



**UNIVERSIDAD CÉSAR VALLEJO**

**FACULTAD DE DERECHO**

**ESCUELA ACADÉMICO PROFESIONAL DE DERECHO**

**“EL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD BENIGNA EN MATERIA  
TRIBUTARIA SOBRE INFRACCIONES, UNA INCLUSION EN EL  
ARTÍCULO 168 DEL TUO DEL CODIGO TRIBUTARIO”**

**TESIS PARA OBTENER EL TÍTULO PROFESIONAL DE ABOGADO**

**AUTOR:**

SILVA CONCEPCION ALFONSO ENRIQUE

**ASESOR:**

DR. MATIENZO MENDOZA, JHON ELIONEL

**LÍNEA DE INVESTIGACIÓN:**

DERECHO TRIBUTARIO

**TRUJILLO – PERÚ**

**2017**

## PÁGINA DEL JURADO

---

PRESIDENTE (A)

---

SECRETARIO (A)

---

VOCAL

## DEDICATORIA

A mi madre: Noemí Concepción Pastor

A mi hija: Luana Sofia Silva Bran

A mi novia: Nilza González Rodríguez

Por ser las personas más importantes en mi vida que me motivan en lograr mis metas y objetivos.

## AGRADECIMIENTO

A Dios nuestro Padre Celestial, que es mi guía espiritual.

A mis progenitores que son incondicionales en mi camino profesional y personal.

A mi novia por su paciencia, apoyo moral e incondicional desde el inicio de mi segunda carrera profesional.

A mis hermanos quienes que con su aliento ayudan a la culminación de este presente trabajo.

A los profesores de la UNIVERSIDAD CÉSAR VALLEJO, Escuela de Derecho, quienes son parte importante en mi formación como profesional y humanista, que con su conocimiento y su crítica apertura la investigación jurídica vital en el perfil profesional.

## **DECLARATORIA DE AUTENTICIDAD**

### **SEÑORES MIEMBROS DEL JURADO:**

Yo, Silva Concepción Alfonso Enrique, identificado con DNI N° 18190313, domiciliado en Av. José de la Riva Agüero N 517 Urbanización Palermo, de la Ciudad de Trujillo, Departamento de la Libertad, ante Uds. Me presento y expongo lo siguiente:

Que, mediante lo dispuesto por el Reglamento de Grados y Títulos de la Universidad Privada Cesar Vallejo, Facultad de Derecho, Escuela de Derecho declaro en honor a la verdad que la presente tesis no es copia, es única y auténtica.

Asimismo, declaro bajo juramento que toda la información en ella contenida, es producto de la consulta a varios autores expertos en la materia de estudio, por tanto concluyo que la información es auténtica y veraz.

Trujillo, Diciembre del 2017

## PRESENTACIÓN

### SEÑORES MIEMBROS DEL JURADO:

En cumplimiento a lo dispuesto por el Reglamento de Grados y Títulos de la Universidad Privada Cesar Vallejo, Facultad de Derecho, Escuela de Derecho dejo a vuestra consideración la presente tesis titulada: **“EL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD BENIGNA EN MATERIA TRIBUTARIA SOBRE INFRACCIONES, UNA INCLUSION EN EL ARTÍCULO 168 DEL TUO DEL CODIGO TRIBUTARIO**, con el propósito de obtener el título de Abogado.

El desarrollo del presente trabajo de investigación lo he realizado teniendo en cuenta los conocimientos críticos adquiridos en la Universidad Privada Cesar Vallejo, los lineamientos propuestos para la elaboración del informe de tesis, consultas a diversos autores sobre la materia y se complementó con las entrevistas análisis de documentos referentes al tema.

Es propicia la oportunidad para ser extenso mi más profundo agradecimiento a ustedes señores miembros del jurado y a todos los señores docentes de la facultad de derecho, por todos los conocimientos y experiencias impartidas hacia mi persona que han contribuido en mi formación profesional.

El autor

## INDICE

### Contenido

|  |           |
|--|-----------|
| PÁGINA DEL JURADO .....                                      | ii        |
| DEDICATORIA .....  | iii       |
| AGRADECIMIENTO .....   | iv        |
| DECLARATORIA DE AUTENTICIDAD .....                           | v         |
| PRESENTACIÓN .....   | vi        |
| INDICE.....  | vii       |
| <b>RESUMEN.....</b>  | <b>ix</b> |
| ABSTRACT .....   | x         |
| <b>I. INTRODUCCIÓN.....</b>                                  | <b>11</b> |
| <b>1.1 Realidad Problemática .....</b>                       | <b>11</b> |
| <b>1.2 Trabajos previos:.....</b>                            | <b>12</b> |
| 1.2.1 A nivel Nacional .....                                 | 12        |
| 1.2.2 A nivel Internacional.....                             | 14        |
| <b>1.3 Teorías relacionadas al tema:.....</b>                | <b>15</b> |
| 1.3.1 Teoría del Principio de Retroactividad Benigna .....   | 15        |
| 1.3.2. Derecho Administrativo Sancionador.....               | 29        |
| 1.3.3 Derecho Tributario .....                               | 30        |
| 1.3.4 Teoría de los Límites a la Potestad Tributaria .....   | 31        |
| 1.3.5. Infracciones Tributarias.....                         | 36        |
| <b>1.4. Formulación del problema.....</b>                    | <b>40</b> |
| <b>1.5 Justificación del estudio.....</b>                    | <b>41</b> |
| <b>1.6. Hipótesis: .....</b>                                 | <b>41</b> |
| <b>1.7. Objetivos. ....</b>                                  | <b>41</b> |
| 1.7.1. Objetivo General.....                                 | 42        |
| 1.7.2. Objetivos Específico.....                             | 42        |
| <b>II. METODO.....</b>                                       | <b>43</b> |
| <b>2.1. Diseño de investigación .....</b>                    | <b>43</b> |
| <b>2.2. Variables y operacionalización de variables.....</b> | <b>43</b> |
| 2.2.1. Variables .....                                       | 43        |
| 2.2.2. Operacionalización De Variables .....                 | 44        |
| <b>2.3. Población y muestra: .....</b>                       | <b>45</b> |
| 2.3.1. Muestra .....   | 45        |

|   |    |
|---|----|
| 2.4. Técnicas e instrumentos de recolección de datos, validez y confiabilidad | 45 |
| 2.4.1. Técnicas.....  | 45 |
| 2.4.2. Instrumentos .....   | 45 |
| 2.5. Métodos de análisis de datos .....                                       | 45 |
| 2.6 Aspectos éticos. ....   | 46 |
| III. RESULTADOS.....  | 47 |
| 3.1. Respuestas de las entrevista.....  | 47 |
| IV. DISCUSIÓN.....  | 55 |
| V. CONCLUSIONES.....  | 59 |
| VI. RECOMENDACIONES .....   | 60 |
| IV. REFERENCIAS.....  | 61 |
| ANEXOS.....   | 65 |

## RESUMEN

El presente trabajo de investigación realiza un análisis del Principio de la Retroactividad Benigna sobre Infracciones, esta investigación responde a la necesidad de dar a conocer este principio que es controvertido a nivel mundial, y su aplicación en el Perú, desde la perspectiva a una posible vulneración a los derechos fundamentales de la persona consagrados en nuestra Constitución Política del Perú de 1993.

Se analiza desde la óptica del Derecho Constitucional, Administrativo y Tributario, examinando los artículos que hacen referencia al principio de retroactividad en materia tributaria.

En el trabajo de investigación se propone la inclusión del segundo párrafo del artículo 168 del Texto Único del Código Tributario, donde mencione literalmente aplicación de la retroactividad en materia tributaria.

En el desarrollo del tema de investigación se considera los límites a la potestad tributaria del Estado, a través de los principios constitucionales tributarios, derechos fundamentales, retroactividad desde el punto de vista del Derecho Constitucional, Administrativo y Tributario, así como de la legislación comparada.

### **Palabras clave:**

- Principio de Retroactividad Tributaria
- Infracciones Tributarias.
- Principios Constitucionales Tributarios
- Principios Explícitos e Implícitos

## **ABSTRACT**

The present research work makes an analysis of the Principle of Benign Retroactivity on infractions in tax matters, this research responds to the need to make known this principle that is controversial and its application in Peru, from the perspective to a possible violation to the fundamental rights of the person enshrined in our Political Constitution of Peru of 1993.

It is analyzed from the perspective of Constitutional, Administrative and Tax Law, examining the articles that refer to the principle of retroactivity in tax matters.

In the present research work, the inclusion of the 2nd paragraph of article 168 of the Tax Code is proposed, where the application of retroactivity in tax matters is incorporated literally.

In the development of the research topic, the limits to the tax authority of the State are considered, through the tax constitutional principles, fundamental rights, retroactivity from the point of view of Constitutional, Administrative and Tax Law, as well as the comparative legislation.

Keywords:

- Principle of Tax Retroactivity
- Tax infractions.
- Constitutional Tax Principles
- Explicit and Implicit Principles

## I. INTRODUCCIÓN

### 1.1 Realidad Problemática

La Retroactividad en materia tributaria dentro de la legislación peruana es un concepto controversial, debido a que solamente se contempla la irretroactividad como principio, entendiéndose éste como, las normas que se rigen hacia el futuro no se pueden regresar al pasado para su aplicación, entrando en vigencia después de su publicación en el diario de mayor circulación a nivel nacional; sin tener en cuenta la existencia del principio de retroactividad como la aplicación de la normas o actos jurídicos a hechos pasados, actualmente consagrado solo en materia penal, por su alcance en los delitos tributarios y no para las infracciones y sanciones administrativas que contempla en su totalidad la materia tributaria.

“En la Constitución de 1979, artículo 187, segundo párrafo precisa que ninguna ley tiene fuerza y efecto retroactivo, salvo en materia penal, laboral o tributaria, cuando es más favorable al reo, trabajador o contribuyente respectivamente”. (Talledo, 1984, p. 34).

En el articulado 103 de la Constitución Política del Perú 1993 señala que “(...) La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en los supuestos, en materia penal cuando favorece al reo (...)”. (Ley N° 28389, 2004, art. 2).

En la actualidad no existen razones técnicas y la exposición de motivos del Congreso, de las personas que votaron a favor del porqué la exclusión de la retroactividad en materia tributaria.

En el Derecho Administrativo, según el TUO De La Ley Del Procedimiento Administrativo General que (Sistematiza la Ley N° 27444 y el D. L. N° 1272), ahora con el D.S. N 006-2017 JUS. Se aplica la disposición sancionadora que está vigente en el momento de cometer el administrado la conducta a sancionar, salvo que la posterior le sea más favorable. La

disposición sancionadora produce efecto retroactivo en cuanto favorezca al presunto infractor (...). Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, 2017, art. 246 Inc. 5

De otro lado, en materia tributaria, según el Código Tributario Peruano vigente prescribe; que “las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución” (Decreto Supremo N° 135, 1999, art. 168)

No existe una explicación técnica de este artículo de porque restringe la aplicación de la del principio de retroactividad benigna en materia tributaria, materia de análisis del presente trabajo de investigación.

Al existir este conflicto de normas administrativas y tributarias, se genera controversias, materia del presente estudio de investigación; es necesario esclarecer el tema de la aplicación de la retroactividad de las normas sancionadoras y su importancia de la retroactividad en materia tributaria, en especial sobre las infracciones tributarias.

Siendo prescindible aplicar este principio de retroactividad benigna para los empresarios, por un tema económico, para reducir la carga tributaria y activar la economía, que es motivación para creación de empresa en nuestro país.

## **1.2 Trabajos previos:**

### **1.2.1 A nivel Nacional**

#### **a) Tesis**

***“El principio de retroactividad benigna en el Ejercicio de la Potestad Sancionadora de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria 2011-2015”*** El autor llega a concluir lo siguiente: Existe un trato diferenciado en cuanto a su Aplicación del principio de retroactividad benigna en materia penal y materia

administrativa sancionadora, la cual para ser rectificadora de forma correcta tiene que estar sujeta a la Constitución, al Código Penal y la Ley de Procedimiento Administrativo General, el artículo 168° del Código Tributario regula la aplicación del principio de retroactividad benigna pero lo hace con límites injustificados que vulneran los derechos fundamentales de los administrados, contraviene al espíritu de la Constitución, principalmente al derecho de igualdad, y principios de legalidad y debido proceso; y al artículo 103° de la misma. De igual manera contraviene el numeral 5), del Artículo 230° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, así podríamos llegar a considerarlo ilegal e inconstitucional. (Alegría, 2016)

#### **b) Revistas**

***“Aplicación Retroactiva de las Normas sobre Sanciones Administrativas Tributarias”***, concluye lo siguiente: En primer lugar desde la perspectiva del Derecho Constitucional, la posibilidad de la aplicación retroactiva de la norma sancionadora benigna constituye un valioso mecanismo para reponer, hasta cierta medida la vigencia de los derechos humanos, afectados por las penas que corresponden a los delitos e infracciones tributarias. En segundo lugar, en el plano del Derecho Administrativo, específicamente en el Procedimiento Administrativo Sancionador se tiene que en la medida en que todavía no exista un acto administrativo firme que determine cierta sanción aplicable es válida la aplicación retroactiva de la norma benigna. (Ruiz de Castilla, 2013, p.341)

En tercer lugar, dentro del campo del Derecho Tributario el artículo 168 del Texto Único del Código Tributario debe ser interpretado en el sentido que si la Administración Tributaria todavía no ha producido un acto administrativo firme que determine sanción, entonces es válida la aplicación retroactiva de la norma que elimina una infracción o reduce la sanción”. (Ruiz de Castilla, 2013, p.341)

***“La Retroactividad de la Ley Tributaria en la Constitución Política de 1993”***, concluye lo siguiente. El principio de retroactividad de la ley tributaria es admitido implícitamente por el artículo 74 de la Constitución

Política de 1993 siempre que se respete los principios tributarios constitucionales y tenga por fin restablecer el respeto de estos principios ante una ley anterior que los vulnera o que si bien no los vulnera tiene por fin dar un trato más favorable al contribuyente siempre que se sujete a los principios tributarios. (Chávez, 2010, p. 8)

### **1.2.2 A nivel Internacional**

#### **a) Tesis Argentina**

***“La obligación tributaria y la Ley Tributaria en el Tiempo Universidad Nacional de Mar de Plata”*** la autora concluye lo siguiente:

