



**UNIVERSIDAD ANDINA DEL CUSCO
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLÍTICA
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO**



TESIS:

**“EL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD BENIGNA EN EL EJERCICIO DE LA
POTESTAD SANCIONATORIA DE LA SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE
ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. 2011-2015”**

PRESENTADO POR:

FARES FABRICIO ALEGRÍA CORTEZ

PARA OPTAR AL TÍTULO PROFESIONAL DE
ABOGADO.

ASESORA:

NATALY CONSUELO CÁCERES VELARDE

CUSCO – PERÚ

2016



PRESENTACIÓN

Uno de los pilares para la construcción del Derecho viene a ser la seguridad jurídica. Acerca de lo mencionado, García Toma expresó lo siguiente: “Es la garantía dada al individuo de que su persona, bienes y facultades legales no serán objeto de ataque o violación, y de que si lo fueren, le serán aseguradas, por el Estado, protección, reparación y resarcimiento. En tal sentido, la seguridad jurídica exige el respeto de la legalidad, su fundamentación inmediata”. (GARCÍA TOMA, 2007, pág. 166). Existen diversos principios en los que se fundamenta la seguridad jurídica, es el principio de irretroactividad de las leyes, según el cual una norma jurídica sólo puede surtir efectos a futuro. Sin embargo, el tradicional enunciado general de “ninguna ley tiene fuerza ni efecto retroactivo” contempla excepciones. Una de ellas, ha sido establecida legislativamente en el Perú y, el objeto de la presente investigación es verificar su compatibilidad en el marco constitucional vigente.

La Constitución de 1979, señalaba en su artículo 187° que “(...) *Ninguna ley tiene fuerza ni efecto retroactivos, salvo en materia penal, laboral o tributaria, cuando es más favorable al reo, trabajador o contribuyente, respectivamente*”. El constituyente de 1979 consideró conveniente flexibilizar la disposición, estableciendo tres excepciones puntuales: en materia penal, laboral o tributaria. Siempre y cuando las nuevas disposiciones sean más favorables al reo, trabajador o contribuyente, respectivamente.

Nuestra actual Constitución de 1993, señala en su artículo 103° 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 ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo (...)*”.

El artículo 230° inciso 5) de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, contempla en la posibilidad que una norma posterior, que es más favorable para el administrado infractor, le sea aplicada, pese a que la falta administrativa fuese cometida bajo el imperio de una norma previa, siempre y cuando la norma posterior sea más beneficiosa para éste.



El artículo 168° del vigente Código Tributario, regula la aplicación de la retroactividad benigna en materia sancionatoria con ciertas restricciones, al señalar 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”*. La limitación se patentiza en el hecho que las nuevas normas sancionatorias no se aplican a aquellas sanciones que se encuentren en trámite (es decir, sanciones notificadas pero que se encuentren dentro del plazo para ser impugnadas 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).

Esta aplicación limitada del principio de retroactividad benigna en materia sancionatoria, es materia de discusión y rechazo por algunos especialistas, así, por ejemplo, Fernández Larrauri expresa que: *“Por último, en cuanto a las sanciones afirmo que la norma del artículo 168° del Código Tributario se debe de modificar ya que desconoce un principio fundamental del Derecho Penal, como lo es la retroactividad de una norma penal siempre que favorezca al reo. Infiero ello, porque la norma citada es una norma ontológicamente penal que debe participar por lo tanto de los principios que inspiran al Derecho Punitivo y siendo así, considero que se debe de establecer nuevamente una norma similar a la que estaba contenida en el art. 150° del anterior Código Tributario.”* (FERNÁNDEZ LARRAURI, 2016)

En esta misma línea, autores como Gonzáles Barrón, acerca del tema, dice que a pesar de no existir literalmente disposición alguna en nuestra carta magna que permita la retroactividad benigna en materia tributaria, ésta se deduce de una interpretación sistemática de la Constitución basada en la igualdad de trato, así como en la aplicación de los principios pro humanitas y favor libertatis. Asimismo, considera que en muchos casos el perjuicio ocasionado por la imposición de una sanción tributaria, puede superar a las consecuencias derivadas de una sanción penal. (GONZÁLES BARRÓN, 2013, pág. 231)

El objeto de la presente investigación es verificar su compatibilidad en el marco constitucional vigente con lo establecido en el artículo 168° del Código Tributario, específicamente, en cuanto a la retroactividad benigna en materia sancionatoria administrativa tributaria.



DEDICATORIA

En primer lugar a Él, al Único, al Alfa y Omega.

A Eva, muchas gracias por haberme otorgado el derecho fundamental, sé que vendrán épocas mejores para nosotros; a Victoria, probablemente no estaría donde estoy de no ser en gran medida por ella; a Guido, el crema, el gran amigo, que campaña a campaña está conmigo, y que jamás quiero perder; a Esther, quien jamás se apartó de mí, aun cuando pudo haberlo hecho; y a Cronos, quien supo sacarme una sonrisa cuando el mundo entero lo había olvidado por completo. Muchas gracias



AGRADECIMIENTO

A mi Madre María Auxiliadora, quiero agradecerle por tanto, y pedirle disculpas por tan poco; de igual manera a San Juan Bosco, por haberme enseñado a confiar en ella. A mis familiares y amigos que no dudaron de mí, ni en el tiempo que dura un suspiro, aun cuando vieron mis tropiezos. También a los que ya no están.



RESÚMEN

Contribuyendo al enriquecimiento del mundo y el conocimiento jurídico, se pone a consideración la tesis universitaria titulada: **“EL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD BENIGNA EN EL EJERCICIO DE LA POTESTAD SANCIONATORIA DE LA SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. 2011-2015”**. Esta investigación responde a la necesidad, principalmente, de conocer si se hace una correcta aplicación al Principio de Retroactividad Benigna en materia sancionatoria tributaria, observando de esta manera una posible vulneración a los derechos fundamentales del administrado.

Con esta investigación se busca establecer un análisis acerca de la incompatibilidad que pueda existir entre lo establecido en el Artículo 103° de la Constitución Política del Perú, La Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444°, y el artículo 168° del Código Tributario; todo relacionado con la correcta aplicación del Principio de Retroactividad Benigna.

La presente investigación está estructurada en tres capítulos: el capítulo primero es referente al problema y al método de investigación, el mismo que aborda el planteamiento y formulación del problema, objetivos, justificación, delimitación del estudio, metodología, cuadro de variables e indicadores y la hipótesis del trabajo. El capítulo segundo trata sobre el desarrollo temático, que abarca el debido marco teórico, bases teóricas y legales, desarrollados en subcapítulos. Por último, el capítulo tercero es referente a los resultados y análisis de los hallazgos.

En la parte final, se encuentran las conclusiones, las recomendaciones, las referencias bibliográficas y los anexos correspondientes.

**ABSTRACT**

Contributing to the enrichment of the world and the legal knowledge, i present this university thesis titled: "THE PRINCIPLE OF BENIGN RETROACTIVITY IN THE EXERCISE OF THE SANCIONATORY FACULTY OF THE NATIONAL SUPERINTENDENCY OF CUSTOMS AND TAX ADMINISTRATION. 2011-2015". The mainly reason for this research is to know if the Benign Retroactivity Principle is correctly applied in the tax punishment or if may exist a violation to the fundamental rights of the administered.

This research seeks to establish an analysis of the incompatibility that may exist between in what is established in the article 103 of the Constitution of Perú, the General Administrative Procedure Law, Law N° 27444, and the article 168 of the Tax Code; all of them related to the correct application of the Benign Retroactivity Principle.

The present research is structured in three chapters: the first chapter refers to the problem and the research method, which addresses the approach and formulation of: the problem, the objectives, the justification, the delimitation, the table of variables, the indicators and the hypothesis of the research. The second chapter deals with the thematic development, which includes the proper theoretical statement and the legal bases, developed in sub-chapters. Finally, the third chapter refers to the results and analysis of the findings.

In the final part, we could found the conclusions, the recommendations, the bibliographical references and also the annexes.



ÍNDICE GENERAL

PRESENTACIÓN..... II

DEDICATORIAIV

AGRADECIMIENTO..... V

RESÚMENVI

ABSTRACT..... VII

ÍNDICE DE CUADROSXI

ÍNDICE DE GRÁFICOS..... XII

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA Y MÉTODO DE INVESTIGACIÓN

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA 13

1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA 15

1.2.1. Problema principal.15

1.2.2. Problemas secundarios.15

1.3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN 16

1.3.1. Objetivo general.16

1.3.2. Objetivos específicos.....16

1.4. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN..... 16

1.4.1. CONVENIENCIA.....16

1.4.2. RELEVANCIA SOCIAL17

1.4.3. IMPLICANCIAS PRÁCTICAS17

1.4.5. VALORACIÓN TEÓRICA.....17

1.4.6. UTILIDAD METODOLÓGICA.....18

1.5. DELIMITACIÓN DEL ESTUDIO 18

1.5.1. Delimitación espacial18

1.5.2. Delimitación temporal18

1.5.3. Delimitación social.....18

1.6. METODOLOGÍA..... 19

1.6.1. Enfoque de investigación.....19

1.6.2. Nivel de investigación19

1.6.3. Unidades objeto de investigación.....19

1.6.4. Técnicas e instrumentos de recolección, procesamiento y análisis de datos19

1.7. CUADRO DE VARIABLES E INDICADORES.....20

1.8. HIPÓTESIS DE TRABAJO21



1.8.1. Hipótesis general: 21
 1.8.2. Hipótesis específicas: 21

CAPÍTULO II
 DESARROLLO TEMÁTICO

SUBCAPÍTULO I

2.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN 22
 2.1.1. Antecedente 1° 22
 2.1.2. Antecedente 2° 24
 2.1.3. Antecedente 3° 25
 2.1.4. Antecedente 4° 27
 2.1.5. Antecedente 5° 29

SUBCAPÍTULO II

DERECHO ADMINISTRATIVO

2.2.1. Origen del derecho administrativo sancionador / antecedentes históricos. 31
 2.2.2. El derecho administrativo sancionador..... 32
 2.2.3. Principios del procedimiento administrativo sancionador desde una perspectiva constitucional 34
 2.2.3.1. Principio de legalidad 34
 2.2.3.2. Principio de debido procedimiento..... 35
 2.2.3.3. Principio de razonabilidad 35
 2.2.3.4. Principio de tipicidad..... 35
 2.2.3.5. Principio de irretroactividad..... 36
 2.2.3.6. Principio de concurso de infracciones 37
 2.2.3.7. Principio de continuación de infracciones 37
 2.2.3.8. Principio de causalidad 37
 2.2.3.9. Principio de presunción de licitud 38
 2.2.3.10. Principio *non bis in ídem* 38

SUBCAPÍTULO III

DERECHO TRIBUTARIO

2.2.4. Derecho tributario. Antecedentes; y una perspectiva constitucional..... 39
 2.2.5. Principios tributarios recogidos en el ordenamiento jurídico nacional (principios explícitos) 43
 2.2.5.1. Principio de legalidad tributaria y el de reserva de ley 43
 2.2.5.2. Principio de igualdad 43