Las modificaciones tributarias retroactivas atacan estos principios de seguridad y certeza, por lo que no es conveniente que los legisladores incurran en las mismas. El Fisco no debería amparar su negligencia en el argumento del interés público y así justificar las modificaciones tributarias retroactivas, que atentan contra las bases fundamentales de certidumbre y seguridad jurídica. En la actualidad las modificaciones legislativas son frecuentes, incluso contradictorias, lo que pueden originar desconcierto al contribuyente. Sería conveniente la regulación por vía de la Constitución Nacional de la irretroactividad tributaria, y que se establezcan las excepciones de la manera más precisa posible. Esto elimina problemas de legitimidad y hace que la legislación ordinaria deba adecuarse a esa normativa madre. (Berardi, 2015)

#### **b) Tesis España**

**Silvan Hernandez Alvaro (2015). Barcelona España, Universidad la Rioja “Retroactividad y Tributos”** el autor concluye lo siguiente:

En cuanto a la retroactividad de las normas fiscales y tributarias ya se ha visto que no existe una prohibición constitucional que impida que este tipo de normas se apliquen con efectos hacia el pasado la norma fiscal podrá ser aplicada retroactivamente siempre que no colisione con otros principios consagrados constitucionalmente, entre los que toman especial

relevancia los de seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad y capacidad económica. Se ha estudiado la posibilidad o no de aplicar las normas tributarias con efectos retroactivos. No debemos olvidar que nos encontramos ante una retroactividad que no solo afecta a los contribuyentes (ciudadanos sujetos pasivos) y que únicamente deba aplicar un órgano jurisdiccional. Esta retroactividad afecta también al responsable de aplicar los tributos: La Administración. Esta debe aplicar la ley y estará obligada a estudiar de oficio los casos en que deba o no aplicarse la norma de forma retroactiva. (Silvan, 2015)

### **1.3 Teorías relacionadas al tema:**

#### **1.3.1 Teoría del Principio de Retroactividad Benigna**

##### **1.3.1.1 Principio de la retroactividad**

En Derecho, se dice que la retroactividad, es un posible efecto de los actos jurídicos que implica la extensión de su aplicación sobre hechos pasados o previos a la ley. No obstante, dicha posibilidad supone una situación excepcional, es decir, puede entrar en contradicción con el principio de seguridad jurídica que protege la certidumbre sobre los derechos y obligaciones que las personas poseen. Si una ley es retroactiva quiere decir que independiente a cuando se cometió el acto a juzgar, si hay una ley posterior en contra de ese acto, se le sancionará o aplicará la misma. (Fiore, 2009, p. 56)

Gonzales (2013) señala que la norma jurídica tiene un espacio temporal que se origina con su existencia (publicación), sin embargo, puede pasar que, por interés general de determinadas necesidades, considere conveniente que opere su aplicabilidad a partir de un estado anterior. A ésta situación se le denomina aplicación retroactiva. (p. 233).

Rubio, (1993) sostiene que la aplicación retroactiva, es aquella que se realiza para regir hechos que ocurrieron antes del momento en que ésta entre en vigencia, se aplica a las consecuencias de las

existentes relaciones y situaciones jurídicas; y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en materia penal, cuando favorece al reo. (p. 153)

La retroactividad desde hace tiempo, es conocida, en el ámbito penal, pues resulta intolerable que un ser humano sufra una condena o una restricción grave de sus derechos fundamentales, cuando el hecho imputado ha acontecido en atípico o lícito. Lo mismo sucede si el hecho es estimado, actualmente, con menor severidad que en el pasado, por lo que no existe justificación racional para conservar una sanción cuando el legislador actual valora la situación de manera distinta. Este mismo criterio se utiliza con relación a las disposiciones sancionatorias, como lo hace específicamente la Constitución española. (González, 2013, p. 233)

Rubio (1990), en el caso específico de la retroactividad señala dos modalidades:

a) **Aplicación retroactiva restitutiva**, cuando la retroactividad es absoluta, modifica totalmente las situaciones, relaciones o hechos ocurridos antes de la fecha de vigencia de la norma. Incluye la modificación de sentencias.

b) **Aplicación retroactiva ordinaria**, casos en que la aplicación retroactiva modifica los hechos, relaciones y actuaciones anteriores al momento de vigencia de la norma, salvo las sentencias que tengan la calidad de cosa juzgada y en que se ha aplicado la norma precedente, ahora derogada. (p.153)

Finalmente, la retroactividad opera en otros ámbitos, tal como señala la experiencia comparada, incluso en materia tributaria cuando se perjudica al contribuyente. En tal caso, el fundamento no puede ser el espíritu humanitario, la búsqueda de la libertad, y ni siquiera la proporcionalidad. Por tanto, se contrastan otras construcciones teóricas justificativas, como la falta de confianza legítima o la prevalencia del bien común. En efecto, la retroactividad es injusta si por ello se traiciona la

confianza legítima de los ciudadanos, pero si las personas no pueden ampararse en esa confianza, entonces la retroactividad es viable. Igualmente, la retroactividad es inadmisiblesi no protege el bien común. (González, 2013, p. 234)

### **1.3.1.2 Principio de irretroactividad**

La irretroactividad es un principio que se encuentra presente como regla general en todos los sistemas jurídicos, nacionales o internacionales. La irretroactividad se funda, en el principio de seguridad jurídica, entendiéndose como la exigencia de reglas claras, escritas, públicas y que rijan para el futuro, caso contrario, el sujeto no podría determinar su conducta si es lícita o ilícita, por ende, el ser humano estaría a merced de la arbitrariedad estatal. Sin embargo, en el Derecho comparado es común aceptar que las normas puedan ser retroactivas, y no solo en materia penal, se considera que la seguridad jurídica no es un valor absoluto, por lo que en determinadas situaciones podría ser quebrado tal principio por el valor justicia, representado por la necesidad de innovación normativa, incluso con efectos hacia el pasado, con la finalidad de asegurar soluciones inspiradas en el bien común. (González, 2013, p. 232)

En particular, la Constitución del 1993 establece el principio general de irretroactividad de las leyes, reconociendo como excepción las disposiciones penales, siempre que sean más favorables al reo. No se prevé ninguna otra excepción. Esto es importante, no se hace lo correcto, por lo menos expresamente, con las sanciones de otro tipo, como en general, las administrativas o las tributarias, en particular. (González, 2013, p. 232)

### **1.3.1.3 Retroactividad benigna**

Rosas (2003) sostiene que “la retroactividad, consagrada constitucionalmente, es la aplicación de una norma aun hecho que ocurre luego de haber sido derogado siempre y cuando favorezca al

procesado. La benignidad estriba en la generosidad de la Ley procesal posterior en beneficio del procesado”. (p.123).

Así mismo, según Neves (2004) afirma que la retroactividad “se admite únicamente cuando es benigna”. (p. 164)

En 2003, Gamba señala que “... la retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria resulta ser más coherente con los postulados constitucionales, pues no parece razonable si la colectividad considera que, a partir de una fecha una conducta deba sancionarse en menor escala, por revelar un menor perjuicio para el fisco, por ejemplo, a determinados sujetos se les aplique la sanción anterior, siempre y cuando esta no haya quedado firme. Además de ello, resultaría irrazonable sostener que la retroactividad benigna sí se aplica para los delitos y la penas (ámbito penal), y no para ilícitos menores, como son las infracciones y las sanciones tributarias (ámbito sancionador administrativo)”. (p. 19).

#### **1.3.1.4 Origen de la Retroactividad benigna en materia tributaria**

##### **a) Modelo del Código Tributario para América Latina MCTAL**

Art. 69º.- Las normas tributarias punitivas solo regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o temimos de prescripción más breves”. Se plantea que, en vía de excepción, puede existir la retroactividad benigna.

##### **b) Modelo del Código Tributario del Centro Interamericano de Administración Tributaria CT-CIAT**

Art. 142º.- Excepciones a la irretroactividad. Las normas tributarias punitivas solo regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo la que supriman ilícito, establezcan sanciones más benignas o temimos de prescripción más breves”.

Entonces cobra mayor fuerza el planteamiento según el cual si los parámetros de referencias Internacionales que constituyen la fuente del Código Tributario del Perú establecen que en el procedimiento Administrativo Sancionador para infracciones tributarias la regla general es la irretroactividad de las normas, mientras en vía de excepción se acepta la retroactividad benigna, entonces corresponde encontrar este esquema normativo en el Código Tributario del Perú. Además no advertimos razones sustantivas para justificar que nuestro Código Tributario se aparte de los indicados parámetros. (Ruiz de Castilla, 2013, p. 329).

#### **1.3.1.5 Retroactividad según el artículo 168° del código tributario**

Haciendo un breve historia, el texto original del **Código de 1966**, a inicios de la década antepasada, el artículo 150 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el D.S. N° 219-90-EF, modificado por el D- Legislativo N° 769, prescribía: "**Las normas tributarias que establezcan supresión o reducción de sanciones por infracciones formales, extinguirán o reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución**". A su vez, el artículo 168 del Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859 disponía: "solamente cambio el termino supresión por suprimir". (Huamaní, 2013, p. 1284).

En este sentido, ser discutida por la concepción que celebra la validez de la aplicación de los principios garantistas del Derecho penal y del Derecho Administrativo Sancionador a nuestra materia, ahora con la vigencia del artículo 230.5 de la LPGA, la norma del artículo comentado, vendría a impedir que en vía de interpretación se otorgue aplicación retroactiva a la sanción más benigna cuando no ha sido dispuesto expresamente. Asumiendo el principio general de que ninguna ley tiene fuerza ni efecto retroactivo, por lo que son aplicables las disposiciones sancionadoras vigentes en el instante de incurrir el administrado en la conducta a sancionar, si se dictan normas que supriman o reduzcan las sanciones por infracciones tributarias, estas normas tendrán vigencia a

futuro y no tendrán efecto alguno sobre las sanciones que se encuentren en trámite (es decir, sanciones notificadas pero que se encuentren dentro del plazo para ser impugnadas y eventualmente, mientras se encuentre en trámite alguna impugnación planteada contra las mismas) o en ejecución (cuando se encuentre dentro de un procedimiento de cobranza coactiva o cuando se esté ejecutando la sanción no pecuniaria). Por cierto, sólo las que se encuentren en ambas situaciones. (Huamaní, 2013, p. 1285).

#### **1.3.1.6 Retroactividad benigna correspondiente a las sanciones tributarias en nuestro ordenamiento jurídico.**

Anteriormente no existían principios generales del Derecho Tributario, cada tributo específico, creado por su propia ley, era el que señalaba sus reglas, pues no había disposiciones generales para suplantar las evidentes omisiones que se producían en cada tributo. En el primer Código Tributario en su articulado 150 se estableció la retroactividad benigna para el caso exclusivo de las sanciones tributarias. (Flores, 1988, p. 622).

Lo que fue ratificado por la Constitución de 1979, que amplió la retroactividad benigna en materia penal, laboral y tributaria, sin mayores distinciones. Por ende, la regla del Código Tributario pasó a la Constitución, lo que revela la fuerza moral que la subyace. Sin embargo, la doctrina de la época concibió que la retroactividad tributaria solo se aplicaba a las **sanciones**, pues lo contrario implicaría alentar la evasión tributaria, en tanto los contribuyentes dejarían de pagar los tributos a la espera de una rebaja impositiva (Rubio, 1987, p. 66).

Posteriormente la Ley N° 27444, del PAG., vigente desde el año 2001, y dictada precisamente en un momento de renacimiento democrático luego de un largo periodo de crisis institucional en la década de los 90, tuvo como finalidad que los administrados cuenten con una nómina de derechos fundamentales en orden a sus relaciones con la administración pública, para asegurar sus prerrogativas e intereses

legítimos, con lo que se pretende eliminar la arbitrariedad y el abuso estatal. Encontrándose entre tales garantías la retroactividad benigna en materia de sanciones administrativas. Asimismo, las sanciones administrativas pueden, por ejemplo, llegar a imponer una multa de gran magnitud que ponga en peligro la solvencia patrimonial de una persona o empresa. En tal situación, se ha divulgado la idea de que las sanciones de todo ámbito se encuentran en un plano similar, sean las de materia penal o las administrativas, por lo que parece coherente que las garantías de uno sean aplicadas al otro. Esta es la perspectiva de la Ley N° 27444, del año 2001, en cuanto amplía la retroactividad benigna a las sanciones administrativas. Sin embargo, a pesar de la nueva perspectiva inaugurada por la citada norma, la situación del Código Tributario, particularmente del art. 168, no se modificó. La razón que se invoca es la especialidad del derecho tributario frente al derecho administrativo, especialmente cuando lo que se encontraría en juego es el deber constitucional de todos los ciudadanos de contribuir con los gastos públicos. (González, 2013, p. 246)

En consecuencia, un primer tema debatido se centra en determinar si el D. L. N° 1029, que modifica el artículo 229.2 de la Ley N° 27444, ha derogado tácitamente el artículo 168 del TUO del Código Tributario, con la consiguiente aceptación del principio de retroactividad benigna en el ámbito tributario. La retroactividad benigna de las normas es un principio consagrado en el Derecho Penal, analizando el tema la retroactividad benigna en materia tributaria en las sanciones administrativas, afectan gravemente en el patrimonio o en las libertades reconocidas a las personas en nuestra Carta Magna (libre empresa, libertad de trabajo o de industria y profesión, entre otras). Por lo demás, la doctrina es consciente de la dificultad de diferenciar las *sanciones penales, como las multas, de las simplemente administrativas*. Por tanto, si existe el mismo juicio de ser entre ambos institutos, entonces se impone la solución idéntica, pues en todo sistema legal debe reclamarse la Igualdad: Si B recibe Z; mientras C tiene similitud esencial con B, entonces también debe recibir Z. La relación que se configura en el ejemplo se

denomina “*coherencia valorativa*”, esto es, el legislador está obligado a tratar situaciones muy afines en forma equivalente, salvo que exista algún buen juicio para hacer la diferencia. La Ley N° 27444 ha reconocido esa identidad de razón cuando consagra el principio de retroactividad benigna para el ámbito de los procedimientos administrativos sancionadores. No obstante, el *Derecho Tributario peruano se mantuvo al margen de las garantías y derechos que la ley general establecía para los administrados*. Para ello se esgrimen dos tipos de razones: una dogmática y otra sustancial. Estos son los fundamentos por los cuales se pretende justificar la diferencia de trato. En lo Tributario esta disciplina tiene carácter especial frente al Derecho Administrativo, por lo que las normas de aquella no se modificarían por efecto de la Ley N° 27444, de carácter general. (Gonzales, 2013, p. 250).

En el presente tema, existe una obvia contradicción entre las dos normas en cuestión: la ley especial anterior del TUO del Código Tributario indica que no rige la retroactividad benigna en las sanciones fiscales; mientras que la ley general posterior (Ley N° 27444, modificada por D.L. N° 1029) señala que *todos los procedimientos especiales no podrán imponer condiciones menos favorables a los administrados*. La segunda norma describe de forma literal a los “procedimientos especiales”, por lo que su propósito, evidente, es que sea aplicada a todos los procedimientos, ya sean los generales, o los especiales. En cambio, sería absurdo pensar que la nueva ley habla de los “procedimientos especiales, pero no se refiere al tributario”; pues, en ese caso, también podrían quedar separados otros procedimientos especiales por uno y otro motivo (**Zavaleta & Arrieta, 2011, p. 321**).

Por otro lado, la explicación sustancial que justificaría la vigencia del art. 168 del TUO del Código Tributario, esto es de la irretroactividad de las normas tributarias sancionadoras, *está vinculada con el deber de todos los ciudadanos de contribuir con los gastos públicos*. En tal razonamiento, la especialidad del Derecho Tributario tendría su juicio de ser en la urgencia de asegurar el pago de los tributos. El razonamiento sin

embargo se descarta por dos razones fundamentales: *La primera está relacionada con la circunstancia de que la retroactividad benigna se refiere a las sanciones, pero no a los tributos.* El segundo razonamiento está relacionado con los derechos de las personas sujetas a procedimientos penales o destinados a imponer sanciones. La garantía de la retroactividad benigna se sustenta *en la prioridad de la libertad del hombre cuando el legislador ha adoptado una nueva atención frente a los mismos hechos.* *El principio general de igualdad, entre otros aspectos, prohíbe los tratos desiguales o discriminatorios para circunstancias idénticas o análogas.* En efecto, la mejor doctrina señala: “No existe ninguna razón suficiente para permitir una diferenciación si todas las razones que hay que tener en cuenta tienen que considerarse como insuficientes. Esto es justo lo que ocurre cuando no se consigue una fundamentación para permitir la diferenciación. Como se ha observado reiteradamente, el principio general de igualdad establece así la carga de argumentación para los tratos desiguales” **(Alexy, 2007, p. 360).**

Por lo tanto, si la retroactividad benigna está admitida en todo tipo de sanción, menos en las de alcance tributario, entonces se requiere cumplir una adecuada carga de argumentación que fundase el trato desigual. Siendo así, ¿qué puede justificar la discriminación? El único intento posible es recurrir al deber de contribuir con los gastos públicos. (González, 2013, pág. 253).

### **1.3.1.7 Viabilidad de la retroactividad benigna**

En primer lugar, el Derecho Constitucional afirma la plena vigencia de los derechos humanos y defiende la recuperación de éstos si han sido afectados. Por ejemplo, luego de cometida la infracción tributaria A, surge la sanción B que consiste en cierta multa cuyo monto es 100. Esta sanción afecta el derecho de propiedad sobre el dinero cuyo titular es el agente infractor. Con posterioridad, una ley dispone que a la infracción A le corresponde una multa cuyo monto es 40; además, esta ley señala que la nueva multa *se aplica incluso respecto de las*

*infracciones cometidas antes del inicio de la vigencia de la ley.* Esta regla que dispone la aplicación retroactiva de la norma que rebaja sanciones es válida desde el punto de vista constitucional, por cuanto en este caso se permite el *restablecimiento de la plena vigencia del derecho de propiedad dinerario*, en beneficio del sujeto infractor. Por coherencia con este planteamiento constitucional, entendemos que – en plano totalmente legal- el art. 168º del TUO del Código Tributario. también admite la posibilidad de que una norma disponga la aplicación retroactiva de la regla que suprime o rebaja sanciones en materia tributaria. En este caso, el mencionado artículo establece dos restricciones sobre el particular. En primer lugar, la norma benigna no se puede aplicar a las sanciones que ya se encuentran en **trámite** en la fecha que inicia su vigencia; es decir que esta norma no debe ser aplicable respecto de las sanciones que son objeto de un procedimiento *contencioso (reclamación y apelación) o proceso contencioso ya iniciado*. En segundo lugar, la norma benigna tampoco se puede aplicar a las sanciones que ya se encuentran en ejecución en la fecha que inicia su vigencia; es decir, que esta norma no debe ser aplicable respecto de las sanciones que son objeto de un procedimiento de cobranza coactiva ya iniciado. (Robles, Ruiz de Castilla, Villanueva y Bravo, 2014, p. 1078 - 1079)

#### **a) Inexistencia de previsión normativa expresa**

Si una ley suprime o rebaja sanciones que se derivan de infracciones tributarias, sin que señale su aplicación retroactiva: ¿Puede ser susceptible de aplicación respecto de infracciones ya cometidas? Al respecto existen dos perspectivas de enfoque con relación a los alcances del art. 168º TUO del Código Tributario.

La primera posición sostiene que – de conformidad con este dispositivo legal – en ningún caso procede la referida aplicación retroactiva. Sobre el particular la **RTF N° 200-4-96 del 03-03.97**, que es jurisprudencia de observancia obligatoria, sostiene una posición interpretativa según la cual el art. 168º del TUO del Código Tributario prohíbe toda posibilidad de

aplicación retroactiva de las normas benignas en materia de sanciones tributarias. Sin embargo, entendemos que esta posición del Tribunal Fiscal ha comenzado a perder cierta consistencia, desde la vigencia de la Ley N° 27444 del 11.04.01; toda vez que el art. 230°.5 de este cuerpo legal señala que – en materia administrativa- *cabe la aplicación retroactiva de la norma sancionadora, siempre que se más favorable para el sujeto infractor.* (Robles, Ruiz de Castilla, Villanueva y Bravo, 2014, p. 1079).

Posteriormente, el Tribunal Fiscal, mediante la *RTF N° 5873-A-2005 del 23.09.05*, ha mantenido su criterio original, según el cual el art. 168° del Código Tributario prohíbe la aplicación retroactiva de las normas benignas relativas a sanciones tributarias. La discusión sobre la validez de esta posición interpretativa del Tribunal Fiscal se agudiza, en la medida que el nuevo texto del art. 229°.2 de la Ley N° 27444, modificado por la Ley N° 1029 del 24.06.08, señala que las reglas del art.230° de la Ley N°27444 *son de obligatorio cumplimiento en todos los procedimientos administrativos sancionadores*, sin excepción; de tal modo que, en materia de sanciones tributarias, cabría la alternativa de la aplicación retroactiva de la norma más benigna a tenor de lo dispuesto por el art. 230°.5 de la Ley N° 27444. (Robles, Ruiz de Castilla, Villanueva y Bravo, 2014, p. 1079)

La segunda posición plantea que el art. 168° del TUO del Código Tributario permite la aplicación retroactiva de la ley que suprime o rebaja sanciones derivadas de infracciones tributarias. Ya hemos visto que el derecho Constitucional toma partido por la plena vigencia de los derechos humanos, con mayor razón si estos han sido afectados. En este sentido, aunque una ley que reduce o extingue sanciones derivadas de infracciones tributarias no disponga de modo expreso la posibilidad de su aplicación retroactiva, dicha alternativa de todos modos debe ser tomada en cuenta toda vez que detendrá la afectación de derechos constitucionales.

Por otra parte, desde la perspectiva del derecho administrativo, el art. 230º.5 de Ley N° 27444 señala que: *“Son aplicables las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de incurrir el administrado en la conducta a sancionar, salvo que las posteriores le sean más favorables”*. Nótese que esta norma no exige que la disposición sancionadora señale – de modo expreso – que es posible su aplicación retroactiva. Por tanto, aun cuando la norma sancionadora no señale de modo directo, cabe la posibilidad de ser aplicada con efecto retroactivo.

Aquí también es importante traer colación el nuevo texto del art. 229º.2 introducido por la Ley N° 1029 del 24.06.08, en parte que dispone que las reglas del art. 230º de la Ley N° 27444 deben ser respetadas en los procedimientos administrativos sancionadores especiales. El art. 229º.2 de la Ley N° 27444 añade que los procedimientos especiales no pueden imponer condiciones menos favorables a los administrados que las previstas en el citado art. 230º. (Robles, Ruiz de Castilla, Villanueva y Bravo, 2014, p. 1080).

Por otro lado, desde la óptica del derecho tributario, nuestra posición interpretativa del art. 168º del TUO del Código Tributario nos lleva a dos afirmaciones. La regla general es que cabe la aplicación retroactiva de la norma benigna en materia de sanciones que provienen de infracciones tributarias. Al igual que el art. 230º.5 de la Ley N° 27444, *aquí tampoco se exige que la ley benigna debe señalar, de modo expreso, la posibilidad de ser aplicada de modo retroactivo*. Por tanto, aun cuando la norma benigna no lo señale expresamente, cabe la posibilidad de ser aplicada en efecto retroactivo. La excepción consiste en que no cabe la aplicación retroactiva de la norma benigna en materia de sanciones que provienen de infracciones tributarias solamente cuando la sanción se encuentra en trámite o ejecución. Con relación a las sanciones en trámite o ejecución, en el fondo, el art. 168º del Código Tributario está haciendo referencia a los actos administrativos firmes que, por tanto, tiene la vocación de ser ejecutados (principio de ejecutividad). Por tanto, no cabe que una ley posterior que suprime o rebaja sanciones tributarias pueda neutralizar los

efectos de un acto administrativo válido. Una conclusión adicional que se pueda extraer del art. 168º del Código Tributario es que si – luego de cometida cierta infracción tributaria – la respectiva sanción no ha sido todavía determinada por el administrado y tampoco por la Administración Tributaria, entonces cabe la aplicación retroactiva de la ley posterior que suprime o rebaja esta sanción; toda vez que las excepciones previstas en el art. 168º del Código Tributario suponen la existencia de una sanción ya determinada. (Robles, Ruiz de Castilla, Villanueva y Bravo, 2014, p. 1078 - 1083)

**b) Jurisprudencia: RTF 00017-2-1998 del 09.01.1998**

Se revoca la apelada que declaro improcedente la reclamación contra la Resolución de Multa emitida por presentar en forma incompleta su declaración jurada, debido a que la referida sanción fue derogada por el Código Tributario aprobado por D. Ley Nº 25859 razón por la cual en aplicación de la retroactividad benigna prevista en el artículo 168º del referido código, se deja sin efecto la sanción. (Robles, Ruiz de Castilla, Villanueva y Bravo, 2014, p. 1083).

**1.3.1.8. La Retroactividad en la Legislación Española**

**1.3.1.8.1. Retroactividad de Las Normas En La Constitución Española de 1978.**

En su articulado 9.3, garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, *la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes.* (Silvan, 2015)

**1.3.1.8.2. Retroactividad de las normas tributarias en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español**

Admitir la constitucionalidad de la retroactividad de las normas fiscales no supone mantener, en cualquier caso, su legitimidad

constitucional. La eficacia retroactiva de una norma fiscal puede ser debatida cuando entre en colisión con otros principios consagrados constitucionalmente. El grado de retroactividad de la norma que se cuestione, las circunstancias particulares que converjan en cada caso y la finalidad de la norma, se convierten en elementos fundamentales para dilucidar sobre la presunta inconstitucionalidad de la norma examinada. En cuanto a los citados grados de retroactividad de una norma, el Tribunal Constitucional español, influido por la doctrina del Tribunal Constitucional Federal alemán y por la jurisprudencia del Tribunal Supremo americano, consideró relevante distinguir varios tipos de normas según su grado de retroactividad. (Silvan, 2015)

Tenemos el caso de *retroactividad auténtica* (o de grado máximo), en la que la prohibición de la retroactividad operaría plenamente y sólo, en palabras del Tribunal (STC 126/1987), “exigencias cualificadas del bien común podrían interponerse excepcionalmente a tal principio”. Incurriría en retroactividad auténtica aquella norma que estableciera un nuevo hecho imponible, en el marco de un impuesto instantáneo, para aplicarlo a situaciones ya consumadas. Por otro, encontramos las disposiciones legales “que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas”. En estos casos de *retroactividad impropia* (o de grado medio) la licitud o ilicitud de la norma tendría que ser el resultado de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso teniendo en cuenta, por una parte, el principio de seguridad jurídica y, por otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario (Silvan, 2015)

#### **1.3.1.8.3. Ley General Tributaria 2003 de España**

Artículo 10.2 En su párrafo segundo prescribe.

*No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos*

*respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.* (Silvan, 2015)

Se introdujo una importante reforma en lo que el régimen sancionador.

La aplicación retroactiva de la nueva norma será de aplicación en las siguientes situaciones: Infracciones cometidas con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley y respecto a las cuáles aún no se ha iniciado el procedimiento sancionador, ni si quiera el procedimiento administrativo tributario correspondiente (procedimiento de comprobación). *Infracciones cometidas con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley y respecto de las cuales se ha iniciado el procedimiento sancionador*, estando pendiente de resolución en fecha de entrada en vigor. Infracciones cometidas con anterioridad a la entrada en vigor de la ley y respecto a las cuales ya se hubiese impuesto sanción a la fecha de entrada en vigor, estando pendientes de resolución (administrativa o judicial) por haberse interpuesto el correspondiente recurso. (Silvan, 2015)

### **1.3.2. Derecho Administrativo Sancionador**

“(…) Durante mucho tiempo ha venido suponer como una simple manifestación del Derecho de Policía. Posteriormente, cuando llegaron a España las ideas de James Goldschmidt, estuvo en apogeo la expresión de “Derecho Penal Administrativo”, que todavía se mantiene en algunas sentencias aisladas y en las monografías de autores penalistas. En nuestros tiempos no obstante, se ha impuesto el término de “Derecho Administrativo Sancionador”, que es el usual en la jurisprudencia y que la doctrina ha aceptado.” (Nieto, 2012, p. 139)

#### **1.3.2.1 Principio de irretroactividad en el procedimiento administrativo sancionador**

El profesor Juan Carlos Morón estipula que si posterior a la comisión del ilícito administrativo, según la ley, se produce un cambio legislativo, y la nueva ley es, en su consideración integral, más benigna para el administrado, bien porque priva el carácter reprochable al acto o porque establece una sanción de menor efecto dañino para el sujeto pasivo, entonces será dicha ley aplicada al caso (entendida como más favorable o benigna) no obstante no haber regido al momento en que se ejecutara el ilícito administrativo. El juicio del máximo experto constitucional nacional, al marcar los alcances de este principio en materia penal, bien pueden prevalecer en el ámbito administrativo. En todo caso, lo que se busca con la naturaleza del principio aquí interpretado es la seguridad jurídica que servirá tanto para el administrado o funcionario/servidor público como para el órgano encargado de poner la sanción. (Bolaños, 2014, p. 4)

### **1.3.3 Derecho Tributario**

Rama del Derecho financiero más sofisticada, y la más significativa debido a la importancia del tributo como el recurso de más importancia en la Hacienda Pública”. (Carrera 1994, p. 35).