2.2.5.3. Principio de no confiscatoriedad 44

2.2.5.4. Respeto a los derechos humanos 45

2.2.5.5. Principio de irretroactividad en materia tributaria 45

2.2.6. Principios no recogidos expresamente en el ordenamiento jurídico nacional (principios implícitos) 46

2.2.6.1. Principio de seguridad jurídica 46

2.2.6.2. Principio de capacidad contributiva 46

2.2.6.3. Principio del beneficio y costo del servicio 47

SUBCAPÍTULO IV

EL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD BENIGNA

2.2.7. La retroactividad 49

2.2.8. Principio de irretroactividad 53

2.2.9. Principio de retroactividad 53

2.2.10. La retroactividad en la constitución 55

2.2.11. La retroactividad según el artículo 168° del código tributario 58

2.2.12. La retroactividad en el artículo 9° de la convención americana de derechos humanos 60

2.2.13. La facultad punitiva del estado 61

2.2.14. La facultad sancionatoria y discrecional de la administración tributaria 62

2.2.15. Retroactividad benigna de las sanciones tributarias en el derecho peruano 63

2.2.16. Retroactividad benigna de las sanciones tributarias en el derecho español 73

CAPÍTULO III

RESULTADOS Y ANÁLISIS DE LOS HALLAZGOS

3.1. RESULTADOS DEL ESTUDIO Y ANÁLISIS DE LOS HALLAZGOS 74

- Entrevista N° 1 75
- Entrevista N° 2 80
- Entrevista N° 3 83

3.2. FICHA DE ANÁLISIS DE DOCUMENTO. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL ACERCA DE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD BENIGNA. CUADROS Y GRÁFICOS. 86

CONCLUSIONES 102

RECOMENDACIONES: 103

Bibliografía 104

ANEXOS 107



ÍNDICE DE CUADROS

CUADRO N° 01: Número de Resoluciones del Tribunal Fiscal sobre Retroactividad Benigna.....86

CUADRO N° 02: Número de expedientes de Resoluciones del Tribunal Fiscal sobre Retroactividad Benigna.....88

CUADRO N° 03: Materia de las Resoluciones del Tribunal Fiscal sobre Retroactividad Benigna.....90

CUADRO N° 04: Fecha de las Resoluciones del Tribunal Fiscal sobre Retroactividad Benigna.....91

CUADRO N° 05: Tipo de infracción apelada en las Resoluciones del Tribunal Fiscal sobre Retroactividad Benigna.....93

CUADRO N° 06: Mención al Artículo 168° del Código Tributario.....95

CUADRO N° 07: Aplicación del Principio de Retroactividad Benigna en la Resolución.....96

CUADRO N° 08: Análisis Constitucional de la Aplicación del Principio de Retroactividad Benigna en la Resolución.....97

CUADRO N° 09: Fundamentación sobre el Principio de Legalidad en la Resolución.....98

CUADRO N° 10: Fundamentación sobre el Principio de Igualdad en la Resolución.....99

CUADRO N° 11: Estimación del Pedido del Principio de Retroactividad Benigna.....100

CUADRO N° 12: Principales Argumentos para denegar la Aplicación del Principio de Retroactividad Benigna.....101



ÍNDICE DE GRÁFICOS

GRÁFICO N° 01: Número de Resoluciones del Tribunal Fiscal sobre Retroactividad Benigna.....87

GRÁFICO N° 02: Número de expedientes de Resoluciones del Tribunal Fiscal sobre Retroactividad Benigna.....88

GRÁFICO N° 03: Materia de las Resoluciones del Tribunal Fiscal sobre Retroactividad Benigna.....90

GRÁFICO N° 04: Fecha de las Resoluciones del Tribunal Fiscal sobre Retroactividad Benigna.....91

GRÁFICO N° 05: Tipo de infracción apelada en las Resoluciones del Tribunal Fiscal sobre Retroactividad Benigna.....93

GRÁFICO N° 06: Mención al Artículo 168° del Código Tributario.....95

CUADRO N° 07: Aplicación del Principio de Retroactividad Benigna en la Resolución.....96

GRÁFICO N° 08: Análisis Constitucional de la Aplicación del Principio de Retroactividad Benigna en la Resolución.....97

GRÁFICO N° 09: Fundamentación sobre el Principio de Legalidad en la Resolución.....98

GRÁFICO N° 10: Fundamentación sobre el Principio de Igualdad en la Resolución.....99

GRÁFICO N° 11: Estimación del Pedido del Principio de Retroactividad Benigna.....100

GRÁFICO N° 12: Principales Argumentos para denegar la Aplicación del Principio de Retroactividad Benigna.....101



CAPÍTULO I

EL PROBLEMA Y EL MÉTODO DE INVESTIGACIÓN

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En el mundo del Derecho, la retroactividad, es un posible efecto de las normas o actos jurídicos que implica la extensión de su aplicación sobre hechos pasados o previos a la ley. Sin embargo, 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. Cuando una ley es retroactiva quiere decir que independientemente de 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)

El artículo 103° de la Constitución Política expresa 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 ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo*”.



Mientras que el artículo 139°, al referirse a los principios y derechos de la función jurisdiccional; en su numeral 11, establece *“la aplicación de la ley más favorable al procesado en caso de duda o de conflicto entre leyes penales”*.

El principio de retroactividad en materia sancionatoria tributaria según el numeral 5) del artículo 230° de la Ley N° 27444 Ley del Procedimiento Administrativo General, establece: *“Irretroactividad.- 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”*.

No obstante ello, el artículo 168° del Código Tributario dispone 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”*.

Este último dispositivo es contrario al artículo 103° de la Constitución Política y el numeral 11) del artículo 139° de la misma, y de igual manera al artículo 9° de la Convención Interamericana de Derecho Humanos, según el cual: *“Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello”*; de igual manera existe una contradicción con el numeral 5) del artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

Según lo establecido en los artículos anteriormente mencionados, podríamos observar un conflicto de aplicación del principio de retroactividad benigna, partiendo de lo regulado por del artículo 103 y el artículo 139 numeral 11) de la Constitución Política, el artículo 9° de la Convención Americana de Derechos Humanos, el numeral 5) del artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, y lo establecido en el artículo 168° del Código Tributario.

De ser esto así no existiría una correcta aplicación del principio de retroactividad benigna en materia sancionatoria tributaria, afectando la seguridad jurídica de un individuo, siendo ésta un pilar fundamental para la construcción del Derecho; ya que el Estado tiene la obligación de proteger a cualquier individuo ante



una posible vulneración de algún derecho fundamental proporcionándole garantía a su propia persona, bienes y facultades legales. Es importante tener en cuenta que la seguridad jurídica exige el respeto de la legalidad.

En conclusión, el objetivo de esta investigación es conocer si existe una desnaturalización del principio de retroactividad benigna en materia sancionatoria tributaria; y de igual manera conocer cuál sería su correcta aplicación.

1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

1.2.1. Problema principal.

¿Se aplica el Principio de Retroactividad Benigna en el ejercicio de la potestad sancionatoria de la SUNAT, en las resoluciones de apelación que resuelve el Tribunal Fiscal?

1.2.2. Problemas secundarios.

1° ¿La aplicación del Artículo 168° del Código Tributario, contraviene los principios que inspiran la Constitución, en las resoluciones de apelación emitidas por el Tribunal Fiscal?

2° ¿De qué manera afecta a los contribuyentes, la aplicación del Artículo 168° del Código Tributario en las resoluciones de apelación emitidas por el Tribunal Fiscal?



1.3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.3.1. Objetivo general.

Determinar si el Principio de Retroactividad Benigna en el ejercicio de la potestad sancionatoria de la SUNAT, se aplica en las resoluciones de apelación que resuelve el Tribunal Fiscal.

1.3.2. Objetivos específicos.

1° Evaluar si la aplicación del Artículo 168° del Código Tributario, contraviene los principios que inspiran la Constitución, en las resoluciones de apelación emitidas por el Tribunal Fiscal.

2° Determinar de qué manera afecta a los contribuyentes, la aplicación del Artículo 168° del Código Tributario en las resoluciones de apelación emitidas por el Tribunal Fiscal.

1.4. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

El presente estudio que realizarnos se justifica en las siguientes razones:

1.4.1. CONVENIENCIA

Es conveniente realizar esta investigación, por tratarse de un problema que amerita el interés por parte del individuo que busca una correcta aplicación del principio de retroactividad benigna en un caso determinado que pueda estar



experimentando, de acuerdo a lo que establezca la ley, y lo que más le convenga; de esta forma se evitará la vulneración a sus derechos y principales principios que rigen el Derecho.

1.4.2. RELEVANCIA SOCIAL

Tiene relevancia de carácter social porque afecta a todo individuo que sienta una vulneración del principio de legalidad y debido proceso en cuanto a la aplicación del principio de retroactividad en un caso determinado por parte del Estado hacia su integridad y la tesis será útil porque demostrándose la incorrecta aplicación del principio de retroactividad benigna se deberá rectificar la misma según el principio de debido proceso y legalidad, teniendo en cuenta la facultad sancionatoria de la SUNAT.

1.4.3. IMPLICANCIAS PRÁCTICAS

Lo que se busca con la presente investigación es encontrar una correcta aplicación del principio de retroactividad benigna que contribuya a solucionar los problemas de los individuos en cuanto a vulneraciones del debido proceso y de legalidad, evitando así procesos administrativos sancionatorios erróneos, arbitrarios e irrazonables.

1.4.5. VALORACIÓN TEÓRICA

Con la presente investigación se pretende conocer la realidad de la aplicación del Principio de Retroactividad Benigna en el procedimiento sancionador administrativo tributario, así como verificar la situación que enfrenta un contribuyente frente a este hecho, para mejorar una correcta aplicación de dicho principio, beneficiando así al contribuyente mediante un debido proceso y la legalidad correspondiente.



1.4.6. UTILIDAD METODOLÓGICA

Consideramos que los resultados de la presente investigación pueden motivar y aportar la necesidad de impulsar una modificación del artículo 168° del Código Tributario, o una revisión exhaustiva en cuanto a su aplicabilidad en determinados casos que pueda llegar a vulnerar derechos fundamentales, de esta manera se llegará a respetar el marco jurídico constitucional.

1.5. DELIMITACIÓN DEL ESTUDIO

1.5.1. Delimitación espacial

El ámbito geográfico de la presente investigación se realiza a las resoluciones del Tribunal Fiscal, que se emiten a nivel nacional y que se encuentran en la página web del Tribunal Fiscal.

1.5.2. Delimitación temporal

La presente investigación se llevara a cabo en el lapso del año 2011 al 2015, porque la población en el caso estudiado es pequeña; y los análisis que realicemos lo haremos con las normas que se encuentren vigentes y la revisión de la jurisprudencia administrativa emitida por el Tribunal Fiscal.

1.5.3. Delimitación social

La investigación estará dirigida a toda la población, en particular a quienes pueden llegar a ser afectados por los actos procesales que emite la administración.



1.6.METODOLOGÍA

1.6.1. Enfoque de investigación

El enfoque de la investigación es el cualitativo pues según afirman Hernández y otros: “en éste se utiliza la recolección de datos sin medición numérica para descubrir o afinar preguntas de investigación en el proceso de interpretación” (HERNÁNDEZ SAMPIERI, 2010, pág. 7)

1.6.2. Nivel de investigación

La presente investigación será explicativa ello en consideración a que: “los estudios explicativos van más allá de la descripción de conceptos o fenómenos o del establecimiento de relaciones entre conceptos; es decir, están dirigidos a responder por las causas de los eventos y fenómenos físicos o sociales...” (HERNÁNDEZ SAMPIERI, 2010, págs. 83, 84).

1.6.3. Unidades objeto de investigación

En consideración a que el enfoque de investigación es cualitativo se utilizará la muestra intencional o de conveniencia, es decir elegiremos las unidades objeto de investigación en atención a las necesidades de la investigación.

1.6.4. Técnicas e instrumentos de recolección, procesamiento y análisis de datos

Para obtener información se utilizará la técnica propuesta por Aranzamendi denominada *registro sistemático de datos* (ARANZAMENDI, 2010, pág. 198).

Para la tarea de recolectar información pertinente, en el desarrollo de la investigación se recurrirá al uso de las siguientes técnicas e instrumentos:

a) Técnicas.

- **Entrevista:** La entrevista es una técnica en la que se recurre a un diálogo entablado entre dos o más personas: el entrevistador o entrevistadores que interrogan y el o los entrevistados que contestan. En la investigación que se pretende se recurrirá a esta técnica para recoger el parecer de algunos expertos y conocedores respecto al tema de estudio, de esta forma se obtendrá información valiosa y pertinente para la investigación.

- **Análisis Documental:** Esta técnica es un conjunto de operaciones encaminadas a representar un documento y su contenido bajo una forma diferente de su forma original, con la finalidad posibilitar su recuperación posterior e identificarlo. En el presente caso se analizarán Resoluciones del Tribunal Fiscal.

b) Instrumentos.

- Cuestionario de preguntas.
- Ficha de análisis de documento.

1.7. CUADRO DE VARIABLES E INDICADORES.

| VARIABLES | INDICADORES |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">• Variable Independiente: El principio de Retroactividad Benigna | <ul style="list-style-type: none">- Sanción más favorable.- Ley posterior para hechos pasados. |
| <ul style="list-style-type: none">• Variable Dependiente: El ejercicio de la Potestad Sancionatoria de la SUNAT | <ul style="list-style-type: none">- Desproporcionalidad.- Razonabilidad. |



1.8. HIPÓTESIS DE TRABAJO

1.8.1. Hipótesis general:

No se aplica el Principio de Retroactividad Benigna en el ejercicio de la potestad sancionatoria de la SUNAT, en las resoluciones de apelación que resuelve el Tribunal Fiscal.

1.8.2. Hipótesis específicas:

1° La aplicación del Artículo 168° del Código Tributario, contraviene los principios que inspiran la Constitución, en las resoluciones de apelación emitidas por el Tribunal Fiscal.

2° A los contribuyentes se les impone sanciones desproporcionales e irrazonables con la aplicación del Artículo 168° del Código Tributario en las resoluciones de apelación emitidas por el Tribunal Fiscal.



CAPÍTULO II

DESARROLLO TEMÁTICO

SUBCAPÍTULO I

2.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

2.1.1. Antecedente 1º

El primer antecedente de mi investigación lo constituye un artículo de revista que lleva como título “***DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA***”. Los autores son; Nulo Jiménez, Irene; y Puerta Seguido, Francisco; presentaron dicha investigación en la Revista “Gabilex” en marzo del 2015; en la Comunidad Autónoma de Castilla – La Mancha, en España.

El resumen de las conclusiones, vinculado con el presente tema de investigación, es el siguiente:



- i. El Tribunal Constitucional extiende estos principios constitucionales no solo a la materia penal sino también al ámbito sancionador administrativo por la identidad de los mismos. Estos principios no pueden aplicarse íntegramente en los procedimientos administrativos sancionadores, sino que deben ser aplicados con los ajustes y matices que se requieran en este ámbito. Por lo tanto, la Doctrina y la jurisprudencia han contribuido decididamente a que los principios del Derecho penal se apliquen al orden administrativo sancionador, pero con ciertos matices, y en ámbitos diferentes en los que también se ejerce el *ius puniendi* del Estado.

- ii. El principio de irretroactividad se explicita en el artículo 9.3 CE y 128 LRJPAC (Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Común, Ley 30/1992), y en la nueva ley se regula en el artículo 26 LRJSP (Ley de Régimen Jurídico del Sector Público, Ley 40/2015). Esta nueva regulación reitera lo ya dispuesto en la Ley 30/1992 estableciendo el principio de irretroactividad de las disposiciones no favorables y el de retroactividad de las favorables. Asimismo y como novedad, concreta el alcance de esa retroactividad favorable a todos los elementos de la potestad sancionadora: infracción, sanción y prescripción, pudiéndose hablar entonces, de una mejora técnica.

Los principios que rigen y guían el derecho penal, considerados constitucionales, deberán extender sus efectos al ámbito Administrativo Sancionador, con los ajustes y matices que sean necesarios para su correcta aplicación. La presente investigación se enfocará de forma más particular en el derecho de legalidad, debido proceso y el de retroactividad benigna. Analizando si se encuentran orientados constitucionalmente y la manera que afecta a los contribuyentes.



2.1.2. Antecedente 2°

El segundo antecedente de mi investigación lo constituye la tesis que lleva como título “*LA RETROACTIVIDAD EN MATERIA DE PENSIONES: APLICACIÓN DEL DECRETO LEY 25967*”. El autor es EDUARDO MARCOS RUEDA, quien presenta dicha investigación en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos el 2011.

Las siguientes conclusiones tienen mayor relevancia respecto al tema de investigación:

- i. Las acciones de amparo, interpuestas contra la aplicación incorrecta del Decreto Ley N° 25967, y llegadas ante el Tribunal Constitucional, fueron declaradas procedentes en su mayoría aplicando la teoría de los derechos adquiridos. Las sentencias analizadas para el presente trabajo así lo demostraron. La promulgación de la Ley N° 27561 dispuso la revisión de oficio de los expedientes resueltos de esa manera y la aplicación del Decreto Ley N° 19990 en lugar del Decreto Ley N° 25967, para las contingencias ocurridas con anterioridad a la vigencia de ésta última.
- ii. De acuerdo a las sentencias analizadas, la aplicación afectó a los asegurados y pensionistas en dos ámbitos:
 - a. En el derecho que les correspondía percibir y que, precisamente, por la retroactividad aplicada, se les denegó su pensión de jubilación en la vía administrativa.
 - b. En cuanto a los montos que verdaderamente les correspondía. Se les reconoció el derecho pero el monto de su pensión fue menor que el que les correspondía.
- iii. El análisis de la vigencia de las normas en el tiempo es importante en el presente caso. En éste análisis nos hemos encontrado con la aplicación de una de las dos teorías: de los hechos cumplidos o de los derechos adquiridos, sea a nivel administrativo o judicial.



- iv. El rol social del Estado, finalmente, es un aspecto que no debe dejarse de lado. El Estado, en este y en otros casos, tiene un rol preponderante en cuanto debe seguir velando por el logro de la protección social, en especial y del bienestar general de la sociedad.
- v. Se ha observado que el Estado no ha participado en su oportunidad –sea con la debida interpretación o con la promulgación de leyes- ante una situación de vigencia de normas en el tiempo. En la medida en que el Estado esté presente, en cumplimiento de su rol, en materia de Seguridad Social, se garantizará el sistema jurídico y la sociedad tendrá más confianza en él.

Es importante mencionar que el análisis de la vigencia de las normas en el tiempo es fundamental en el presente caso. Haciendo referencia a esta tesis tomada como antecedente, la aplicación del principio de retroactividad debió cumplir un papel fundamental en materia de pensiones, lo cual no fue posible debido a su inaplicabilidad y acogimiento a la teoría de los derechos adquiridos. Este principio constitucional debe extender sus efectos también al ámbito Administrativo Sancionador, y a cualquier otro que sea necesario, para el cumplimiento del rol social del Estado, de esta manera existirá protección social y bienestar general en la sociedad.

2.1.3. Antecedente 3°

El tercer antecedente de mi investigación lo constituye la tesis que lleva como título “*EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS EN EL PODER EJECUTIVO, CASUÍSTICA*”. El autor es JOSÉ ALBERTO ESTELA HUAMÁN, quien presenta dicha investigación en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos el 2009.

El tema en investigación, tiene mayor relación con las siguientes conclusiones:

- i. El 44% de los encuestados, sostienen que están completamente de acuerdo con las normas que regulan el derecho, sea éste privilegiar la individualidad



y/o la seguridad social, y si agregamos el 32% de los encuestados que están ligeramente de acuerdo con los supuestos básicos del Derecho, tenemos que el 76% de los encuestados, es decir más de tres tercios sostienen que las sanciones administrativas no son “leyes naturales” sino supuestos y por tantos juicios de valor que tienen carácter subjetivo.

- ii. El análisis de la vigencia de las normas en el tiempo es importante en el presente caso. En éste análisis nos hemos encontrado con la aplicación de una de las dos teorías: de los hechos cumplidos o de los derechos adquiridos, sea a nivel administrativo o judicial.
- iii. Más de la mitad de los encuestados (56%) tienen conocimiento que en las entidades públicas se aplica el Procedimiento Sancionador de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, con carácter supletorio, en vista de que la potestad sancionadora disciplinaria sobre el personal de las entidades públicas se rigen por normativa específica sobre la materia.
- iv. Más de la mitad de los encuestados (60%) no saben absolutamente nada sobre los Principios de la Potestad Sancionadora de la entidad pública. De modo que desconocen que en las sanciones administrativas se fundamentan los Principios de Legalidad, el Debido Procedimiento, la Razonabilidad, la Tipicidad, la Irretroactividad, el Concurso de Infracciones, la Continuidad de Infracciones, la Causalidad, la Presunción de Inocencia, el Non Bis in Idem; entre otros Principios Jurídicos.
- v. Menos del tercio de los encuestados (10%) saben que la facultad de la autoridad para determinar la existencia de infracciones administrativas prescriben en el plazo que establecen las leyes especiales; y que, en caso de no estar determinado, prescribirán a los cuatro años computados a partir de la fecha en que se cometió la infracción o desde que cesó, si fuera una acción continuada.



- vi. Sólo el 18% de los encuestados (menos de un quinto de la muestra) saben que es cinco (05) días el plazo para formular sus alegaciones (artículo 161.2 de la Ley N° 27444) y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico conforme a lo previsto numeral 162.2 del artículo 162 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

Los procedimientos administrativos y administrativos sancionadores tienen como margo general (amplio), la Ley del Procedimiento Administrativo General y por ello un correcto conocimiento esta ley y los Principios que rigen el Derecho Administrativo Sancionador, contribuirá a analizar la razonabilidad con la que se imponen las sanciones, garantizando así el Rol Social del Estado, otorgando bienestar general en la Sociedad. Lamentablemente en la actualidad gran cantidad de la población desconoce los principios de la Potestad Sancionadora, y por lo tanto la correcta aplicación de los mismos, desconociendo así las ventajas, o formalidades que según el debido proceso y el principio de legalidad, cualquier persona debe acogerse.

2.1.4. Antecedente 4°

El cuarto antecedente de mi investigación lo constituye la tesis que lleva como título “**LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES LIMITADORES DEL IUS PUNIENDI, ¿QUÉ LÍMITES RIGEN EL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR EN EL PERÚ?**”. El autor es HÉCTOR FIDEL ROJAS RODRÍGUEZ, quien presenta dicha investigación en la Pontificia Universidad Católica del Perú en el año 2014.

Las conclusiones en dicha investigación fueron las siguientes:

- i. Los límites constitucionales al *ius puniendi* se irradian con distintos matices a las distintas manifestaciones de ese poder sancionador público. En ese sentido, el Derecho penal, por su especial desarrollo dogmático, ha profundizado en su estudio y en los alcances que tales limitaciones tienen de



cara a la aplicación de la sanción en un Estado Social y Democrático de Derecho.

- ii. Es válida la aseveración de que no se puede aplicar los límites constitucionales del *ius puniendi* desarrollados en el Derecho Penal, al Derecho Administrativo Sancionador en bloque, sino que deben ser objeto de matices. Pero más allá de declaraciones retóricas o la repetición de enunciados importados de la jurisprudencia extranjera, lo que realmente interesa, es proyectar real y efectivamente las garantías constitucionales del *Ius Puniendi* al Derecho Administrativo Sancionador.
- iii. Los matices dependen de las particulares características que constituyen cada rama del ordenamiento sancionador. Así, puede variar la intensidad de las garantías que ofrece un concreto límite constitucional, individualmente considerado, en comparación a cómo se aplica en otros sectores (pueden relajarse las exigencias de legalidad, o adelantarse los parámetros de riesgo), pero en ningún caso se pueden eliminar por completo sus alcances.
- iv. Estas conclusiones pueden ser extendidas a las demás ramas que conforman el Derecho Sancionador público y también al privado.

Los principios que rigen o que se encuentran regulados dogmáticamente por el Derecho Penal, deben tener ámbito de aplicación en el Derecho Administrativo Sancionador, con ciertos matices especiales para su correcta aplicación. De esta manera no existirá limitación alguna que pueda perjudicar a un individuo, vulnerando posiblemente derechos fundamentales. Los límites constitucionales del *ius puniendi* desarrollados en el Derecho Penal, serán aplicados al Derecho Administrativo Sancionador con ciertos matices, proyectándose éstos, de forma real y efectiva, también al derecho tributario.