Es el estudio del conjunto de normas individuales al Estado para el cumplimiento de sus servicios y funciones examinando y distinguiéndose, por ende, la obligación tributaria de la relación jurídica impositiva, así como los elementos de la obligación tributaria y las instituciones que tienen a cargo el gobierno y administración de los ingresos tributarios” (Castillo 1992, pág. 156).

#### **1.3.3.1 Derecho Tributario y su enfoque Constitucional**

“La institución tributaria, al igual que las demás instituciones jurídicas que integran el ordenamiento, no puede ser suficientemente comprendida ni explicada si no es a la luz de la perspectiva constitucional. El programa constitucional ilumina y condiciona de tal manera las concretas instituciones jurídicas, que éstas, para responder a criterios de justicia, no

deben estar sólo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también al servicio de los fines y objetivos constitucionales”. (Lejeune, 1980, p. 180)

“(…) el proceso ideo político de transformación de la Constitución de “acuerdo político” a “norma constitucional” trae consigo que hoy el Derecho Tributario en su conjunto se vea teñido de una perspectiva constitucional, de modo que resulta claro que, por un lado, las instituciones de contenido tributario deben estar al servicio de los fines y objetivos constitucionales, y, por el otro, dichas instituciones no pueden ser comprendidas a cabalidad si no es a la luz de la lógica constitucional” (Durán, 2006, p. 56).

“(…) en la Constitución y en el Derecho Constitucional es donde puede encontrarse la unidad, sentido y fundamento del Derecho Financiero, al igual que cada una de las restantes ramas del Derecho” (Sánchez, 1997, p. 614).

### **1.3.4 Teoría de los Límites a la Potestad Tributaria**

#### **1.3.4.1 Principios Jurídicos**

En cuanto a los principios jurídicos son disposiciones axiomáticas, directrices o si se quiere reglas fundamentales de carácter nuclear, que soportan el sistema jurídico del derecho positivo, que justifican el carácter racional del ordenamiento jurídico, que se encuentran destinadas a reglar las conductas de sus operadores y que coadyuvan en la construcción de normas jurídicas. (Bravo, 2015, p. 111)

Apreciamos que los principios jurídicos tributarios, que son especificaciones de los anteriores, cumplen la función de límites a la potestad tributaria de la que se encuentra investida la autoridad competente. *Tal es el caso de los principios de legalidad tributaria o el de irretroactividad de las leyes en materia tributaria*, que operan como meros obstáculos al ejercicio de la potestad tributaria, como lo ha señalado

Neumark, la función de los principios ha sido descrita como la obtención de una especie de guía u orientación para una política fiscal racional. (Bravo, 2015, p. 112)

Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, se trate de principios jurídicos tributarios que lleven o no insertada una carga axiológica, entendemos que en ambos casos cumplen la función de limitar la potestad tributaria del Estado, que como sabemos es ejercida a través de las normas tributarias, sean estas normas tributarias en sentido amplio o normas tributarias en sentido estricto. Con ello queremos decir que los principios tributarios no sólo resultan aplicables a las normas jurídicas que establecen tributos, sino en general a las normas jurídicas que disponen obligaciones y deberes relacionados al fenómeno tributario, como lo son las normas que establecen la obligación de efectuar anticipos impositivos, infracciones y sanciones tributarias e inclusive las constituyen deberes formales. Empero, que debe reconocerse desde ya que no todo principio tributario requiere ser plasmado expresamente en el texto constitucional, habiendo cabida para el reconocimiento de principios tributarios implícitos en contraposición a los explícitos. (Bravo, 2015, p. 113)

#### **1.3.4.2 Principios Explícitos**

##### **a) Principio de legalidad**

El principio de legalidad tributaria, al cual la doctrina también ha denominado como principio de estricta legalidad, constituye una regla de Derecho constitucional tributario universalmente adoptada por los ordenamientos jurídicos contemporáneos. Por dicho principio se exige que la Administración tributaria someta su actuación al imperio de la ley, evitando con ello un actuar arbitrario de su parte. (Bravo, 2015, p. 115)

El principio de legalidad no es exclusivo del Derecho Tributario, pues que no es sino una especificación del principio de legalidad consagrado en el literal a, numeral 24 del artículo 2° de la

Constitución Política del Perú, en mérito del cual se prescribe que “*nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella lo prohíbe*”. (Bravo, 2015, p. 116-117)

#### **b) El principio de reserva de ley**

Por otra parte, se tiene al principio de reserva de ley en materia tributaria que atiende a que los elementos fundamentales del tributo (hipótesis de incidencia y consecuencias normativas), sólo pueden ser creados, alterados, regulados e introducidos en el ordenamiento jurídico, a través de una ley o una norma de rango análogo. Por él se requiere que para la inserción de normas tributarias a través de leyes o dispositivos legales con rango análogo, tomen necesaria intervención los órganos que son designados como depositarios de la voluntad general, cualquiera que sea su denominación y modo de funcionamiento, lo que vendrá dado por la tradición institucional y el tipo de organización política adoptada por cada Estado. Se trata, por lo tanto, de un principio tributario formal que limita el ejercicio de la potestad tributaria a ciertos vehículos introductores de normas jurídicas (leyes, decretos legislativos y ordenanzas municipales, de ser el caso). (Bravo, 2015, p. 117)

#### **c) Principio de Igualdad**

Es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma simétrica o desigual de aquellos que se encuentran en situaciones económicas diferentes. El principio bajo mención supone que a los iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional. En nuestro entendimiento, el principio de igualdad tributaria no tiene la misma

amplitud que la del postulado de igualdad recogido en el *inciso 2 del artículo 2º* del texto constitucional que contiene el derecho a la igualdad de las personas ante la Ley. La igualdad tributaria apunta a la materia imponible, mientras el derecho a la igualdad apunta a la consideración subjetiva. (Bravo, 2015, p. 126)

#### **d) Principio de no Confiscatoriedad**

Es parte del respeto al derecho de propiedad que debe tener el sujeto que detenta la competencia tributaria, y que pretende constituirse en un límite a su ejercicio desproporcionado. En este sentido, un tributo es confiscatorio cuanto su monto es superior a una parte importante de la manifestación de riqueza concreta sobre la cual se precipita. (Bravo, 2015, p. 127)

#### **e) Respeto a los derechos humanos**

En rigor, el respeto a los derechos humanos no es un “principio” del Derecho Tributario, pero si un límite del ejercicio de la potestad tributaria. Así, el legislador en materia tributaria debe cuidar que la norma tributaria no vulnere alguno de los derechos humanos constitucionalmente protegidos, como son el derecho al trabajo, a la libertad de asociación, al secreto bancario o a la libertad de tránsito, entre otros que han sido recogidos en el artículo 2º de la Constitución Política del Perú. (Bravo, 2015, p. 129-130)

### **1.3.4.3 Principios implícitos:**

#### **a) Principio de Seguridad Jurídica**

Se trata de un principio general del Derecho y que tiene transcendencia para el Derecho Tributario. Dicho principio gira entorno a la idea de certeza con relación a los efectos jurídicos de un determinado hecho realizado por otro sujeto de Derecho, que es identificada como el “saber qué atenerse. (Bravo, 2015, p. 131)

## **b) Principio de capacidad contributaria**

Este principio no encuentra un fundamento positivo en el ordenamiento jurídico peruano. No obstante, apreciamos que se le encuentra ínsito en el ordenamiento jurídico, fundamentalmente en lo que respecta a la especie tributaria “impuesto”, en tanto se le reconoce y respeta al diseñar las normas impositivas que integran el sistema tributario peruano, y preponderadamente, por encontrarse íntimamente relacionado con el principio de igualdad. (Bravo, 2015, p. 132)

En rigor, el principio de capacidad contributiva se encuentra presenta en la configuración de toda especie tributaria, graduándolas o fundándolas, según sea el caso. Los tributos “fundados” por este principio son los impuestos, especie que sufre la incidencia del principio en la propia descripción de su presupuesto de hecho. La capacidad contributiva se exterioriza en el mundo fenoménico a través de manifestaciones o si se quiere de índices reveladores de riqueza, las cuales pueden ser de tres tipos: la renta, el consumo y el patrimonio, que desde una óptica distinta pueden visualizarse como una renta obtenida o generada, renta consumida y renta acumulada. (Bravo, 2015, p. 133)

El principio de capacidad contributiva parte de la premisa fundamental sustentada en que los contribuyentes debe de ser tratados con igualdad y que los pagos de tributos por ellos efectuados implican un sacrificio igual para cada uno de ellos, lo que genera como consecuencia que los contribuyentes con igual capacidad económica paguen prestaciones equivalentes; y que los contribuyentes con diferente capacidad económica paguen prestaciones tributarias diversas. (Bravo, 2015, p. 134)

### **1.3.5. Infracciones Tributarias.**

Según el TUO del Código Tributario. aprobado por D.S. N° 133-2013 en art. 164 define la infracción tributaria como, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente título o en otras leyes o decretos legislativos. (Decreto Supremo N° 135, 1999, art. 164).

Infracción tributaria es toda acción u omisión que transgreda las normas tributarias, vale decir, el incumplimiento de las obligaciones a las que está afecto el contribuyente. En general, solo se sanciona el incumplimiento de deberes formales, y el de los deberes de función que para determinados funcionarios prevé el Código. La mora, el pago de tributos, no constituye infracción sancionable. Las infracciones tributarias solo pueden ser consideradas cuando están expresas en normas de la misma naturaleza, y siempre que se respeten el principio de legalidad en materia tributaria, tal como lo prescriben en el artículo 74 de la Constitución de 1993 y la Norma IV, inciso d) del Código Tributario, esto quiere decir que, para que la infracción tributaria sea sancionable, la misma debe estar expresamente tipificada como tal en las normas tributarias correspondientes (...). (Arancibia & Arancibia, 2017, p. 685)

#### **1.3.5.1. Tipos de infracciones tributarias**

El artículo 172° del TUO del Código Tributario clasifica las infracciones en seis grandes grupos, los cuales han sido establecidos en función de las obligaciones tributarias que todo deudor tributario debe cumplir. De inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción. De emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos. De llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos. De presentar declaraciones y comunicaciones. Permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma. Otras obligaciones tributarias. (Decreto Supremo N° 135, 1999, art. 172).

Se establece los tipos de sanciones de ello encontramos las multas que se determinan en función. La UIT: que será la vigente a la fecha en que se cometió la infracción. Los ingresos netos: total de ventas netas y/ o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables. Los ingresos: cuatro veces el límite máximo de cada categoría de los ingresos brutos mensuales del nuevo RUS por las actividades de ventas o servicios prestados por el sujeto del nuevo RUS, según la categoría en que se encuentra o deba encontrarse ubicado el citado sujeto. (Decreto Supremo N° 135, 1999, art. 180).

Las infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos comprendidos: del inciso 1 al 9 Decreto Supremo N° 135, 1999, art. 175).

La sanción se realiza en base a sus ingresos netos como máximo 0.6% con un tope de 25 UIT es decir hasta  $UIT\ 2017 = 4050 * 25 = S/101.250.00$ .

La Sunat ha emitido diversas Resoluciones de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa regulando la facultad discrecional de sancionar infracciones. Ha establecido gradualidad por la presentación de libros electrónicos fuera de plazo siempre que se cumplan con presentarlos hasta el 30-09-2016 o 31-12-2016 dependiendo de la fecha en que los contribuyentes estaban obligados a llevar los libros. No procede la devolución ni compensación de pagos vinculados a las infracciones que son materia de discrecionalidad, realizados hasta antes de su vigencia. (Arancibia & Arancibia, 2017, p. 393).

La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional también en su *art. 166 del Código Tributario* de determinar y sancionar administrativamente la acción u omisión de los deudores tributarios o terceros que violen las normas tributarias. En virtud de la citada facultad discrecional, la Administración Tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango

similar. Para efecto de graduar las sanciones, la Administración Tributaria se encuentra facultada para fijar, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, los parámetros o criterios que correspondan, así como para determinar tramos menores al monto de la sanción establecida en las normas respectivas. (Decreto Supremo N° 135, 1999, art. 166).

### **1.3.5.2. Los ingresos públicos:**

Se entiende los ingresos monetarios que percibe un Estado por concepto de ingresos corrientes, transferencias, venta de bienes y servicios entre otros, dentro del contexto de su actividad económica, financiera y social.

#### **1.3.5.2.1. Clasificación presupuestaria de los ingresos públicos**

La clasificación económica del presupuesto tiene por objetivo establecer el origen de los ingresos y los motivos del destino de estos. Así mismo, considera como ingresos presupuestarios toda transacción gubernamental que implica el uso de un medio de financiamiento y como gastos presupuestarios toda transacción que implica una aplicación financiera o un uso de fondos, dentro de ello tenemos a los **impuestos y contribuciones obligatorias** que corresponden a los ingresos por recaudación de impuestos y contribuciones obligatorias. Los impuestos son transferencias obligatorias al Gobierno y su cumplimiento no ocasiona una contraprestación directa al contribuyente. De manera general, se incrementa 172% la Recaudación del Sector Público por Multas y sanciones, en los últimos años. Las sanciones y multas que recauda el Estado peruano y *que deben tener como objetivo evitar o disuadir una conducta indebida o una infracción de la normatividad*, últimamente se han incrementado. Entre el 2009 y el 2016 la recaudación de multas y sanciones de entidades públicas se incrementaron en 172%. Solo el valor recolectado en el año 2016 (1734 millones de soles) equivale a 21 veces el presupuesto público asignado al Cuerpo General de Bomberos del Perú o 5 veces el presupuesto del Instituto de Enfermedades Neoplásicas.