2.1.5. Antecedente 5°

El quinto antecedente de mi investigación lo constituye la tesis que lleva como título “*LA INFRACCIÓN ADMINISTRATIVA LABORAL*”. El autor es FRANK ROGER ESPINOZA LAUREANO, quien presenta dicha investigación en la Pontificia Universidad Católica del Perú en el año 2013.

Dicha investigación llegó a las siguientes conclusiones:

- i. La existencia de pronunciamientos contradictorios en sede administrativa laboral se debe en parte a la ausencia de una norma que se encargue de regular en forma detallada la Parte General del Derecho Administrativo Sancionador.
- ii. El acercamiento dogmático a la Inspección del Trabajo debe ser necesariamente interdisciplinario y estar enfocado principalmente en la etapa del procedimiento administrativo sancionador (en lugar de la diligencia previa de las actuaciones inspectivas).
- iv. Una norma especial podría realizar una regulación diferente a las previsiones generales sobre la potestad y el procedimiento sancionador consagrado por la LPAG, siempre que estableciera dicha regla en forma expresa y que no transgrediera los principios y reglas derivados directamente de la Constitución conforme a la interpretación desarrollada por el Tribunal Constitucional.
- v. En la práctica, las leyes especiales que con carácter sectorial regulan la potestad sancionadora de la Administración circunscriben su contenido a la tipificación de las infracciones y correspondientes sanciones a aplicarse exclusivamente en sus respectivos ámbitos (como es el caso de la LGIT), y muy raras veces desarrollan aspectos que podrían considerarse vinculados al régimen general de la potestad sancionadora y menos aún se apartan



deliberadamente de los principios y reglas generales establecidos por la LPAG.

- vi. Los principios del Derecho Administrativo Sancionador que resultan aplicables al procedimiento inspectivo de trabajo son los que se encuentran regulados en el artículo 230° de la LPAG, como bien se encarga de precisar el artículo 52° del RLGIT.
- vii. La Inspección del Trabajo viene a ser una manifestación del *ius puniendi* del Estado, pero que al mismo tiempo constituye un medio para alcanzar la efectividad de los derechos sustantivos de los trabajadores (asemejándose en dicha intención al proceso judicial laboral). Y siendo éste el propósito, consideramos que resulta factible aplicar el principio protector en sede del procedimiento administrativo sancionador laboral, sin que ello implique necesariamente una vulneración del derecho al debido procedimiento que le asiste al administrado – empleador.

La Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General rige el Derecho Administrativo Sancionador, pero también puede llegar a aplicarse a otras ramas, en este caso el Derecho Labora; pero es necesario que existan normativas especiales para casos y/o áreas particulares de cada rama del Derecho. Es bueno recalcar que cualquier norma nunca debe transgredir los principios y reglas derivadas de la Constitución Política.



SUBCAPÍTULO II

DERECHO ADMINISTRATIVO

2.2.1. Origen del derecho administrativo sancionador / antecedentes históricos.

Diversos temas han tenido a través del tiempo un carácter estelar o fundante en el derecho administrativo: poder de policía, servicio público, contrato administrativo. Hasta la emergencia se ha constituido en un *leit motiv* (según Daniel Sabsay “un comodín que debilita las instituciones”) de nuestros tiempos. Algo parecido ocurre con el acto administrativo y el “contencioso administrativo;” se originan en la revolución francesa y nos llegan trasvasados con el peso de haber nacido como privilegios del funcionario o compromisos con el poder y no como una forma de control; por ello ajenos al *common law*. (GORDILLO, 2011, pág. 60)

El estudio del Derecho Administrativo Sancionador como área independiente del Derecho es una idea reciente, dado que hasta hace poco tiempo esta rama del Derecho no tenía una vida autónoma. Se apoyaba en la Doctrina e instituciones desarrolladas por el Derecho penal, trasladándose de esta manera la mayoría de las instituciones de este ámbito del Derecho al Derecho Administrativo. (NUÑO JIMÉNEZ & PUERTA SEGUIDO, 2016, pág. 2)



Según García de Enterría, estableció su punto de vista acerca del Derecho Administrativo Sancionador en España, expresando lo siguiente: “*el derecho sancionatorio administrativo adolece de aspectos primordiales, por lo tanto ha aparecido durante mucho tiempo como un derecho represivo primario y arcaico; puede decirse que el derecho administrativo sancionatorio es un derecho represivo prebeccariano*” (GARCÍA DE ENTERRÍA, 1976, pág. 409)

Como sucedía en aquel contexto en España, el Derecho Administrativo Sancionador en el Perú no tiene un desarrollo teórico, normativo o jurisprudencial, que respete las exigencias de un Estado Social y Democrático de Derecho. Contrariamente, se evidencia un claro desorden y falta de sistematicidad de las normas que regulan la imposición de sanciones de carácter administrativo. Aun cuando la normativa vigente e incluso la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de la Corte Suprema afirman que el Derecho Sancionatorio del Estado (*ius puniendi*) es único, el Derecho Administrativo Sancionador se encuentra rezagado en comparación con el desarrollo científico que alcanza hoy en día una rama jurídica de su misma familia: el Derecho Penal. Esto conlleva a que, en la práctica, el Derecho Administrativo Sancionador peruano y las otras ramas que le son afines (como el Derecho Disciplinario, por ejemplo) no gocen del mismo nivel de exigencia en el establecimiento y cumplimiento de un cuerpo ordenado de garantías básicas para su aplicación; aspiración que, contrariamente, es muy marcada en el Derecho Penal desde hace décadas. Es claro que no puede regir el mismo nivel de exigencia en cuanto al respeto por las garantías en ambos órdenes, pero ello no implica que se prescindiera de ellas, como en la práctica ocurre en el Derecho Administrativo Sancionador peruano. La aplicación de sanciones penales o administrativas, al margen de límites o garantías, deviene en la afectación a los principios básicos de un Estado Democrático. (ROJAS RODRÍGUEZ, 2014, pág. 8)

2.2.2. El derecho administrativo sancionador.

El Derecho Administrativo Sancionador está presente en la interrelación cotidiana del Estado con sus administrados, es decir, aparece en cada sector de la



vida diaria en que el Estado tiene presencia o interviene para regular dicha actividad. Así, si una empresa de telecomunicaciones infringe la normatividad del sector, puede ser pasible de una sanción si incurre en alguno de los supuestos calificados previamente como infracción. Igual sucede con el conductor de un vehículo: cuando infringe la normatividad del sector (el Código de Tránsito), se le impone una multa administrativa. Esta misma lógica puede apreciarse en el ámbito del transporte (aéreo, marítimo, fluvial), la libre competencia, la pesquería, el medio ambiente, la contratación pública, el ámbito tributario, etc. (ROJAS RODRÍGUEZ, 2014, pág. 41)

La denominación “Derecho Administrativo Sancionador” es relativamente reciente e implica, según expresa el profesor Nieto, una toma de postura en relación con definiciones anteriores hoy superadas. Así, señala este autor que: *“Durante mucho tiempo ha venido considerándosele como una simple manifestación del Derecho de Policía. Más adelante, cuando llegaron a España las ideas de James Goldschmidt, estuvo en auge la expresión de “Derecho Penal Administrativo”, que todavía se mantiene en algunas sentencias aisladas y en las monografías de autores penalistas. En la actualidad, sin embargo, se ha impuesto el término de “Derecho Administrativo Sancionador”, que es el habitual en la jurisprudencia y que la doctrina ha aceptado sin dificultades”* (NIETO, 2012, pág. 139)

Por otro lado, la expresión *Derecho Penal Administrativo*, fue impuesta por James Goldschmidt, y suponía, desde ese entonces, una superación del concepto de policía, debido a que la administración resultaba un concepto más amplio. En efecto, este autor entendía que la administración posee fines propios que la potestad sancionadora coadyuvaba a alcanzar. Por tanto, la meta del Derecho penal administrativo fue la absoluta despenalización del injusto administrativo. La propuesta de Goldschmidt tuvo una fuerte influencia en Europa y América, llegando incluso a ser acogida normativamente en Alemania, en la Ley de Simplificación del Derecho Penal Económico de 1949, gracias al impulso que dio a las ideas del citado autor uno de sus discípulos más distinguidos: Eberhard Schmidt. (NIETO, 2012, pág. 142)

En España, los intentos por diferenciar ontológicamente el delito y la infracción administrativa persisten hasta la actualidad. La denominación de Derecho Administrativo Sancionador surge, a decir de Nieto, como fruto de la jurisprudencia contencioso administrativa de ese país, para: *explicar la existencia de una potestad sancionadora de la Administración distinta de la penal, aunque muy próxima a ella, y además en dotar a su ejercicio de medios técnico jurídicos suficientes, potenciando al efecto, las garantías del particular*. Esta definición y la concepción que a ella subyace, no es pacífica. Aún hoy se discute si el Derecho Administrativo Sancionador es Derecho Penal. (NIETO, 2012, pág. 144)

2.2.3. Principios del procedimiento administrativo sancionador desde una perspectiva constitucional

2.2.3.1. Principio de legalidad

El principio de legalidad supone un verdadero freno a la tendencia muchas veces arbitraria del Estado. Así, el numeral 1 del artículo 230 de la LPAG establece que “solo por norma con rango de ley cabe atribuir a las entidades la potestad sancionadora y la consiguiente previsión de las consecuencias administrativas que a título de sanción son posibles de aplicar a un administrado, las que en ningún caso habilitarán a disponer la privación de libertad”. En consecuencia, “la administración pública no podría actuar por autoridad propia, sino que ejecutando el contenido de la ley”.

Constitucionalmente, el principio de legalidad en materia sancionadora impide que se pueda atribuir la comisión de una falta y posterior sanción si estas no están previamente determinadas en la ley. (SANTY CABRERA, 2015, pág. 253)

2.2.3.2. Principio de debido procedimiento

El debido procedimiento, en puridad, no se trata de un único mandato, sino que comprende un elenco de garantías mínimas que quien ejerce la potestad punitiva (en este caso, sancionadora) deberá cumplir por ser estas, al mismo tiempo, derechos subjetivos en cabeza de los administrados y los funcionarios o servidores públicos. El principio de debido proceso y los derechos que contiene son invocables y, por tanto, están garantizados no solo en el seno de un proceso judicial, sino también en el ámbito del procedimiento administrativo.

En efecto, el debido proceso administrativo supone, en toda circunstancia, el respeto –por parte de la administración pública– de todos los principios y derechos normalmente invocables en el ámbito de la jurisdicción común o especializada, a los cuales se refiere el artículo 139 de la Constitución (juez natural, juez imparcial e independiente, derecho de defensa, etc.). (BOLAÑOS SALAZAR, 2014, pág. 2)

2.2.3.3. Principio de razonabilidad

El numeral tercero del artículo 230 de la LPAG establece que las autoridades deben prever que la comisión de la conducta sancionable no resulte más ventajosa para el infractor que cumplir las normas infringidas o asumir la sanción; así como que la determinación de la sanción considere criterios como la existencia o no de intencionalidad, el perjuicio causado, las circunstancias de la comisión de la infracción y la repetición en la comisión de infracción. (BOLAÑOS SALAZAR, 2014, pág. 3)

2.2.3.4. Principio de tipicidad

El principio de tipicidad complementa al de legalidad por cuanto hace referencia a que solo pueden constituir conductas sancionables administrativamente las infracciones previstas expresamente en las normas



con rango de ley sin admitir interpretación extensiva o análoga. Sin embargo, puede admitirse que la descripción específica esté en manos de la reglamentación.

Empero, hay que tener en cuenta que, como señala Miriam Mabel Ivanega, “para cumplir con la tipicidad es necesario que la ley describa por lo menos el núcleo principal de la conducta infractora, aun cuando se remita su perfeccionamiento a la faz reglamentaria”. (BOLAÑOS SALAZAR, 2014, pág. 4)

2.2.3.5. Principio de irretroactividad

El principio de irretroactividad es clásico del Derecho Penal; de hecho, las demás ramas del Derecho a las cuales se suele asimilar este principio parten de la idea primigenia de dicha rama. Por ello, si bien el principio de irretroactividad ha sido vinculado a los delitos y las penas, en el mundo moderno no resulta coherente limitar sus alcances solamente a estos ámbitos. Así, al volverse en una garantía constitucional (artículo 103 de la vigente Carta) cualquier disposición sancionadora limitadora de derechos y/o libertades deberá regirse por las exigencias de la prohibición de retroactividad como principio constitucional.

Conforme a ello, es posible inferir que, como regla, las normas rigen a partir del momento de su entrada en vigencia y carecen de efectos retroactivos. Sin embargo, al igual que en el Derecho Penal, es posible la aplicación retroactiva benigna de la norma, en este caso, sancionadora.

En ese tenor, el profesor Juan Carlos Morón señala que si luego de la comisión del ilícito administrativo, según la ley preexistente, se produce una modificación legislativa, y la nueva ley es, en su consideración integral, más benigna para el administrado (o para el funcionario o servidor público), 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 razonamiento del máximo intérprete constitucional nacional, al subrayar los alcances de este principio en materia penal, bien pueden ser prevalentes en el ámbito administrativo. En todo caso, lo que se busca con la naturaleza del principio aquí comentado es la seguridad jurídica que servirá tanto para el administrado o funcionario/ servidor público como para el órgano encargado de poner la sanción. (BOLAÑOS SALAZAR, 2014, pág. 4)

2.2.3.6. Principio de concurso de infracciones

En virtud de este sexto principio, cuando se esté ante una misma conducta que puede ser calificada como más de una infracción, deberá aplicarse la sanción prevista para la infracción más grave, sin perjuicio, claro está, de las demás responsabilidades que establezcan las leyes. (BOLAÑOS SALAZAR, 2014, pág. 4)

2.2.3.7. Principio de continuación de infracciones

El principio de continuación de infracciones tiene como propósito impedir el inicio de nuevos procedimientos sancionadores o disciplinarios cada vez que el particular, el funcionario o servidor público cometan una infracción que forma parte de un conjunto de infracciones íntimamente relacionadas entre sí. (BOLAÑOS SALAZAR, 2014, pág. 5)

2.2.3.8. Principio de causalidad

Este principio prescribe que “la responsabilidad debe recaer en quien realiza la conducta omisiva o activa constitutiva de infracción sancionable”. Es decir, que la persecución sancionadora de la administración debe ceñir su



labor hacia quien cometió la infracción, no pudiendo extrapolar la responsabilidad a terceros ajenos a la situación imputable. (BOLAÑOS SALAZAR, 2014, pág. 5)

2.2.3.9. Principio de presunción de licitud

En mandato de este principio las autoridades están obligadas a presumir que los administrados (también, por supuesto, los funcionarios y servidores públicos) han actuado apegados a sus deberes mientras no cuenten con evidencia en contrario. (BOLAÑOS SALAZAR, 2014, pág. 5)

2.2.3.10. Principio *non bis in ídem*

El *non bis in ídem* o *non bis in ídem* (que es como está recogido en el último numeral del artículo 230 de la LPAG) es un aforismo penal utilizado para señalar que no es posible procesar ni sancionar dos veces a un mismo sujeto en razón de un mismo hecho. (BOLAÑOS SALAZAR, 2014, pág. 7)



SUBCAPÍTULO III

DERECHO TRIBUTARIO

2.2.4. Derecho tributario. Antecedentes; y una perspectiva constitucional.

Según Iglesias Ferrer: “no existe una denominación única, debido a que la legislación y doctrina de cada país ha usado su expresión sin que hasta ahora exista un acuerdo unánime para adoptar un nombre único. Así destacamos entre los principales:

- *Derecho de la Contribuciones: doctrina austriaca (Barón Franz Freiherrn Von Myrbach-Rheinfeild).*
- *Derecho impositivo (Steuerrecht): doctrina alemana y suiza (Ernest Blumenstein).*
- *Derecho fiscal (droit fiscal): proviene de la voz fiscum que significa tesoro del emperador y es usado en la doctrina francesa y mexicana.*
- *Derecho tributario (Abgaberecht/Diritto Tributario): Esta expresión está relacionada al “derecho de los tributos” y es usado por la doctrina italiana, española y latinoamericana; destacando también en nuestro país”.*
(IGLESIAS FERRER, 2000, pág. 14)



Carrera Raya lo define como: *“aquella rama del Derecho financiero más elaborada, y la más importante debido a la importancia del tributo como el recurso de más relevancia en la Hacienda pública”*. (CARRERA RAYA, 1994, pág. 35).

Para Luciano Castillo: *“es el estudio del conjunto de normas particulares al Estado para el cumplimiento de sus servicios y funciones analizándose y distinguiéndose, en consecuencia, 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) .

Respecto a la relación entre el Derecho Tributario y su enfoque constitucional, Lejeune Valcárcel señala que: *“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 VALCÁRCEL, 1980, pág. 180)

De igual manera en la doctrina peruana, se le ha dado relevancia a la necesidad de adoptar un enfoque constitucional con respecto al Derecho Tributario, es así que Durán Rojo afirma de manera precisa, que: *“(…) el proceso ideopolítico 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 ROJO, 2006, pág. 56).



Posteriormente, en nuestro continente, a raíz de la afirmación de que “el Derecho Tributario Constitucional, en su esencia, Derecho Constitucional, del cual se califican como tributarias las normas y principios que a los tributos se refieren” (CASAS, 2002, pág. 43), se asumió que la mejor denominación para el aspecto constitucional del tributo era “Derecho Constitucional Tributario”, el mismo que fue constitucionalizado como parte del Derecho Constitucional, pero considerándose «tributario» en cuanto al objeto al cual se refiere. Dicha rama no incluía el estudio de las instituciones denominadas «procesos constitucionales», pese a que están en la práctica íntimamente vinculadas al tributo pues aseguran en lo cotidiano la vigencia de los principios constitucionales tributarios (LUQUI, 1993, pág. 476).

Por ello, conforme ha señalado Spisso: *“el Derecho Constitucional Tributario incluye históricamente el estudio de: (i) las normas fundamentales que disciplinan el ejercicio del poder tributario, y, (ii) las normas que delimitan y coordinan los poderes tributarios entre las distintas instancias del Estado”* (SPISSO, 1991, pág. 11).

No obstante, actualmente incluiría también el estudio de: (i) los nuevos límites constitucionales al poder tributario, establecido por el desarrollo jurisprudencial de muchos derechos humanos, y, (ii) los alcances del deber de colaboración tributaria de terceros, especialmente para la lucha contra la evasión y fraude fiscal. En buena cuenta, estamos en momentos en que, como dice Cortés, en las Constituciones *“(...) hay de entrada un sometimiento al imperio fiscal cuya sombra se alarga a través de todos los vericuetos del sistema normativo (...) En cualquier caso, la Constitución nos convierte a todos en contribuyentes; y en ese sentido habilita la creación de una tupida red normativa que de hecho nos impide escapar al tributo”* (CORTÉS, 2001, pág. 18).

Autores como Aguayo piensan que en vista que lo importante es el análisis de los aspectos constitucionales del régimen tributario, los rasgos y matices del



método a seguirse deben ser los propios del Derecho Constitucional (AGUAYO, 2001, pág. 45), de modo que sea oportuno “(...) *transitar del Derecho Constitucional Tributario que ha venido siendo analizado por profesores de Derecho Tributario, la mayor parte de las veces con desconocimiento de las nociones básicas de la hermenéutica constitucional a un Derecho Tributario Constitucional, como sector del Derecho Tributario singularizado por su peculiar método de análisis*”. Esto no supone de ninguna manera que todo el Derecho Tributario derive de la Constitución, al contrario, distingue entre lo que se podría llamar Derecho Tributario Constitucional y Derecho Tributario ordinario. (AGUAYO, 2001, pág. 49)

Por otro lado, Sánchez Serrano ha sostenido que a pesar de la adecuada lucha por dar independencia al Derecho Tributario, ésta misma no debe dejar de lado que la unidad de este derecho esté planteada por la perspectiva constitucional, de modo que “(...) *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 SERRANO, 1997, pág. 614).

En adición a esta acertada posición habría que señalar que una gran cantidad de los conceptos, las categorías y los principios más importantes del Derecho Tributario, aunque acuñados hace muchos años por los estudiosos de esta rama jurídica, hoy cobran nuevos sentidos al ser recogidos expresamente en la norma constitucional. Sin duda, en los próximos años deberíamos asistir a un esfuerzo de cambio metodológico (el enfoque constitucional) que traerá muchas implicancias prácticas, entre otros, en materia de interpretación tributaria (DURÁN ROJO, 2006, pág. 54).



2.2.5. Principios tributarios recogidos en el ordenamiento jurídico nacional (principios explícitos)

2.2.5.1. Principio de legalidad tributaria y el de reserva de ley

El principio de legalidad tributaria, al cual la doctrina ha denominado también 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. Dicho principio no es exclusivo del Derecho Tributario, puesto 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 no prohíbe”. (BRAVO CUCCI, 2003, pág. 105)

2.2.5.2. Principio de igualdad

El 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 asimétrica o desigual a aquellos que se encuentran en situaciones económicas diferentes. El principio bajo mención supone que a 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. (BRAVO CUCCI, 2003, pág. 114)

Se entiende que el principio de igualdad tributaria no tiene la misma amplitud que la del postulado de igualdad recogido en el inciso 2 del



artículo 2 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 CUCCI, 2003, pág. 114)

Al respecto, Danós sostiene: “(...) el principio de igualdad obliga al legislador a abstenerse de utilizar ciertos criterios discriminatorios, pero no supone tratamiento legal igual ante todos los casos, con abstracción de cualquier elemento diferenciador con relevancia jurídica, puesto que en verdad no prohíbe toda diferencia de trato, sino que esa diferencia esté desprovista de una justificación objetiva y razonable”. (DANÓS ORDÓÑEZ, 1994, pág. 139)

2.2.5.3. Principio de no confiscatoriedad

El principio de no confiscatoriedad 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 ese sentido, un tributo es confiscatorio cuando su monto es superior a una parte importante de la manifestación de riqueza concreta sobre la cual se precipita. Partiendo de tal axioma, la Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 28 de octubre de 1996, recaída sobre el expediente 646-96-AA/TC, pronunciándose sobre la inaplicación del denominado “impuesto mínimo a la renta” cuya base imponible eran los activos netos de las empresas, señaló que en materia del Impuesto a la Renta, el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible, a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta, de la que potencialmente hubiere devengado de una explotación racional de la fuente productora de la



renta, o si afecta la fuente productora de la renta en cualquier quantum. (BRAVO CUCCI, 2003, pág. 115)

2.2.5.4. Respeto a los derechos humanos

En rigor, el respeto a los derechos humanos no es “principio” del Derecho Tributario, pero sí un límite al 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 lo 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 2 de la Constitución Política del Perú. En ese sentido, por ejemplo, una norma tributaria no podría imponer un tributo por el desplazamiento de personas de una ciudad a otra. Tampoco podría disponer, dentro del marco de la labor de fiscalización tributaria, que los contribuyentes cumplan con la presentación de cartas o documentos que se encuentren dentro de la esfera del derecho a la intimidad de las personas. (BRAVO CUCCI, 2003, pág. 118)

2.2.5.5. Principio de irretroactividad en materia tributaria

Conforme lo dispone el artículo 103 de la Constitución Política del Perú, recogiendo el principio de irretroactividad de las leyes, ninguna ley tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo en materia penal, cuando favorece al reo. Al respecto, algunos autores sostienen que es factible aplicar retroactivamente normas que suprimen o reducen sanciones por infracciones tributarias, en tanto el Derecho administrativo sancionador se debe ceñir a los principios y garantías previstas por el Derecho Penal ordinario. (DANÓS ORDÓÑEZ, 1994, pág. 141).