El análisis realizado muestra que las multas de carácter no tributario captadas por las diferentes entidades públicas se constituyen como las sanciones más recaudadas por el tesoro público. Ciertamente, sólo en el año 2016 el ingreso de multas no tributarias alcanzó 960 millones de soles (55,4% del total recaudado), seguido por 485 millones de soles, las multas tributarias con (28,0%) y por las sanciones de tipo administrativo con un monto de 289 millones de soles (16,7%). Cabe detallar que todas las categorías de multas han registrado aumentos en los últimos ocho años. Las recaudaciones de multas no tributarias se incrementaron de 280 a 960 millones de soles (243% de aumento), las multas tributarias han crecido de 287 a 485 millones de soles (69% de incremento) y las sanciones administrativas de 71 a 289 millones de soles (309% de crecimiento).

La Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat), si bien redujo lo recaudado en 13% con respecto al 2015, captó S/. 485 millones en el 2016, constituyendo la segunda institución pública que obtuvo los mayores recursos por multas y sanciones. En el 2016 se observó que las instituciones públicas recaudaron principalmente multas tributarias por un valor de 485 millones de soles, es decir, 28% del total de ingresos captados.

#### **1.3.5.2.2. Finalidad de las multas**

Las empresas requieren disponer de un entorno socioeconómico que les permita generar bienes y servicios, en la calidad y cantidad que demanda el público consumidor, para esto se requiere disponer de una normatividad promotora del emprendimiento y de la conversión de ideas. Además, es fundamental que las instituciones públicas no sean vistas por los agentes económicos únicamente como entes sancionadores, sino como entidades promotoras del desarrollo y del bien común. Por lo tanto, las multas y sanciones deben ser mecanismos adecuados para disuadir las infracciones a la normatividad, sin embargo, se debe tener cuidado en evitar discrecionalidades en los funcionarios que

aplican la multa, a fin de evitar posibles casos de abuso y/o corrupción. De la misma forma, se debe reducir o eliminar el incentivo irracional existente, que se origina cuando los recursos recaudados financian parcial o totalmente actividades de las propias instituciones que imponen las sanciones pecuniarias.

Sin olvidar que el propósito de una multa no debe ni puede ser un medio de captación de recursos, ni de aumento de las finanzas públicas. Debido a que puede desnaturalizar el objetivo de la multa. Es importante que los Estados amparen los derechos individuales y colectivos de los diferentes miembros de la sociedad, asimismo, debe regular las relaciones económicas, con la finalidad de facilitar y promover un adecuado funcionamiento del mercado. En ese contexto, las multas y sanciones se constituyen en una herramienta reguladora y disuasoria de infringir las normas.

#### **1.3.5.2.3. Propuestas que permitan mejorar la gestión de multas**

- a) La multa o sanción de una entidad pública tiene que contar precisamente con un estudio técnico que respalde el monto de las multas.
- b) Mejorar y ajustar los procedimientos de los inspectores y/o supervisores que eviten cualquier tipo de discrecionalidad al momento de realizar una inspección.
- c) Promover que las entidades públicas prefieran por un acompañamiento tributario, laboral, municipal y administrativo, con el objetivo de capacitar y sensibilizar a que los agentes económicos para que conozcan y cumplan con la normatividad vigente.

#### **1.4. Formulación del problema**

¿Es posible la aplicación del principio de la retroactividad benigna en materia tributaria, sobre las infracciones, toda vez que sea incluido en el segundo párrafo del artículo 168 del TUO del Código Tributario?

## **1.5 Justificación del estudio**

Estudiar el principio de la retroactividad en el entorno Tributario se torna importante por ser una disciplina del Derecho considerada como dinámica y variable; permitiendo el esfuerzo continuo del legislador en adaptarse a los nuevos procedimientos de los operantes económicos, por su naturaleza cambiante de la norma tributaria, debido a que interpretar y aplicar la norma tributaria, es complejo si se contrasta con otras ramas del Derecho.

En cuanto a las infracciones tributarias onerosas, que se aplican a los contribuyentes, complica el panorama de su desarrollo económico en nuestro país, obligan a los administrados a aceptar una resolución de Sunat, sin cuestionarla, por el desconocimiento de la norma, una de las formas de eliminar o reducir una infracción es mediante la retroactividad benigna.

Por lo antes mencionado, es necesario realizar el presente trabajo de investigación, para la activación del principio de la retroactividad benigna, en materia tributaria, a favor del contribuyente sobre las infracciones tributarias.

La norma tributaria está cambiando en favor del contribuyente, a través de sus reformas. “Aquellas reformas retroactivas que no empeoran la situación del contribuyente no atacan la seguridad jurídica, ya que la retroactividad favorecedora estaría fuera de la propia ratio de la existencia de un principio de la retroactividad (Chávez, 2010)

## **1.6. Hipótesis:**

Si es posible aplicar el principio de la retroactividad benigna en materia tributaria sobre infracciones tributarias, toda vez que sea incluida del segundo párrafo del artículo 168 del Código Tributario.

## **1.7. Objetivos.**

### **1.7.1. Objetivo General**

Determinar si se justifica el principio de la retroactividad benigna en materia tributaria sobre las infracciones que sanciona SUNAT, con la inclusión del segundo párrafo del artículo 168 del TUO del Código Tributario.

### **1.7.2. Objetivos Específico**

- a) Analizar principio de la retroactividad benigna en materia tributaria y su fundamentación jurídica, enfatizando los efectos jurídicos que resulten más favorables.
- b) Diferenciar los ingresos del Estado proveniente de tributos (impuesto, tasa y contribución) de los ingresos por infracciones tributarias.
- c) Analizar la vigencia y aplicación del principio de la retroactividad benigna, sobre infracciones tributarias en la legislación española.

## **II. METODO**

### **2.1. Diseño de investigación**

Jurídico Descriptivo

### **2.2. Variables y operacionalización de variables**

#### **2.2.1. Variables**

- Independiente: La Retroactividad Benigna.
- Dependiente: Infracciones Tributarias.

## 2.2.2. Operacionalización De Variables

| VARIABLES                | DEFINICIÓN CONCEPTUAL  | DEFINICIÓN OPERACIONAL  | DIMENSION   | INDICADORES  | ESCALA DE MEDICIÓN |
|--------------------------|--|---|---|--|--------------------|
| RETROACTIVIDAD BENIGNA   | Aplicación de la norma jurídica a un hecho o situación que ocurre luego de haber sido derogado, siempre y cuando favorezca al administrado.                          | Retroceder a un tiempo pasado para tomarlo como referencia o punto de partida de un relato, y que éste sea más favorable para la persona. | Retroactividad benigna correspondiente a la sanciones tributarias en nuestro organismo jurídico | Operadores Jurídicos                               | Nominal            |
|                          |  |   | Viabilidad de la retroactividad benigna   | Operadores Jurídicos y N° Jurisprudencia           |                    |
|                          |  |   | Límites a la Potestad Tributaria  | Categoría de Principios Jurídicos                  |                    |
|                          |  |   | Legislación española  | N° situación de aplicación retroactiva de la norma |                    |
| INFRACCIONES TRIBUTARIAS | Toda acción u omisión que importe violación a las normas tributarias, siempre que se encuentren tipificadas en el Código Tributario en la ley o Decreto Legislativo. | Acción con la que se infringe una ley, norma o pacto relacionado al cumplimiento de las obligaciones formales.                            | Ingresos Públicos   | Porcentaje de importe de recaudación por multas    |                    |

## **2.3. Población y muestra:**

### **2.3.1. Muestra**

Expertos:

- Álvaro Bocanegra Landeras (Docente Universitario derecho tributario y expositor Internacional)
- Alfredo Pérez (Docente de la Universidad Cesar Vallejo, especialidad en Derecho Penal Tributario)
- Miguel Arancibia Cueva (Decano Colegio de Contadores Públicos de La Libertad), expósitos en temas tributarios a nivel nacional.

## **2.4. Técnicas e instrumentos de recolección de datos, validez y confiabilidad**

### **2.4.1. Técnicas**

- Análisis de documentos.
- Entrevista con expertos.

### **2.4.2. Instrumentos**

- Guía de análisis de documentos.
- Guía de entrevista.

## **2.5. Métodos de análisis de datos**

En el presente trabajo de investigación se utilizará como métodos: el análisis y la inducción de los datos que permitan por medio de la observación y el razonamiento llegar a los criterios técnicos y conclusiones que resulten del problema en estudio.

## **2.6 Aspectos éticos.**

Se debe mantener en la investigación un compromiso de transparencia y veracidad, en cuanto al marco legal del quehacer científico como la propiedad intelectual y sus implicancias éticas, dentro de estos, el cuerpo de la investigación, es una categoría que debe superar en el reconocimiento del ejercicio de la libertad, e innovación. Por consiguiente, a través de este documento y en honor a la verdad, digo que éste trabajo es fruto de la investigación y dedicación intelectual de mi autoría y no existe copia alguna y si fuera así está debidamente citado y referenciado.

### III. RESULTADOS

#### 3.1. Respuestas de las entrevista

Para llegar a contrastar la siguiente hipótesis: **Si sería posible aplicar el principio de la retroactividad benigna en materia tributaria sobre infracciones tributarias cometidas por los administrados.**

Al Se realizó entrevistas a los siguientes expertos en materia derecho tributario:

- **Dr. Alvaro Bocanegra**, Docente Derecho Tributario de la Univ. César Vallejo y Universidad Privada Antenor Orrego. Expositor Internacional de temas tributarios.

**1. ¿Considera usted que la aplicación del principio, que es diferente, debe tener similitud en ambos campos?**

Si bien es cierto en el Artículo 103 de la Constitución habla sobre la a retroactividad para efectos penales. En el artículo 74 de la Constitución Política del Perú de 1993 te habla respecto de los derechos fundamentales de la persona, la retroactividad esta de manera implícita en ese artículo, y si lo dice la ley 27444 es su artículo 246 Inciso 5 se tendría que aplicar de manera general, debería aplicarse en ambos campos y en ese caso se estaría afectando el principio de igualdad que también está en la Constitución.

**2. El Principio de Retroactividad está tipificado en el TUO D.S. 006-2017 JUS Artículo 246 Inciso 5 y no tiene ningún tipo de restricciones para su aplicación. ¿Sabía usted que este principio también está regulado en el C.T. pero con restricciones (Artículo 168)?**

Si en el Código Tributario si lo restringe y no admite la retroactividad tributaria.

**3. ¿Considera Ud. que existe una justificación o base técnica en la aplicación del art. 168° del Código Tributario?**

Señala que no existe una argumentación técnica sobre este artículo.

**4. ¿Cree usted que la No aplicación del principio de retroactividad benigna en materia tributaria, estaría afectando los derechos fundamentales del administrado?**

El derecho fundamental que te estaría vulnerando a mi modesto parecer sería el principio de igualdad, pero no el de Igualdad tributaria, sino el principio de Igualdad del art. 2 de la Constitución, porque le estás aplicando reglas que me benefician más que las anteriores.

**5. En la Constitución de 1979 estaba contemplada la retroactividad en materia penal tributaria y laboral. La Constitución del 1993 lo excluyó parte tributaria. ¿Cuál cree usted que fueron las razones que llevaron a tomar esa decisión?**

No está excluido lo pone cuando sobre habla sobre los derechos fundamentales de la persona lo pone implícitamente con relación al artículo 74 de la misma Constitución del 1993.

**6. Como parte de la Recaudación Tributaria del Estado, está lo recaudado mediante las multas a través de las infracciones cometidos por los administrados. ¿Considera Usted que esta sea la forma de generar recursos para el Estado?**

Que lo que pasa que en el Perú las multas se cuantifican como recaudación lo cual es un absurdo. Señala que las multas en Perú son objetivas declaraste o no declaraste esta la sanción: En España se analiza la intencionalidad de la infracción que se da con las multas, existe una evaluación de tus actos.

En la Administración Tributaria se sigue utilizando el Interés Fiscal, el Interés Fiscal ya no existe en la doctrina en la política tributaria, el Interés del fisco el interés de recaudar, pero lo que existe en la doctrina mundial es el deber de contribuir.

**7. ¿Conoce Usted otro sistema de Legislación Extranjera que ampara la Retroactividad benigna en materia tributaria?**

Si la legislación española a través de la Ley General Tributaria Española y la legislación mejicana, en el código Fiscal de la Federación Mexicana.

**CONSOLIDADO**

Según la perspectiva del Dr. Álvaro Bocanegra Landeras, docente de la Universidad Cesar Vallejo, la retroactividad benigna en materia tributaria esta de manera implícita en la Constitución Política del Perú en el artículo 74, debería aplicarse en ambos campos tanto en el derecho Penal de como Administrativo y si no se aplica la retroactividad tributaria estaría afectando el principio de igualdad que también está en la Constitución. Y no existe una argumentación técnica sobre la justificación del artículo 168 del C. T. El que se estaría afectando al contribuyente es el principio de Igualdad del artículo 2 de la Constitución. En el Perú las multas se cuantifican como recaudación. En España se analiza la intencionalidad de la infracción que se da con las multas, existe una evaluación de tus actos finalmente existe la retroactividad en otras legislaciones como la española y mejicana.

- **Dr. Alfredo Pérez**, Docente de la Universidad Cesar Vallejo del curso del Derecho Penal Tributario, Expositor de eventos académicos.

**1. ¿Considera usted que la aplicación del principio, que es diferente, debe tener similitud en ambos campos?**

De manera general debería mantenerse distinto.

**2. ¿Cuál cree usted que fueron los motivos de la exclusión de la retroactividad en materia tributaria en la Constitución que llevaron a tomar esa decisión?**

La necesidad de buscar ingreso y la amenaza de sanción administrativa es alta, por eso son onerosas. El Estado ejerce coacción para el pago por

infracción tal es así se dice que la finalidad es asegurar el pago, pero efectivamente no lo hacen, por ambos lados se considera que si bien una infracción su finalidad es generar ingresos y hay déficit en políticas tributarias.

- **Como parte de la Recaudación Tributaria del Estado, está lo recaudado mediante las multas a través de las infracciones cometidos por los administrados. ¿Considera Usted que esta sea la forma de generar recursos para el Estado?**

Es una de las formas la Sunat por un tema de interés económico necesita recaudar.