2.2.6. Principios no recogidos expresamente en el ordenamiento jurídico nacional (principios implícitos)

2.2.6.1. Principio de seguridad jurídica

Se trata de un principio general del Derecho y que tiene trascendencia para el Derecho Tributario. Dicho principio gira en torno 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 a qué atenerse”. Según lo expresa Calvo Ortega, la importancia de este principio obedece a las siguientes razones:

- (i) Al ser la obligación tributaria una de tipo legal, la producción y regulación de sus efectos es normalmente ajena a la voluntad de los sujetos pasivos, a diferencia de una obligación de tipo contractual.
- (ii) La producción de normas tributarias es amplia e intensa y sus mutaciones frecuentes, consecuencia obligada de la variación de las situaciones económicas y de las políticas de esta naturaleza a las que el fenómeno tributario debe ajustarse.
- (iii) La actividad administrativa es por definición uniforme y tiende a serlo cada vez más como consecuencia de la masificación de las relaciones tributarias, lo que coloca en una situación desproporcionada a los sujetos con menor capacidad de aprehensión de obligaciones y deberes. (CALVO ORTEGA, 2007, pág. 108)

2.2.6.2. Principio de capacidad contributiva

No encuentra este principio, un fundamento positivo en el ordenamiento jurídico peruano. No obstante ello, apreciamos que se le encuentra ínsito en el ordenamiento jurídico, fundamentalmente en lo que se 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 preponderantemente, por encontrarse íntimamente relacionado con el principio de igualdad, siendo de alguna forma un doblez del mismo, tanto así, que Eugenio Simón Acosta sostiene que: “(...) el principio de capacidad contributiva que la Constitución del Perú no formula de manera expresa puede llegar a ser un auténtico derecho subjetivo de la persona en cuanto expresión o concreción del derecho a la igualdad”. (SIMÓN ACOSTA, 1999, pág. 4)

En rigor, el principio de capacidad contributiva se encuentra presente 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. Por su parte los tributos “graduados” por la capacidad contributiva son las tasas y las contribuciones, pues si bien el presupuesto de hecho de las mismas no es una manifestación de riqueza, sino un acto de la administración pública, el principio repercute necesariamente en la graduación de la cuantificación de la obligación tributaria. (BRAVO CUCCI, 2003, pág. 121)

2.2.6.3. Principio del beneficio y costo del servicio

Los principios del beneficio y costo del servicio, son principios que inspiran a las especies tributarias “contribución” y “tasa” respectivamente. Por el primero, el aspecto material de la hipótesis de incidencia de una contribución, debe ser diseñada teniendo en consideración el vínculo entre determinada actividad estatal y un beneficio potencial o efectivo que se genere en el patrimonio del contribuyente. Si producto de dicha actividad estatal (obra pública) no se genera un beneficio, sino un desmedro en la esfera patrimonial del individuo, la contribución sería ilegal.



Por su parte, en el caso del principio del costo del servicio, la base imponible de una tasa debe encontrarse relacionada con el costo del servicio individualizado en el contribuyente, servicio que en el caso peruano debe ser efectivo y no meramente potencial. (BRAVO CUCCI, 2003, pág. 126)



SUBCAPÍTULO IV

EL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD BENIGNA

2.2.7. La retroactividad

La etimología del término retroactivo nos lleva al latín *retroactum* que, a su vez, procede de *retroagĕre*: hacer que algo retroceda. El concepto se emplea como adjetivo para calificar a aquello que tiene incidencia sobre un asunto que ya pasó. La retroactividad (es decir, la condición de retroactivo) aparece con frecuencia en el ámbito del derecho. Un acto jurídico es retroactivo cuando puede aplicarse sobre acciones pasadas. De este modo, a partir de la sanción de una ley que es retroactiva, se pueden juzgar hechos que ocurrieron en el pasado, cuando dicha ley aún no existía. Cabe destacar que, en el derecho penal, existe el principio de la irretroactividad. Este criterio se mantiene para que una persona no pueda ser castigada por una acción que, cuando fue realizada, no se encontraba prohibida por la ley. De todas maneras, cuando la nueva ley supone un beneficio para el acusado, imputado o condenado, sí puede aplicarse la retroactividad. (PEREZ PORTRO & MERINO, 2014)



La norma jurídica tiene una dimensión temporal que se inicia con su existencia (publicación), pero puede ocurrir que por determinadas necesidades de interés general se considere conveniente que su aplicabilidad opere a partir de un momento anterior. Esta situación constituye aplicación retroactiva. (GONZALES BARRÓN, 2013, pág. 233)

En Derecho, la retroactividad, es un posible efecto de las normas o actos jurídicos que implica la extensión de su aplicación sobre hechos pasados o previos a la ley. Sin embargo, 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. Cuando una ley es retroactiva quiere decir que independientemente de 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)

El Tribunal indica que “... las leyes son retroactivas, cuando se aplican hacia atrás, con el objeto de cambiar situaciones del pasado...”. (MARCOS RUEDA, 2011, pág. 143)

Javier Neves Mujica Sostiene que la retroactividad “se admite únicamente cuando es benigna”. (NEVES MUJICA, 2004, pág. 164)

El doctor Aníbal Torres Vásquez, respecto a la retroactividad, señala que todas las leyes son obligatorias desde que entran en vigencia hasta que cesan de regir: principio general. Y que, además, no tiene fuerza ni efecto retroactivo, salvo en materia penal.

Indica también, en términos generales, que las leyes cesan de regir:

1. Cuando se vence el plazo de vigencia señalado en la propia ley (leyes temporales);
2. Cuando se ha conseguido el fin o ha desaparecido el estado de cosas para las cuales fue dictada (ratio legis);



3. Por derogación mediante otra ley de igual o superior jerarquía;
4. Por sentencia que declare su inconstitucionalidad (Constitución Política art.103). (TORRES VÁSQUEZ, 2001, pág. 152)

Y en cuanto al conflicto de leyes en el tiempo que se puede producir, señala que para resolverlos existen varios criterios:

1. La irretroactividad de la ley mediante su aplicación inmediata a todos los hechos y consecuencias que se produzcan durante su vigencia, lo cual significa que no tiene efectos retroactivos ni tampoco puede sobrevivir después de derogada;
2. La aplicación retroactiva de la ley a los hechos y consecuencias que tuvieron lugar durante la vigencia de la ley antigua;
3. La aplicación ultractiva de la ley antigua que supervive a la nueva.
(TORRES VÁSQUEZ, 2001, pág. 152)

Por otro lado Marcial Rubio Correa se refiere a la retroactividad, señalando, que para los efectos de la aplicación del Derecho en el tiempo debe tenerse presente dos tipos de conceptos: los que se refieren a la forma de aplicación (retroactividad, aplicación inmediata y ultractividad) y las consecuencias de la aplicación (teoría de los derechos adquiridos y teoría de los hechos cumplidos).

Añade que los problemas de aplicación *“se presentan cuando una disposición jurídica, o un conjunto de ellas, son modificados o derogados por otras que empiezan a regir una vez promulgadas y publicadas. Como habrá diferencia en los mandatos de las primeras y segundas normas –eventualmente contradicción abierta entre ellas- aparece la urgencia de definir si habrá aplicación retroactiva, inmediata o ultractiva.”* (RUBIO CORREA, Aplicación de la norma jurídica en el tiempo, 1990, pág. 153)

El doctor Rubio agrega los siguientes conceptos:

- Aplicación inmediata de una norma es aquella que se realiza a los hechos, relaciones y situaciones que se producen mientras tiene vigencia, esto es,



entre el momento en que entra en vigencia y aquel en que es derogada o modificada.

- Aplicación ultractiva es aquella que se hace a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren luego de que ha sido derogada o modificada de manera expresa o tácita, cuando ha finalizado su aplicación inmediata.

- Aplicación retroactiva, aquella que se realiza para regir hechos, situaciones o relaciones que tuvieron lugar antes del momento en que esta entra en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en materia penal, cuando favorece al reo (nuevo artículo 103° de la Constitución Política).

- Aplicación diferida, aquella en que la norma es publicada pero no entra en vigencia de inmediato sino en un momento posterior en el tiempo, expresamente indicado en sus disposiciones o en otras de rango superior. (RUBIO CORREA, Aplicación de la norma jurídica en el tiempo, 1990, pág. 153)

También, en el caso específico de la retroactividad, señala dos modalidades:

- 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.

- 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.

2.2.8. Principio de irretroactividad

La irretroactividad es un principio que normalmente se encuentra presente como regla general en todos los sistemas jurídicos, nacionales o internacionales. La irretroactividad se funda, normalmente, en el principio de seguridad jurídica, entendida como la exigencia de reglas claras, escritas, públicas y que rijan para lo venidero, pues, en caso contrario, el sujeto nunca podría determinar si su conducta es lícita o ilícita, por tanto, el, ser humano quedaría a merced de la arbitrariedad estatal.

No obstante, en el Derecho comparado es moneda corriente aceptar que las normas puedan ser retroactivas, y *no solo en materia penal*, pues se considera que la seguridad jurídica no es un valor absoluto, por lo que en determinadas circunstancias tal principio podría ser quebrado 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.

Sobre el particular, la Constitución peruana de 1993 establece el principio general de irretroactividad de las leyes (artículo 1035), pues solo reconoce como excepción las disposiciones penales, siempre que sean más favorables al reo. No se prevé ninguna otra excepción.

Esto es importante señalarlo, pues no se hace lo propio, por lo menos expresamente, con las sanciones de otro tipo, como las administrativas, en general, o las tributarias, en particular. (GONZALES BARRÓN, 2013, pág. 232)

2.2.9. Principio de retroactividad

La norma jurídica tiene una dimensión temporal que se inicia con su existencia (publicación), pero puede ocurrir que por determinadas necesidades de interés general se considere conveniente que su aplicabilidad opere a partir de un momento anterior. Esta situación constituye aplicación retroactiva.



La retroactividad es bien conocida, desde hace mucho, en el ámbito penal, pues resulta intolerable que un ser humano sufra una condena, o sea, una restricción grave de sus derechos fundamentales, cuando el hecho imputado ha devenido en atípico o lícito. Lo mismo sucede si el hecho es apreciado, hoy, con menos severidad que lo fue en el pasado, por lo que no existe justificación racional para mantener una sanción cuando el legislador actual valora la situación de distinta manera. Este mismo criterio se utiliza con relación a las disposiciones sancionatorias, como lo hace específicamente la Constitución española. (GONZALES BARRÓN, 2013, pág. 233)

La doctrina moderna ha buscado justificar la retroactividad en el principio de proporcionalidad. En efecto, la seguridad jurídica exige que el hecho delictivo sea enjuiciado de acuerdo con la norma que se encontraba en vigor en ese momento, empero, puede ocurrir que posteriormente, cuando el hecho incluso ya fue juzgado y condenado, que ese mismo hecho sea considerado en forma menos severa. Si bien la seguridad jurídica haría inalterable la condena, pues el reo actuó y cometió el delito a sabiendas (en teoría) de cuál era el reproche previsto a su conducta, sin embargo, el espíritu humanitario, más no la seguridad jurídica, hace que se convierta en falta de proporcionalidad que una distinta valoración del legislador respecto de la libertad del hombre, no sea tomada en cuenta. En tal sentido, la proporcionalidad impone que se aplique la nueva norma a un hecho acaecido en el pasado, esto es, que sea de aplicación retroactiva, pues de esa manera se evitan soluciones irrazonables, tales como mantener a un hombre en prisión, frente a otro que sigue en libertad, a pesar de haber cometido el mismo hecho, pero con la diferencia única de la temporalidad. (LASCURAIN SÁNCHEZ, 2000, pág. 127)

Por otro lado, la retroactividad opera en otros ámbitos, como lo demuestra la experiencia comparada, incluso en la materia tributaria cuando se perjudica al contribuyente. En tal circunstancia, el fundamento no puede ser el espíritu humanitario, la búsqueda de la libertad, y ni siquiera la proporcionalidad. Por tanto, se ensayan otras construcciones teóricas justificativas, tales como la falta de confianza legítima o la prevalencia del bien común. En efecto, la retroactividad es injusta si con ello se traiciona la confianza legítima de los ciudadanos, pero si en el



caso concreto las personas no podían ampararse en esa confianza, entonces la retroactividad es viable. Igualmente, la retroactividad es inadmisibles si no protege el bien común, pero, en contrario, sí puede aceptarse. (GONZALES BARRÓN, 2013, pág. 234)

2.2.10. La retroactividad en la constitución

Originalmente la Carta Magna de 1993 establecía: *“Artículo 103.- Leyes especiales, irretroactividad, derogación y abuso del derecho. Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de la diferencia de personas. Ninguna ley tiene fuerza ni efecto retroactivos, salvo en materia penal, cuando favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad. La Constitución no ampara el abuso del derecho.”*

En tal sentido, no existen dudas. La Constitución de 1979 era más amplia en este criterio y establecía la retroactividad “... en materia penal, laboral o tributaria cuando es más favorable al reo, trabajador o contribuyente, respectivamente.” (Art. 187 de la Constitución Política de 1979). Esto significaba la ampliación de beneficios retroactivos también las materias laborales y tributarias.

Precisamente, la Ley N° 28389, de Reforma Constitucional, del año 2004 modificó el artículo N° 103 y su redacción quedó de la siguiente manera: *“Artículo 2°.- Modificación del artículo 103° de la Constitución Política. Sustitúyase el texto del artículo 103° de la Constitución Política del Perú por el siguiente: “Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de la diferencia de las personas. 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 ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad. La Constitución no ampara el abuso del derecho.”*



En este nuevo texto se observan algunos aspectos sustanciales de los cuales los más importantes son el de la inclusión de la teoría de los hechos cumplidos y la confirmación de la retroactividad de la norma. Y, evidentemente, se trata de su aplicación, a toda la normatividad nacional, sin diferencias en las jerarquías ni materias. (MARCOS RUEDA, 2011, pág. 156)

Es claro que el actual texto normativo del artículo 103 -en el que se incorpora la regla de la aplicación inmediata de la ley en caso de conflictos de normas en el tiempo- no solo ha pasado a tener rango constitucional, sino que obviamente su aplicación es general para todos los casos, habiéndose seguido de esta manera la línea impuesta hace más de 20 años por el Código Civil de 1984.

Así las cosas, el texto actual del artículo 103 de la Constitución se adhiere, pues, a la teoría de los hechos cumplidos -desdeñando la de los derechos adquiridos-, estableciendo que "la ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes"; y, adicionalmente, ratifica el carácter irretroactivo de las normas legales, salvo en materia penal cuando la nueva norma es más favorable al reo. (JURÍDICA, 2005, pág. 185)

Al respecto, Marcial Rubio -desarrollando este tema a propósito de la norma contenida en el artículo III del Título Preliminar del Código Civil- opina que la problemática que encierra el conflicto de normas en el tiempo ha pretendido ser solucionada a través de diversas teorías -principalmente la teoría de los derechos adquiridos y la teoría de los hechos cumplidos- ninguna de las cuales ha podido realmente zanjar el problema. (RUBIO CORREA, Aplicación de la norma jurídica en el tiempo, 1990, pág. 25)

Explica este autor que la primera de estas teorías, basada en un criterio de seguridad jurídica, plantea que los derechos adquiridos por las personas en virtud de hechos, situaciones o relaciones jurídicas generados bajo la vigencia de una normativa determinada y que entran a formar parte de su dominio, ya no pueden ser objeto modificación en caso que se dé una nueva normatividad, por lo que los efectos de tales derechos se siguen rigiendo por la legislación precedente, lo que en



buena cuenta significa atribuir a esta última carácter ultraactivo. A esta postura, se contraponen la teoría de los hechos cumplidos, basada en un criterio de innovación legislativa, según la cual las leyes posteriores se suponen mejores, por lo que es conveniente propugnar su aplicación inmediata a las consecuencias de las situaciones y relaciones existentes al tiempo de su entrada en vigencia. (RUBIO CORREA, Aplicación de la norma jurídica en el tiempo, 1990, págs. 29,31)

A esta última corriente se adhiere nuestro ordenamiento jurídico y así ha quedado plasmado en los artículos III y 2121 del Código Civil, y también, desde noviembre de 2004, en el artículo 103 de la Constitución. Sobre el particular, Walter Gutiérrez manifestaba, antes de la modificatoria introducida por la Ley N° 28389, que el principio de la aplicación inmediata de la norma se desprendía del texto del artículo 109 de la Constitución, agregando que dicho principio supone inevitablemente la inmediata derogación de la ley anterior y lleva implícita la convicción de que la nueva ley es mejor que la abrogada, siendo tal conclusión de una lógica irrefutable, pues de lo contrario el legislador no hubiera dado una nueva ley. (GUTIERREZ CAMACHO, 2003, pág. 35)

Es pertinente precisar, en cuanto a la postura recogida en la norma que comentamos, que la aplicación inmediata de la nueva normatividad se da respecto de las "consecuencias" de los hechos, situaciones y relaciones jurídicas existentes, con lo que se distingue a estos "en sí mismos" de sus "efectos", de modo que la norma del artículo 103 constitucional-lo mismo que los artículos III y 2121 del Código Civil indica que deben distinguirse cada uno de los efectos o consecuencias derivadas de los hechos, situaciones y relaciones, a fin de determinar cuáles son los efectos o consecuencias que aún subsisten y a las que habrá de aplicarse la nueva legislación, entendiéndose que esta no alcanzará a los efectos o consecuencias ya producidas, las cuales se habrán regido por la ley anterior, tornándose en inmodificables. (JURÍDICA, 2005, pág. 186)

En cuando al numeral 11) del artículo 139°, la aplicación de la ley más favorable al procesado en caso de duda o conflicto de leyes penales, está considerado como un principio y derecho de la función jurisdiccional.



El principio de favorabilidad adquiere sentido en el conflicto de leyes penales, estableciéndose como garantía de que, a quien le toque administrar justicia deberá optar por favorecer, según nuestros términos, al imputado. La determinación de lo más favorable al reo debe ser determinado por el juzgador en función del caso concreto. (JURÍDICA, 2005, pág. 550)

2.2.11. La retroactividad según el artículo 168° del código tributario

El artículo 168°, Irretroactividad de las normas sancionatorias, establece 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.

En cuanto al tema de la retroactividad benigna de las normas sancionatorias se tiene como referencia; el segundo párrafo del artículo 187 de la Constitución de 1979, establecía: "Ninguna ley tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo en materia penal, laboral o tributaria cuando es más favorable al reo, trabajador o contribuyente, respectivamente".

Nuestro primer Código Tributario, en su artículo 150, establecía: "Las normas tributarias administrativas que establezcan supresión o reducción de sanciones extinguirán o reducirán las que se encontraren en trámite o en ejecución".

Siguiendo la línea del 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 Decreto Supremo N° 219-90-EF, modificado por el Decreto 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: "Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, extinguirán o reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución". (HUAMANÍ CUEVA, 2013, pág. 1284)



El mismo artículo infiere en cuanto al tema de irretroactividad de las normas sancionatorias tributarias; estableciendo: El artículo 103 (modificado por la Ley de Reforma N° 28389) de la Constitución vigente, prescribe textualmente: 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 ambos supuestos, en materia penal, cuando favorece al reo. Así, pues, a diferencia de la Constitución de 1979, la de 1993 no prescribe expresamente la retroactividad benigna en materia tributaria.

Ahora bien, con el pretexto de que la Constitución de 1993 (el texto del segundo párrafo del original artículo 103, señalaba: "Ninguna ley tiene fuerza ni efecto retroactivos, salvo en materia penal, cuando favorece al reo") no repetía la norma de la Constitución de 1979, desde el Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo No 773, se modificó el texto del artículo 168 determinando la prohibición de la retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria; así, el texto vigente preceptúa: "Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución".

En este sentido, no obstante ser discutida -por la concepción que preconiza la validez de la aplicación de los principios garantistas del Derecho penal y del Derecho Administrativo sancionador a nuestra materia, ahora aún más con la vigencia del artículo 230.5 de la LPGA, la norma del artículo bajo comentario vendría a impedir que en vía de interpretación se dé aplicación retroactiva a la sanción más benigna cuando ello no ha sido dispuesto expresamente.

Así pues, asumiéndose el principio general de que ninguna ley tiene fuerza ni efecto retroactivo, por lo que son aplicables las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento 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 CUEVA, 2013, pág. 1285)

2.2.12. La retroactividad en el artículo 9° de la convención americana de derechos humanos

El Artículo 9°, Principio de Legalidad y Retroactividad, establece que nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.

El artículo 9 también va más allá del rango usual de conceptos para referirse a la través de la adición de una cláusula que establece: “Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello”, consagrando expresamente el principio de aplicación retroactiva de la ley penal más favorable. (STEINER, 2014, pág. 256)

El artículo 9° tiene el objetivo de proteger al individuo frente al poder punitivo del Estado, otorgando diversas garantías. La Primera es El principio de máxima taxatividad legal; establece que Según la Corte Interamericana el principio de legalidad, y más específicamente, el principio de máxima taxatividad legal (nullum crimen, nulla poena sine lege certa) exige que las “acciones y omisiones” criminales sean definidas “con términos estrictos e inequívocos que acoten las conductas punibles”. La tipificación de un delito “debe formularse en forma expresa, precisa, taxativa y previa”, debido a que “el marco legal debe brindar seguridad jurídica al ciudadano”. (STEINER, 2014, pág. 257)

La segunda viene a ser, Leyes ex post facto e irretroactividad; La Corte ha examinado una serie de casos en los cuales los individuos fueron condenados por acciones que no eran ilícitas relacionados con conductas entendidas como terrorismo en el Perú. Dado que las leyes penales fueron aprobadas de manera posterior a los actos en cuestión, y aun así los demandantes fueron condenados, la Corte determinó que hubo violaciones del artículo 9 por su aplicación retroactiva. (STEINER, 2014, pág. 259)

Y por último se establece la garantía de la Ley penal más favorable, en la que el artículo 9° establece que “tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito”. (STEINER, 2014, pág. 259)

2.2.13. La facultad punitiva del estado

La Constitución regula el principio de legalidad en materia sancionadora y las garantías de defensa del procedimiento sancionador, tratando de forma vinculada –como ya avanzábamos– las materias penales y administrativas y mostrando que se sujetan a principios de la misma identidad en el ámbito penal y en el ámbito sancionador administrativo. Todo ello, es mencionado actualmente por la doctrina y jurisprudencia aludiendo que «*los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho Administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado*». En el *ius puniendi* del Estado participa la potestad sancionadora de la Administración además del Derecho penal, todo ello unido al conjunto de garantías y valores constitucionales aplicables, obliga a que se expandan tales garantías del Derecho penal al Derecho Administrativo sancionador, preservando las diferencias naturales de uno y otro procedimiento.

La equivalencia entre los dos ámbitos ha hecho que el Derecho Administrativo sancionador se vaya desarrollando y perfeccionando con rapidez, a ella ha contribuido la notable influencia que han ejercido la doctrina científica y judicial penales en la configuración del significado y efectos de los principios



básicos del *ius puniendi* del Estado y de las Administraciones públicas, en particular de los principios de legalidad, tipicidad, culpabilidad, presunción de inocencia, etc.