### **CONSOLIDADO**

La necesidad de buscar ingreso y la amenaza de sanción administrativa es alta, por eso son onerosas. El Estado ejerce coacción para el pago por infracción tal es así se dice que la finalidad es asegurar el pago, pero efectivamente no lo hacen, por ambos lados se considera que si bien una infracción su finalidad es generar ingresos y hay déficit en políticas tributarias.

El entrevistado considera que no debería haber retroactividad en materia tributaria. Lo que sí debería hacer el legislador tributario es generar algunas salidas adicionales o beneficios tributarios.

Si se habla de retroactividad hay que ver el conflicto de la ley en el tiempo, hay que ver una nueva ley, si admite se habla mucho que parte del ordenamiento jurídico tributario, administrativo o civil que no esté en concordancia con la constitución, si la constitución no lo dice expresamente hay que desentrañar cual sería el principio fundamental que cabría en ese supuesto. Si no lo hay literalmente no está permitido. Mientras no haya esa permisión. No se puede aplicar hacia atrás, bajo ningún supuesto, si la constitución no lo permite, si esta los valores o valorativamente afecta un derecho.

- **Dr. Arancibia Cueva** Abogado y Contador, actual decano del Colegio de Contadores Públicos de la Libertad, conferencista nacional en temas tributarios.

**1. ¿Considera usted que la aplicación del principio, que es diferente, debe tener similitud en ambos campos?**

En el primer Código Tributario hay un conflicto de normas la Norma IV del Título Preliminar del CT, dice que por ley decreto legislativo norma de Rango se puede suprimir deducir, sin embargo en mismo Código Tributario en articulado 82 y 166 con el tema cuestionado de facultad discrecional, a Sunat le han dado la facultad discrecional para no Sancionar y la Administración Tributaria publica periódicamente “Resoluciones” no Leyes que aplican retroactivamente, debería ser por ley o Decreto Legislativos y eso lo realiza de manera periódica.

El artículo 74 regula los principios constitucionales tributarios y la norma IV regula el principio de legalidad, como el contribuyente en algunos casos se beneficia no reclama, en algunos casos cuando a Sunat cuando no le conviene dice “no le aplico” es facultad de aplicarlo o no aplicarlo.

**2. El Principio de Retroactividad está tipificado en el TUO D.S. 006-2017 JUS Artículo 246 Inciso 5 y no tiene ningún tipo de restricciones para su aplicación. ¿Sabía usted que este principio también está regulado en el Código Tributario pero con restricciones (Artículo 168)?**

En la práctica a diario Sunat lo aplica cuando estime conveniente. Ellos mal interpretación que tiene la mala discrecionalidad de aplicarlo o no aplicarlo.

**3. ¿Considera Ud. que existe una justificación o base técnica en la aplicación del art. 168° del CT?**

Jurídicamente la norma es clara, pero ese artículo colisiona con la mal llamada facultad discrecional que el legislador le ha dado a Sunat

**4. ¿Cree usted que la No aplicación del principio de retroactividad benigna en materia tributaria, estaría afectando los derechos fundamentales del administrado?**

Si El Principio de No Confiscatoriedad, regulado en el articulado 74 de la Constitución Principio de Legalidad.

**5. ¿De qué modo favorecería al administrado la retroactividad benigna**

Por el otro el administrado se benefició en la modificación del artículo 179 del Código Tributario literalmente regulaba rebaja hoy día ese artículo ha modificado y han creado el termino gradualidad y la gradualidad no está amparado en una norma de igual jerarquía si no que esta regulad en una Resolución de Superintendencia es una locura. El 179 lo modificaron por un D.L. y crearon por una norma de menor jerarquía el Régimen de Gradualidad.

**6. En la Constitución de 1979 estaba contemplada la retroactividad en materia penal tributaria y laboral, La vigente Constitución del 1993 lo excluyo la parte tributaria. ¿Cuál cree usted que fueron los motivos que llevaron a tomar esa decisión?**

El tema Recaudatorio, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en ese aspecto, Cita como bien jurídico la recaudación, “eso es otra cosa”.

**7. Como parte de la Recaudación Tributaria del Estado, está lo recaudado mediante las multas a través de las infracciones cometidos por los administrados. ¿Considera Usted que esta sea la forma de generar recursos para el Estado?**

Eso genera indignación en el Contribuyente, la recaudación como base fundamental debe ser tributo que yo no pago, pero no puede ser sobre sanciones que superan los montos de un tributo. Una multa te sale más

caro, que la omisión de un tributo, la multa hoy día puede llegar a S/. 101,250.00

**8. ¿Conoce Usted otro sistema de Legislación Extranjera que ampara la Retroactividad benigna en materia tributaria?**

La legislación española es más equilibrada, tiene varias cosas, pero en el fondo es más equilibrada. El texto completo de la legislación española es más justo que la peruana.

**CONSOLIDADO**

Según la perspectiva del Dr. Miguel Arancibia Cueva, decano del CCPLL La retroactividad está en el 103 y el 109 de la Constitución Política del Perú, en artículo 168 del C-T- no existe retroactividad tributaria, lo dice literalmente, pero en la práctica hay resoluciones de Sunat que vulneran eso. Que nadie se opona porque beneficia al contribuyente, existe una violación al principio de Irretroactividad.

En el tema del Código Tributario hay un conflicto de normas la Norma IV del Título Preliminar del CT, **dice que por ley decreto legislativo** norma de Rango se puede suprimir deducir, sin embargo en artículo 82 del C.T y 166 con el tema cuestionado con el tema de la facultad discrecional, A Sunat le han dado la facultad discrecional para no Sancionar y publica periódicamente **“Resoluciones”** no *Leyes* que aplican retroactivamente, debería ser por ley o Decreto Legislativos y eso lo realiza constantemente.

En la práctica a diario Sunat lo aplica cuando estime conveniente.

Jurídicamente la norma es clara del artículo 168 del C.T., pero colisiona con la mal llamada facultad discrecional que el legislador le ha dado a Sunat.

La no aplicación de la retroactividad benigna está afectando el principio de la No Confiscatoriedad, regulado en el artículo 74 de la Constitución y el Principio de Legalidad.

Si lo vemos por el otro lado el administrado se benefició en la modificación del artículo 179 del Código Tributario literalmente regulaba rebaja, hoy día ese artículo ha modificado y han creado el termino gradualidad. Y la gradualidad no está amparado en una norma de igual jerarquía si no que esta regulad en una Resolución de Superintendencia- El 179 lo modificaron por un D.L. y lo crearon por una norma de menor jerarquía el Régimen de Gradualidad.

La exclusión de la retroactividad en materia tributaria en la Constitución obedece al tema Recaudatorio, y el tribunal Constitucional se ha pronunciado en ese aspecto, cita como bien jurídico la recaudación, comentario que no comparto.

La recaudación tributaria a través de las infracciones, genera indignación en el contribuyente, la recaudación como base fundamental debe ser tributos que yo no pago, pero no pueden ser sanciones que superan los montos de un tributo.

En cuanto a otro de legislación que contempla la retroactividad en materia tributaria es la española es más equilibrada en el fondo es más equilibrada lo que pasa que en nuestra Legislación coge la parte que le conviene, pero cuando miras el contexto completo de la legislación española es más justa que la peruana. Es más complicada, pero en el contexto general la legislación española es más justa.

#### IV. DISCUSIÓN

Tras describir y analizar los diferentes resultados obtenidos con la guía de entrevista dirigida a los especialistas en el tema de investigación procedemos a realizar la presente discusión:

En cuanto a la aplicación del principio de la retroactividad benigna, que está plasmado en materia penal cuando favorece al reo y en el Derecho Administrativo Sancionador cuando beneficia al presunto infractor, se tendría que aplicar este principio de manera general, en ambos campos, debido a que, de no ser así se estaría afectando el principio de igualdad, que se encuentra plasmado en la Constitución, tal como lo refiere González (2013) al señalar que “la doctrina es consciente de la dificultad de diferenciar las sanciones penales, como las multas, de las simplemente administrativas, pues en todo sistema legal debe reclamarse la igualdad”. Existiendo de esta manera una coherencia valorativa, es decir, el legislador está obligado a tratar situaciones muy similares en forma equivalente, salvo que exista una razón para hacerla diferente. (p. 250).

En cuanto a la Jurisprudencia según la **RTF 00017-2-1998 del 09.01.1998** Se revoca la apelada que declaro improcedente la reclamación contra la Resolución de Multa emitida por presentar en forma incompleta su declaración jurada, debido a que la referida sanción fue derogada por el Código. Tributario aprobado por D. Ley N° 25859 razón por la cual en aplicación de la retroactividad benigna prevista en el artículo 168° del referido código, se deja sin efecto la sanción. Esta es la única RTF en nuestra legislación en favor de la retroactividad benigna que puede tomar referencia que este principio se puede aplicar en el futuro.

La retroactividad de la regla que suprime o rebaja sanciones en materia tributaria. En este caso, el mencionado artículo establece dos restricciones sobre el particular. En primer lugar, la norma benigna no se puede aplicar a las sanciones que ya se encuentran en trámite en la fecha que inicia su vigencia; es decir que esta norma no debe ser aplicable respecto de las sanciones que son objeto de un procedimiento contencioso (reclamación y apelación) o proceso contencioso ya iniciado. En segundo lugar, la norma benigna tampoco se puede aplicar a las sanciones que ya se encuentran en ejecución en la fecha que inicia su vigencia; es

decir, que esta norma no debe ser aplicable respecto de las sanciones que son objeto de un procedimiento de cobranza coactiva ya iniciado. (Robles, Ruiz de Castilla, Villanueva y Bravo, 2014, p. 1078 - 1079). Dentro del campo del Derecho Tributario el artículo 168 del Texto Único del Código Tributario debe ser interpretado en el sentido que si la Administración Tributaria todavía no ha producido un acto administrativo firme que determine sanción, entonces es válida la aplicación retroactiva de la norma que elimina una infracción o reduce la sanción". (Ruiz de Castilla, 2013, p.341).

La retroactividad benigna se encuentra restringido literalmente, sin embargo, en la practica la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) no lo interpreta de manera adecuada, debido a que existe una deficiente discrecionalidad de aplicarlo o no. Del mismo modo, podemos observar la interpretación literal según Castilla (2013) al señalar que "si la Administración Tributaria no ha producido un acto administrativo firme que determine sanción entonces es válida la aplicación retroactiva, de la norma que elimina una infracción o reduce la sanción". (p. 341)

Si lo que queremos ver la retroactividad benigna del otro lado. Del lado Administración Tributaria existe resoluciones con efectos retroactivos y atenta con la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, se tiene que realizar a través de una ley no atreves de una resolución.

Existió un caso donde el Tribunal Fiscal emite una RTF de observancia Obligatoria respecto a dos leyes la 29214 y 29215 ( RTF N 01580 5 -2009), como es el caso en donde existió dos decretos legislativos la 29214 y 29215, ambas con efectos retroactivos. El Tribunal Fiscal mediante resolución que constituye presente de observancia obligatoria publicado el 03 de Marzo del 2009 en el Diario Oficial El Peruano, establece los siguientes criterios:

La Legalización del registro de compras no constituye un requisito formal para ejercer el crédito fiscal. EL Tribunal realiza una interpretación sistemática y razonable de la diversa normatividad aplicable para delimitar los alcances de las leyes N° 29214 y 29215.

Las Leyes N° 29214 y N° 29215 son aplicables a los periodos anteriores a su entrada en vigencia en los supuestos previstos por la Disposición Final Única de la Ley N° 29214 y las Disposiciones Complementarias, Transitorias y Finales de la Ley N° 29215. Si analizamos ambas leyes establecen alcances retroactivos respecto a su aplicación (Emilio Matos Barzola)

Cualquier empresa que se considere perjudicado por los efectos de estas normas podrá hacer prevalecer su derecho ante las instancias jurisdiccionales e inclusive supranacionales (Corte Interamericana de Derechos Humanos)

Al respecto el Dr. Miguel Arancibia Cueva que participo en esta comisión manifestó que actualmente hay un caso frecuente el Gobierno público en el año 2012 el Decreto Legislativo 1116, este D.L. modifico el artículo 2 segundo párrafo de la ley 29215 que establece que si tu legalizas fuera de plazo el registro de Compras pierdes el crédito fiscal. Sunat en la práctica cuando interviene años anteriores te repara o no te repara. Primero era la ley 29215, el mismo hecho por no legalizar mi libro tengo una multa y aparte me reparan el crédito fiscal del IGV cuál es la posición del Tribunal Fiscal en ese caso, El tribunal dice desde Agosto del 2012 para adelante te repara, para atrás no se repara. El Tribunal cita el 103 de la Constitución no se puede aplicar retroactivamente porque eso fue retroactividad maligna.

Con respecto al articulado 168 del Código Tributario sobre la existencia de una aplicación técnica del mismo, podemos señalar que jurídicamente la norma es clara, pero esto colisiona con la mal denominada “facultad discrecional” que el legislador le ha otorgado a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT). Esto se refuerza con los Modelos del Código Tributario, para América Latina y del Centro Americano de Administración Tributaria, donde prescribe que tiene efecto retroactivo las que suprimen infracciones, establezca sanciones más benignas o términos de prescripción más breves. De igual forma, Castilla (2013) sostiene “no existe razones sustantivas para justificar que nuestro código tributario se aparte de los parámetros de referencia internacional”. (p. 329)

La no aplicación del Principio de Retroactividad estaría afectando los derechos fundamentales, tales como el derecho a la igualdad y el derecho a la

legalidad consignado en la Constitución. “La posible aplicación retroactiva de la norma sancionadora constituye un valioso mecanismo para reponer la vigencia de los derechos humanos”. (Castilla, 2013, p. 341.)

Por otro lado, la exclusión de la retroactividad benigna en materia tributaria fue netamente por el tema recaudatorio, la amenaza de sanción administrativa que es alta y consecuentemente onerosa; el Estado ejerce coacción para el cobro de la infracción. Sin embargo, según Chávez (2010) señala que “el principio de retroactividad de la ley tributaria es admitida implícitamente por el artículo 74 de la Constitución Política de 1993 siempre que se respete los principios tributarios constitucionales y tenga por fin restablecer el respeto de estos principios ante una ley anterior que los vulnera o que si bien no los vulnera tiene por fin dar un trato más favorable al contribuyente siempre que se sujete a los principios tributarios”. (p. 8).

En cuanto a las infracciones tributarias no se tiene que cuantificar como recaudación, esto sería absurdo, debido a que las multas son objetivas y las sanciones no deben superar los montos de un tributo, esto genera indignación al contribuyente. En España se analiza la intencionalidad de la infracción, existiendo una evaluación y ponderación de sus actos de acuerdo al tes de razonabilidad, no se aplica de manera general lo realizan de manera específica caso por caso (Alvaro Bocanegra). La legislación española es más justa, es más amplia si, pero la legislación peruana recoge lo que conviene.

Sin olvidar que la finalidad de una multa no debe ni puede ser un medio de captación de recursos, ni de aumento de las finanzas públicas, ya que ello desnaturaliza el objetivo de la multa. (Instituto de estudios Económicos y Sociales)

Finalmente, el principio de retroactividad benigna en materia tributaria en la legislación española es más equilibrada, siendo ésta más justa que la peruana. Plasmado en la Ley General Tributaria 2003 de España en el artículo 10.2 en su párrafo segundo prescribe “*No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado*”. (Silvan, 2015).

## V. CONCLUSIONES

1. El principio de la retroactividad benigna debería ser aplicada de manera general, en ambos campos, caso contrario se estaría afectando el principio de igualdad.
2. La retroactividad benigna se encuentra restringido literalmente, sin embargo, en la practica la SUNAT no lo interpreta de manera adecuada, por una deficiente discrecionalidad de aplicarlo o no.
3. El artículo 168 del Código Tributario no existe los fundamentos facticos y jurídicos para la no aplicación del principio de retroactiva benigna en las infracciones; solo se encuentra plasmado literalmente.
4. La no aplicación del Principio de Retroactividad afectaría el derecho a la igualdad y el derecho a la legalidad consignado en la Constitución.
5. La exclusión de la retroactividad benigna en materia tributaria fue netamente por un tema recaudatorio, por la necesidad de buscar ingresos.
6. Las infracciones tributarias no se tienen que cuantificar como recaudación, debido a que ésta no es la forma de generar recursos para el Estado.
7. El principio de retroactividad benigna en materia tributaria en la legislación española es más equilibrado, siendo ésta más justa que la peruana.

## **VI. RECOMENDACIONES**

- La aplicación del Principio de Retroactividad benigna en el Perú, debería estar contemplada en una norma tributaria, en este caso en el artículo 168 segundo párrafo del TUO del Código Tributario. No obstante tendrán efecto retroactivo los actos administrativos que no sean firmes, respetando de esta manera el principio de legalidad.
- Respetando el principio de legalidad y seguridad jurídica que está inmersa en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, la retroactividad benigna debe también incluirse en este punto como una norma rectora.
- El contribuyente puede solicitar la retroactividad benigna en materia tributaria en una apelación de puro derecho, que discute la interpretación jurídica de las normas, analizando la violación del mismo.
- El Tribunal Fiscal y el Tribunal Constitucional debería realizar una interpretación extensiva del principio de retroactividad, sin la afectación de los derechos fundamentales.

#### IV. REFERENCIAS

Alegría, F. F. (2016). *El principio de retroactividad benigna en el ejercicio de la potestad sancionatoria de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración tributaria. 2011-2015.* (Tesis de Pregrado). Universidad Andina del Cusco, Cusco, Perú.

Alexy, R. (2007). *Teoría de los Derechos Fundamentales.* Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales Barcelona: Universidad Pompeu Fabra.

Arancibia M. & Arancibia M. (2017). *Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria (vols. I).* Primera edición Lima: Instituto Pacifico S.A.C.

Arancibia M. & Arancibia M. (2017). *Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria (vols. II).* Primera edición Lima: Instituto Pacifico S.A.C.

Berardi, M. (2015). *La Obligación Tributaria y la ley Tributaria en el tiempo.* (Tesis de Maestría). Universidad Nacional de Mar de Plata, Argentina. Recuperado de: <http://nulan.mdp.edu.ar/2226/1/berardi.2015.pdf>

Bolaños, R. (2014). Los Principios del Procedimiento Administrativo Sancionador, Desde una Perspectiva Constitucional. *Especial del Mes*, 20.

Borda, G. (1969). *Manual de Derecho Civil. Parte General.* 5º Edición. Buenos Aires: Perrot.

Bravo, J. (2015). *Fundamentos del Derecho Tributario.* Quinta Edición. Lima. Jurista Editores.

Carrera, F. J. (1994). *Manual de Derecho Financiero, Volumen I.* Madrid Tecnos.

Castillo, L. (1992). *Finanzas Públicas, quinta edición.* Lima: Pirhua.

Chávez, M. (2010). La retroactividad de la ley tributaria en la Constitución Política de 1993. *Revista Peruana de Derecho Tributario*, 15, 3 – 8  
Recuperado

de:[http://www.derecho.usmp.edu.pe/cet/doctrina/15/doctrina\\_fiscal/RetroactividadMateria\\_Tributaria\\_MChavez\\_RPDT\\_USMP\\_N\\_15.pdf](http://www.derecho.usmp.edu.pe/cet/doctrina/15/doctrina_fiscal/RetroactividadMateria_Tributaria_MChavez_RPDT_USMP_N_15.pdf)

Decreto Legislativo N° 1272. Diario Oficial El Peruano, Normas Legales, Lima, Perú, 21 de Diciembre del 2016. Recuperado de <http://nike.vivienda.gob.pe/dgaa/Archivos/decreto-legislativo-n-1272.pdf>

Decreto Supremo N° 135-99-EF. Texto Único Ordenado del Código Tributario, Lima, Perú, 19 de agosto de 1999. Recuperado de [http://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/legislacion/l\\_20110807\\_01.pdf](http://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/legislacion/l_20110807_01.pdf)

Decreto Supremo N° 006-2017-JUS. Texto Único Ordenado la Ley de Procedimiento Administrativo General, Lima, Perú, 20 de Marzo del 2017. Recuperado de: <http://spij.minjus.gob.pe/content/noticia/pdf/DS-006-2017-JUS.pdf>

Durán, L. A. (2006). La Noción del Deber Constitucional de Contribuir. Un Estudio Introductorio. Lima: Palestra.

Fiore, P. (2009). *De la irretroactividad e interpretación de las leyes: estudio crítico y de legislación comparada*. Colección clásicos del derecho.

Flores P. (1988). Manual Del Código Tributario. Lima: Justo Valenzuela Ediciones

Godoy, N. (s.f.). Teoría General del Derecho Tributario, Aspectos Esenciales, (p. 179). Buenos Aires: Perrot.

Gamba, C. (Noviembre 2003) *Principios del Derecho Penal y Potestad Sancionadora de la Administración Tributaria*. Revista Análisis Tributario, 19-25

González G.H. (2013). La Retroactividad Benigna de las Normas Tributarias: La Experiencia Peruana y española en Comparación. Doctrina Constitucional. Gaceta Constitucional N° 68.

Humaní R. (2013). Código Tributario Comentado. Lima: Jurista Editores.

Lejeune, E. (1980). Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

Ley N° 28389. Diario Oficial El Peruano, Normas Legales, Lima, Perú, 17 de noviembre de 2004. Recuperado de [https://www.onp.gob.pe/seccion/centro\\_de\\_documentos/Documentos/415.pdf](https://www.onp.gob.pe/seccion/centro_de_documentos/Documentos/415.pdf)

Nieto, A. (2012). *Derecho Administrativo Sancionador*. Madrid: Tecnos.

Nuño I. & Puerta F. (2016). *Derecho Administrativo Sancionador. Principios de la Potestad Sancionadora*. GABILEX.

Robles, C., Ruiz de Castilla, F. J., Villanueva, W., y Bravo, J. (2014). *Código Tributario. Doctrina y comentarios. 3er edición. Vol. I*. Lima. Pacifico Editores.

Robles, C., Ruiz de Castilla, F. J., Villanueva, W., y Bravo, J. (2014). *Código Tributario. Doctrina y comentarios. 3er edición. Vol. II*. Lima. Pacifico Editores.

Rosas, J. (2003), *Manual de derecho procesal penal*. Lima Editora Jurídica Grijey.

Rubio M. (1987). *Retroactividad, Irretroactividad y Ultractividad*. Lima: Universidad Católica del Perú.

Rubio, M. (1990). *Aplicación de la norma jurídica en el tiempo*. Lima. Editorial de la Universidad La Católica.

Ruiz de Castilla, F. (Abril, 2013). *Aplicación de la Ley del Procedimiento Administrativo General en Materia Tributaria: Aplicación Retroactiva de las Normas sobre Sanciones Administrativas Tributarias*. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 56, 309-344 . Recuperado de: [http://www.ipdt.org/uploads/docs/08\\_Rev56\\_RuizDeCastilla.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/08_Rev56_RuizDeCastilla.pdf)

Sánchez, L. (1997). *Tratado de Derecho Financiero y Constitucional. Tomo I*. Madrid: Marcial Pons.

Silvan A. (2015). Retroactividad y Tributos (Tesis Pregrado). Universidad de la Rioja, Barcelona, España. Recuperado de: [https://biblioteca.unirioja.es/tfe\\_e/TFE000849.pdf](https://biblioteca.unirioja.es/tfe_e/TFE000849.pdf)

Repositorio:

<http://www.sni.org.pe/wp-content/uploads/2017/03/Reporte-de-multas-y-sanciones-febrero-2017.pdf>

Talledo, C.(Junio, 1984). La retroactividad de las normas tributarias en la legislación peruana. Revista del *Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 06, 31-44. Recuperado de [http://www.ipdt.org/uploads/docs/04\\_Rev06\\_CTM.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/04_Rev06_CTM.pdf)

Yacolca, D., Bravo, J. y Gamba, C. (2012) Tratado de Derecho Procesal Tributario. Vol. II, Lima. Pacifico Editores.

Yangali, N., (2015). Código Tributario. Aplicación Práctica. Lima. Gaceta Jurídica.

Zavaleta, M. & Arrieta J. (2011). Derecho Tributario Peruano y español: Un Análisis Comparado de Problemas Comunes. Lima: Universidad de San Martín de Porres.

# ANEXOS

**ANEXO 1**

**GUIA DE ENTREVISTA**

**REALIZADOS A PROFESIONALES ESPECIALISTAS EN MATERIA  
TRIBUTARIA, CONSTITUCIONAL Y ADMINISTRATIVO**

Nombre .....  
Especialidad .....  
Centro Laboral .....

1.- De manera general, en nuestra legislación peruana se contempla el principio de la retroactividad de la ley. En el Artículo 103° de la Constitución Política del Perú de 1993 se establece una excepción del principio; la retroactividad benigna en materia penal cuando favorece al reo. Por otro lado, en el Derecho Administrativo Sancionador en la Ley 27444 artículo 230 Inciso 5 regulado actualmente por el TUO D.S. 006-2017 JUS Artículo 246 Inciso 5, señala que las disposiciones sancionadoras producen efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor. Ambos campos del Derecho contemplan el Principio de Retroactividad Benigna. ¿Considera usted que la aplicación del principio, que es diferente, debe tener similitud en ambos campos?

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

2.- El Principio de Retroactividad está tipificado en el TUO D.S. 006-2017 JUS Artículo 246 Inciso 5 y no tiene ningún tipo de restricciones para su aplicación. ¿Sabía usted que este principio también está regulado en el Código Tributario, pero con restricciones (Artículo 168)?

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

3.- ¿Considera Ud. que existe una *justificación o base técnica* en la aplicación del Artículo 168° del Código Tributario?

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

4.- ¿Cree usted que la No aplicación del Principio de Retroactividad Benigna en materia tributaria, estaría afectando los derechos fundamentales del administrado?

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

5. - ¿De qué modo favorecería al administrado la aplicación del principio de la retroactividad benigna en materia tributaria?

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

6.- En la Constitución de 1979 estaba contemplada la retroactividad en materia penal, tributaria y laboral. La vigente Constitución Política del Perú de 1993 excluyó la retroactividad en materia tributaria. ¿Cuál cree usted que fueron los motivos que llevaron a tomar esa decisión?

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

7.- Como parte de la Recaudación Tributaria del Estado, está lo recaudado mediante las multas sobre infracciones cometidos por los administrados. ¿Considera Usted que esta forma de generar recursos por parte del Estado, sea la idónea?

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

8.- ¿Conoce Usted otro sistema de Legislación Extranjera que ampara la Retroactividad benigna en materia tributaria?, ¿Cuáles son?

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

## ANEXO 2

| <b>MATRIZ DE VALIDACIÓN DE INSTRUMENTO</b>  |      |   |      |          |
|---|------|---|------|----------|
| <b>TÍTULO:</b> El principio de retroactividad benigna en materia tributaria sobre infracciones, una inclusión en el 2 <sup>do</sup> párrafo del artículo 168 del Código Tributario. |      |   |      |          |
| <b>NOMBRE DEL INSTRUMENTO</b>   |      | Guía de entrevista  |      |          |
| <b>OBJETIVO</b>   |      | Determinar si se justifica el principio de la retroactividad benigna en materia tributaria sobre las infracciones, con la inclusión del 2do párrafo del art. 168 del Código Tributario. |      |          |
| <b>APELLIDOS Y NOMBRES DEL EVALUADOR</b>  |      | Dr. Wilver Quispe Pastor  |      |          |
| <b>GRADO ACADÉMICO DEL EVALUADOR</b>  |      | Doctorado en Gestión Pública Y Gobernabilidad   |      |          |
| <b>VALORACIÓN</b>   |      |   |      |          |
| MUY ALTO  | ALTO | MEDIO   | BAJO | MUY BAJO |
| <b>FIRMA DEL EVALUADOR</b>  |      |   |      |          |

| VARIABLE                 | DIMENSIÓN   | INDICADOR   | ITEMS   | CRITERIO DE EVALUACION  |    |                          |    |                      |    | OBSERVACIÓN Y/O |
|--------------------------|---|---|---|-------------------------|----|--------------------------|----|----------------------|----|-----------------|
|                          |   |   |   | RELACIÓN ENTRE LA       |    | RELACIÓN ENTRE LA        |    | RELACIÓN ENTRE LA    |    |                 |
|                          |   |   |   | VARIABLE Y LA DIMENSIÓN |    | DIMENSIÓN Y EL INDICADOR |    | INDICADOR Y EL ITEMS |    |                 |
|                          |   |   |   | SI                      | NO | SI                       | NO | SI                   | NO |                 |
| RETROACTIVIDAD BENIGNA   | Retroactividad benigna correspondiente a las sanciones tributarias en nuestro ordenamiento jurídico | Operadores jurídicos  | ¿Considera usted que la aplicación del principio, que es diferente en derecho penal y administrativo debe tener similitud en ambos campos?  |                         |    |                          |    |                      |    |                 |
|                          | Viabilidad de la retroactividad benigna   | Operadores jurídicos y N Jurisprudencia   | El Principio de Retroactividad está tipificado en el TUO D.S. 006-2017 JUS Artículo 246 Inciso 5 y no tiene ningún tipo de restricciones para su aplicación. ¿Sabía usted que este principio también está regulado en el CT, pero con restricciones Artículo 168?<br>¿Considera Ud. que existe una justificación o base técnica en la aplicación del Art. 168° del C. T.? |                         |    |                          |    |                      |    |                 |
|                          | Límites a la Potestad Tributaria  | Categorías de Principios jurídicos  | En la Constitución de 1979 estaba contemplada la retroactividad en materia penal tributaria y laboral, La vigente Constitución del 1993 lo excluyó la parte tributaria. ¿Cuál cree usted que fueron los motivos que llevaron a tomar esa decisión?  |                         |    |                          |    |                      |    |                 |
|                          |   |   | ¿Cree usted que la <u>No</u> aplicación del Principio de Retroactividad Benigna en materia tributaria, estaría afectando los derechos fundamentales del administrado? Señale cuales son esos derechos   |                         |    |                          |    |                      |    |                 |
|                          |   |   | ¿Cree usted que la <u>No</u> aplicación del Principio de Retroactividad Benigna en materia tributaria, estaría afectando los derechos fundamentales del administrado? Señale cuales son esos derechos   |                         |    |                          |    |                      |    |                 |
|                          | ¿De qué modo favorecería al administrado la retroactividad benigna?                                 |   |   |                         |    |                          |    |                      |    |                 |
| Legislación Española     | N situación de aplicación retroactiva de la norma   | Conoce Usted otro sistema de Legislación Extranjera que ampara la Retroactividad benigna en materia tributaria? |   |                         |    |                          |    |                      |    |                 |
| INFRACCIONES TRIBUTARIAS | Ingresos Públicos   | Importe de recaudación por multas   | Como parte de la Recaudación Tributaria del Estado, está lo recaudado mediante las multas a través de las infracciones cometidos por los administrados. ¿Considera Usted que esta sea la forma de generar recursos para el Estado?  |                         |    |                          |    |                      |    |                 |

ANEXO 3

| MATRIZ DE CONSISTENCIA: “ El principio de retroactividad benigna en materia tributaria sobre las infracciones   |   |                         |   |   |   |   |
|---|---|-------------------------|---|---|---|---|
| una inclusión en el segundo párrafo del art. 168 del Código Tributario”   |   |                         |   |   |   |   |
| AUTOR: SILVA CONCEPCION ALFONSO ENRIQUE   |   |                         |   |   |   |   |
| PROBLEMA  | OBJETIVOS   | VARIABLES               | DEFINICION CONCEPTUAL   | DEFINICION OPERACIONAL  | DIMENSIONES   | INDICADORES   |
| ¿En qué medida es necesario el principio de la retroactividad benigna en materia tributaria, sobre las infracciones, con la inclusión del 2do párrafo del artículo 168 del Código Tributario? | <p><b>OBJETIVO GENERAL:</b><br/>Determinar si se justifica el principio de la retroactividad benigna en materia tributaria sobre las infracciones, con la inclusión del 2do párrafo del art.168 del Código Tributario</p> <p><b>OBJETIVOS ESPEIFICOS</b><br/>a) Analizar principio de la retroactividad benigna en materia tributaria y su fundamentación jurídica, enfatizando los efectos jurídicos que resulten más favorables. b) Diferenciar los ingresos del Estado proveniente de tributos (impuesto, tasa y contribución) de los ingresos por infracciones tributaria c) Analizar la retroactividad bendiga en la legislación española.</p> | RETROACTIVIDAD BENIGNA  | Aplicación de la norma jurídica a un hecho o situación que ocurre luego de haber sido derogado, siempre y cuando favorezca al administrado.           | Retroceder a un tiempo pasado para tomarlo como referencia o punto de partida de un relato y que este sea mas | Retroactividad Benigna las sanciones tributarias en nuestro ordenamiento jurídico | Operadores jurídicos                                    |
|   |   |                         |   |   | Viabilidad de la retroactividad benigna   | Operadores jurídicos y N° de Jurisprudencia             |
|   |   |                         |   |   | Límites a la Potestad Tributaria  | Categorías de Principios jurídicos                      |
|   |   |                         |   |   | Legislación Española  | N° de situaciones de aplicación retroactiva de la norma |
|   |   | INFRACCIONES TRIBUTARIA | Toda Acción u Omisión que importe violación a las N T, siempre que se encuentre tipificadas en el Código Tributario, en la ley o Decreto Legislativo. | Acción con la que se infringe una ley, norma o pacto relacionado al cumplimiento de las obligaciones formales | Ingresos Públicos   | Porcentaje de importe de recaudación por multas         |

**LEY N° 29215**

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA  
POR CUANTO:

El Congreso de la República  
ha dado la Ley siguiente:

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA;  
Ha dado la Ley siguiente:

**LEY QUE FORTALECE LOS MECANISMOS DE CONTROL Y FISCALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA RESPECTO DE LA APLICACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL PRECISANDO Y COMPLEMENTANDO LA ÚLTIMA MODIFICACIÓN DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO**

**Artículo 1°.- Información mínima que deben contener los comprobantes de pago**

Adicionalmente a lo establecido en el inciso b) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF y modificatorias, los comprobantes de pago o documentos, emitidos de conformidad con las normas sobre la materia, que permitan ejercer el derecho al crédito fiscal, deberán consignar como información mínima la siguiente:

- i) Identificación del emisor y del adquirente o usuario (nombre, denominación o razón social y número de RUC), o del vendedor tratándose de liquidaciones de compra (nombre y documento de identidad);
- ii) Identificación del comprobante de pago (numeración, serie y fecha de emisión);
- iii) Descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación; y
- iv) Monto de la operación (precio unitario, valor de venta e importe total de la operación).

Excepcionalmente, se podrá deducir el crédito fiscal aun cuando la referida información se hubiere consignado en forma errónea, siempre que el contribuyente acredite en forma objetiva y fehaciente dicha información.

**Artículo 2°.- Oportunidad de ejercicio del derecho al crédito fiscal**

Los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo deberán haber sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o del pago del impuesto, según sea el caso, o en el que corresponda a los 12 (doce) meses siguientes, debiéndose ejercer en el período al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiese sido anotado. A lo señalado en el presente artículo no le es aplicable lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso c) del artículo antes mencionado.

**Artículo 3°.- Otras disposiciones**

No dará derecho a crédito fiscal el comprobante de pago o nota de débito que consigne datos falsos en lo referente a la descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación y al valor de venta, así como los comprobantes de pago no fidedignos definidos como tales por el Reglamento.

Tratándose de comprobante de pago, notas de débito o documentos no fidedignos o que incumplan

con los requisitos legales y reglamentarios en materia de comprobantes de pago, pero que consignen los requisitos de información señalados en el artículo 1° de la presente Ley, no se perderá el derecho al crédito fiscal en la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios, contratos de construcción e importación, cuando el pago del total de la operación, incluyendo el pago del impuesto y de la percepción, de ser el caso, se hubiera efectuado:

- i) Con los medios de pago que señale el Reglamento;
- ii) Siempre que se cumpla con los requisitos que señale el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Lo antes mencionado no exime del cumplimiento de los demás requisitos exigidos por el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

**DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS TRANSITORIAS Y FINALES**

**PRIMERA.- Aplicación de la Ley**

Para los períodos anteriores a la vigencia de la presente Ley el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras, no implica la pérdida del derecho al crédito fiscal. Esta disposición se aplica incluso a los procesos administrativos y/o jurisdiccionales sea ante la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, el Tribunal Fiscal, el Poder Judicial o el Tribunal Constitucional, así como a las fiscalizaciones en trámite y a las situaciones que no hayan sido objeto de alguna fiscalización o verificación por parte de la Administración Tributaria que estén referidas a dichos períodos.

La aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no generará la devolución ni la compensación de los pagos que se hubiesen efectuado.

**SEGUNDA.- Regularización de aspectos formales relativos al registro de las operaciones por los períodos anteriores a la vigencia de la presente Ley**

Excepcionalmente, en el caso que se hubiera ejercido el derecho al crédito fiscal en base a un comprobante de pago o documento que sustente dicho derecho no anotado, anotado defectuosamente en el Registro de Compras o emitido en sustitución de otro anulado, el derecho se entenderá válidamente ejercido siempre que se cumplan con los siguientes requisitos:

- 1) Que se cuenta con los comprobantes de pago que sustenten la adquisición.
- 2) Que se haya cumplido con pagar el monto de las operaciones consignadas en los comprobantes de pago, usando medios de pago cuando corresponda.
- 3) Que la importación o adquisición de los bienes, servicios o contrato de construcción, hayan sido oportunamente declaradas por el sujeto del impuesto en las declaraciones juradas mensuales presentadas dentro del plazo establecido por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- 4) Que los comprobantes hayan sido anotados en libros auxiliares u otros libros contables, tratándose de comprobantes no anotados o anotados defectuosamente en el Registro de Compras.
- 5) Que el comprobante de pago emitido en sustitución del originalmente emitido, se encuentre anotado en el Registro de Ventas del proveedor y en el Registro de Compras o en libros auxiliares u otros libros contables del adquirente o usuario, tratándose de comprobantes emitidos en sustitución de otros anulados.
- 6) Para efectos de la utilización de servicios de no domiciliados bastará con acreditarse el cumplimiento del pago del impuesto.

Comuníquese al señor Presidente de la República para su promulgación.

PODER LEGISLATIVO

CONGRESO DE LA REPUBLICA

LEY N° 29214

EL PRESIDENTE DEL CONGRESO  
DE LA REPUBLICA

POR CUANTO:

EL CONGRESO DE LA REPUBLICA;

Ha dado la Ley siguiente:

**LEY QUE MODIFICA EL ARTÍCULO 19° DEL  
TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL  
IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E  
IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO,  
APROBADO MEDIANTE DECRETO SUPREMO  
N° 055-99-EF**

**Artículo 1°.- Objeto de la Ley**

El objeto de la Ley es modificar el artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo para fomentar la generación de riqueza en nuestro país.

**Artículo 2°.- Requisitos formales para el uso del crédito fiscal**

Sustitúyese el artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado mediante Decreto Supremo N° 055-99-EF, por el siguiente texto:

\*Artículo 19°.- Para ejercer el derecho al crédito fiscal, a que se refiere el artículo anterior, se cumplirán los siguientes requisitos formales:

- Que el impuesto general esté consignado por separado en el comprobante de pago que acredite la compra del bien, el servicio afecto, el contrato de construcción o, de ser el caso, en la nota de débito, o en la copia autenticada por el Agente de Aduanas o por el fedatario de la Aduana de los documentos emitidos por la SUNAT, que acrediten el pago del impuesto en la importación de bienes.  
Los comprobantes de pago y documentos, a que se hace referencia en el presente inciso, son aquellos que, de acuerdo con las normas pertinentes, sustentan el crédito fiscal.
- Que los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y número del RUC del emisor, de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT y que, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión.
- Que los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, a los que se refiere el inciso a), o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras. El mencionado Registro deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el Reglamento.  
El incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras, no implicará la pérdida del derecho al crédito fiscal, el cual se ejercerá en el período al que corresponda la adquisición, sin

perjuicio de la configuración de las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario que resulten aplicables.

Cuando en el comprobante de pago se hubiere omitido consignar separadamente el monto del impuesto, estando obligado a ello o, en su caso, se hubiere consignado por un monto equivocado, procederá la subsanación conforme a lo dispuesto por el Reglamento. El crédito fiscal sólo podrá aplicarse a partir del mes en que se efectúe tal subsanación.

Tratándose de comprobantes de pago emitidos por sujetos no domiciliados, no será de aplicación lo dispuesto en los incisos a) y b) del presente artículo.

Tratándose de comprobantes de pago, notas de débito o documentos que incumplan con los requisitos legales y reglamentarios no se perderá el derecho al crédito fiscal en la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios, contratos de construcción e importación, cuando el pago del total de la operación, incluyendo el pago del impuesto y de la percepción, de ser el caso, se hubiera efectuado:

- Con los medios de pago que señale el Reglamento; y,
- siempre que se cumpla con los requisitos que señale el referido Reglamento.

Lo antes mencionado no exime del cumplimiento de los demás requisitos exigidos por esta Ley para ejercer el derecho al crédito fiscal.

La SUNAT, por resolución de superintendencia, podrá establecer otros mecanismos de verificación para la validación del crédito fiscal.

En la utilización, en el país, de servicios prestados por no domiciliados, el crédito fiscal se sustenta en el documento que acredite el pago del impuesto.

Para efecto de ejercer el derecho al crédito fiscal, en los casos de sociedades de hecho, consorcios, joint ventures u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que no lleven contabilidad independiente, el operador atribuirá a cada parte contratante, según la participación en los gastos establecida en el contrato, el impuesto que hubiese gravado la importación, la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, de acuerdo a lo que establezca el Reglamento. Dicha atribución deberá ser realizada mediante documentos cuyas características y requisitos serán establecidos por la SUNAT.\*

**DISPOSICIÓN FINAL**

**ÚNICA.- Vigencia**

La presente Ley regirá a partir del día siguiente de su publicación en el Diario Oficial El Peruano y se aplicará, incluso, a las fiscalizaciones de la SUNAT en curso y a los procesos administrativos y/o contenciosos tributarios en trámite, sea ante la SUNAT o ante el Tribunal Fiscal.

**POR TANTO:**

Habiendo sido reconsiderada la Ley por el Congreso de la República, insistiendo en el texto aprobado en sesión de la Comisión Permanente realizada el día diecinueve de julio de dos mil siete, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 108° de la Constitución Política del Estado, ordeno que se publique y cumpla.

En Lima, a los veintidós días del mes de abril de dos mil ocho.

**LUIS GONZALES POSADA EYZAGUIRRE**  
Presidente del Congreso de la República

**MARTHA MOYANO DELGADO**  
Segunda Vicepresidenta del  
Congreso de la República

192286-1

Descargado desde www.ejercitio.com.pe