Sin embargo, la asimilación del Derecho Administrativo sancionador al Derecho penal es relativa. Lo cual debe ser así, ya que el objetivo y la razón es la de sancionar todos aquellos ilícitos del ámbito administrativo que los Tribunales penales no podrían perseguir con la eficiencia que se requiere y así asegurar la aplicación. (NUÑO JIMÉNEZ & PUERTA SEGUIDO, 2016, pág. 5)

2.2.14. La facultad sancionatoria y discrecional de la administración tributaria.

El artículo 166 del Código Tributario, concordante con el artículo 82, establece para la Administración Tributaria (cada Administración respecto de las obligaciones y normas de los tributos de su competencia), la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias. Debe tenerse en cuenta que esta facultad sólo importa la determinación de la infracción tributaria y la aplicación de la sanción correspondiente, mas no la de definir (tipificar) infracciones y establecer sanciones. (HUAMANÍ CUEVA, 2013, pág. 1279)

Es casi ya unánime la aceptación de que la potestad sancionadora de la Administración es una de las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado. (LÓPEZ DÍAZ, 2008, pág. 64)

Ahora bien, Pereira Chumbe, acerca de la facultad sancionatoria, propone el siguiente fundamento: "el poder sancionador de la administración pública constituiría una suerte de potestad o facultad implícita, tácita o inherente a la misma, es decir, aquella sin la cual, no es posible que la administración cumpla con los fines asignados por la Constitución, razón por la cual también tendría reconocimiento constitucional aunque no expreso". (PEREIRA CHUMBE, 2001,



pág. 282). Agrega el autor citando a García-Pablos de Molina, que "El poder sancionatorio de la Administración es una potestad no autónoma, esencialmente limitada, y sometida al control jurisdiccional". (PEREIRA CHUMBE, 2001, pág. 285)

En cuanto a la facultad discrecional, Ahora bien, el artículo 166° del Código Tributario, en su primer párrafo, señala que la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias. Al respecto, en general y considerando lo expuesto hasta aquí, nos adherimos a la afirmación de Talledo: "Vale decir que si bien el Código tipifica las infracciones y señala las sanciones, la Administración es libre de aplicar o no la sanción establecida una vez detectada la infracción". Lo cual, señala Talledo, afectaría el principio constitucional de igualdad ante la ley (en la medida en que no se pueda conocer normativa y públicamente los criterios que deben aplicarse) si es que la actuación de la Administración implica hacer distinciones entre contribuyentes. (TALLEDO MAZÚ, 2006, pág. 209)

2.2.15. Retroactividad benigna de las sanciones tributarias en el derecho peruano

Sobre la retroactividad benigna en las sanciones tributarias, conviene hacer el siguiente *excursus* del sistema jurídico peruano:

El primer Código Tributario dictado en el Perú fue aprobado por Decreto Supremo N° 263-H, de 12 de agosto de 1966, autorizado por la Ley N° 16043. Antes de ello no existían principios generales del Derecho Tributario, por lo que cada tributo específico, creado por su propia ley, era el que señalaba sus reglas, pues no había disposiciones generales para suplir las evidentes omisiones que se producían en cada tributo.

El artículo 150 de dicho Código primigenio señalaba: "*Las normas tributarias administrativas que establezcan supresión o reducción de sanciones extinguirán o reducirán las que se encontraren en trámite o ejecución*". Es decir,



tal norma estableció la retroactividad benigna para el caso exclusivo de las sanciones tributarias (FLORES POLO, 1988, pág. 622), lo que fue ratificado en amplios términos por la Constitución de 1979, que amplió la retroactividad benigna en materia penal, laboral y tributaria, sin mayores distinciones. Por tanto, bien puede decirse que la regla del Código Tributario pasó a la Constitución, lo que revela la fuerza moral que la subyace. No obstante, la doctrina de la época entendió 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 CORREA, *Retroactividad, Irretroactividad y Ultractividad*, 1987, pág. 66).

La retroactividad benigna en materia penal no tiene discusión, pues la mayor severidad del pasado no puede mantenerse si existe una nueva visión de las cosas en el presente. El mismo razonamiento puede extenderse para el ámbito de las sanciones administrativas en general, y las tributarias en particular, pues en igual forma se trata de una restricción de derechos que puede, hoy, ser mirada de modo más flexible. Sin embargo, la Constitución de 1993 solo reconoce la retroactividad benigna en el ámbito penal, razón por la cual, los sucesivos Códigos Tributarios eliminaron la retroactividad. Así, el actual artículo 168 del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF: “Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, *no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución*”. (GONZALES BARRÓN, 2013, pág. 246)

Posteriormente la Ley N° 27444, del Procedimiento Administrativo General, 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 un catálogo de derechos fundamentales en orden a sus relaciones con la administración pública, con el fin de asegurar sus prerrogativas e intereses legítimos, con lo que se pretende eliminar la arbitrariedad y el abuso estatal. Pues bien, entre tales garantías se encuentra la retroactividad benigna en materia de sanciones administrativas, lo que tiene amplio consenso doctrinal, pues una sanción económica, por ejemplo, podría tener mayor incidencia, que una sanción penal de multa o restrictiva de derechos, pues la



primera podría terminar arruinando al sujeto, con la pérdida, en la práctica, de todo su patrimonio.

Conviene extenderse sobre este último tema. Las sanciones administrativas pueden, por ejemplo, llegar a privar la licencia de conducir a un chofer profesional, o retirarle temporalmente la autorización para el ejercicio de una actividad o profesión, o imponer una multa de gran magnitud que ponga en peligro la solvencia patrimonial de una persona o empresa. La gravedad de tales sanciones puede ser, incluso, de mayor severidad que algunas sanciones penales, como las multas, trabajo en servicios comunitarios u otros. En consecuencia, y de hecho así ocurre en la práctica, existe el riesgo de que los principios humanitarios del Derecho Penal no alcancen a las sanciones administrativas, a pesar que estos pueden afectar derechos fundamentales con tanta o más intensidad que las primeras. La diferencia sería puramente dogmática, casi nominal (una es penal, pero la otra es “administrativa”), pero no de esencia.

En tal contexto, se ha difundido 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. Empero, a pesar de la nueva perspectiva inaugurada por la citada norma, la situación del Código Tributario, específicamente del artículo 168, no se modificó. La razón que se invoca es la *especialidad del derecho tributario* frente al derecho administrativo, máxime cuando lo que se encontraría en juego es el deber constitucional de todos los ciudadanos de contribuir con los gastos públicos.

La evolución legislativa ha continuado, pues el *Decreto Legislativo N° 1029* publicado en el Diario Oficial el 24 junio de 2008, modificó una serie de disposiciones contempladas en la Ley N° 27444, entre otras, las relativas a la regulación del procedimiento administrativo sancionador. Así se modificó el numeral 229.2 del artículo 229, por el siguiente tenor: “229.2 Las disposiciones contenidas en el presente Capítulo se aplican con *carácter supletorio* a los procedimientos establecidos en leyes especiales, las que deberán observar



necesariamente los principios de la potestad sancionadora administrativa a que se refiere el artículo 23, así como la estructura y garantías previstas para el procedimiento administrativo sancionador. *Los procedimientos especiales no podrán imponer condiciones menos favorables a los administrados que las previstas en este Capítulo*”.

Dentro del capítulo referido al procedimiento administrativo sancionador se encuentra, precisamente, el principio de retroactividad benigna, recogido en el numeral 5 del artículo 230: “(...) 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”. (GONZALES BARRÓN, 2013, pág. 246)

En consecuencia, un primer tema debatido se centra en determinar si el Decreto Legislativo N° 1029, que modifica el artículo 229.2 de la Ley N° 27444, ha derogado tácitamente el artículo 168 del Código Tributario, con la consiguiente aceptación del principio de retroactividad benigna en el ámbito tributario.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal, órgano de última instancia administrativa en materia tributaria, ha señalado en forma reiterada que la retroactividad benigna no se aplica en las sanciones tributarias; así, por ejemplo: “Que, de acuerdo al criterio establecido en las Resoluciones N°s 02114-2-A-2006, 05213-A-2007 y 14014-A 2008, de este Tribunal, según lo establecido en el artículo 168 del citado Código Tributario, corresponde aplicar las sanciones vigentes en los periodos en que se cometieron las infracciones respectivamente y, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, no resulta aplicable al caso de autos lo dispuesto en el Decreto Legislativo N° 1029, que modificó la Ley del Procedimiento Administrativo antes citado” (Resolución del Tribunal Fiscal N° 05132-3-2009 de fecha 29 de mayo de 2009). *Nótese que el Tribunal Fiscal, prácticamente, no justifica su decisión, no dice nada, salvo que el artículo 168 del Código Tributario prohíbe la retroactividad benigna, pero no razona respecto del Decreto Legislativo N° 1029.* Es decir, todavía sigue anclado en la concepción positivista, por la cual los mandatos emanados de las normas se cumplen sin dudas ni murmuraciones. (GONZALES BARRÓN, 2013, pág. 247)



La retroactividad benigna de las normas es un principio consagrado en el Derecho Penal, con el fin de eliminar las sanciones más severas cuando el legislador ha modificado su criterio por uno más acorde con la libertad; entonces, ya no se aplica la norma vigente al momento del hecho, sino la posterior más favorable.

Existe consenso doctrinal que esa misma solución debe imponerse en el ámbito de las sanciones administrativas, en cuanto estas también pueden interferir gravemente en el patrimonio o en las libertades reconocidas a las personas por la Constitución (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 la misma razón de ser entre ambos institutos, entonces se impone la solución idéntica, pues en todo sistema legal debe reclamarse la igualdad: Si A recibe X; mientras B tiene similitud esencial con A, entonces también debe recibir X. La relación que se configura en el ejemplo se denomina “*coherencia valorativa*”, esto es, el legislador está obligado a tratar situaciones muy similares en forma equivalente, salvo que exista alguna buena razón 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.

El *argumento meramente dogmático*, que justificaría Tributario señala que 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 BARRÓN, 2013, pág. 250) Abonaría a favor de este argumento el artículo VI del Título Preliminar del Código Tributario, pues exige derogación expresa de las normas tributarias, por lo que, en sentido contrario, se impide la derogación tácita, o por incompatibilidad con la nueva norma. Sin



embargo, la norma del Código Tributario solo es una **ley**, no tiene rango constitucional, por lo que en el futuro, otra ley podría modificarla o derogarla en forma tácita, siempre que la voluntad del legislador sea clara en tal sentido, o simplemente inaplicarla para el caso especial. La ley del presente no puede imponer una camisa de fuerza respecto de las leyes del futuro, pues ambas tienen la misma jerarquía.

En consecuencia, el artículo VI del título preliminar solo constituye un criterio interpretativo de las normas derogatorias de alcance fiscal, pero jamás puede constituirse en un impedimento absoluto para las derogaciones genéricas o tácitas, cuando la ley del futuro se expresa en forma rotunda. En efecto, el Decreto Legislativo N° 1029, dictado con ocasión del tratado de libre comercio entre el Perú y los Estados Unidos, tiene la clara finalidad de promover las inversiones y facilitar el comercio dentro de un marco institucional de pleno respeto por las garantías y derechos de los administrados dentro del procedimiento sancionador. Así, esta norma modificó el artículo 229.2 (*in fine*) de la Ley N° 27444, cuyo nuevo tenor es el que sigue: “*Los procedimientos especiales no podrán imponer condiciones menos favorables a los administrados que las previstas en este Capítulo*”.

En buena cuenta, la nueva redacción de la Ley N° 27444 manifiesta enfáticamente que *todos los procedimientos especiales* deberán respetar, sin excepción, los derechos del administrado que se consagran en el capítulo del procedimiento sancionador. En tal sentido, *la declaración del legislador asegura un substrato mínimo de garantías, de la que no puede escaparse ningún procedimiento de tipo sancionador, incluyendo el tributario*. La voluntad del nuevo legislador es clara e inequívoca.

El artículo VI del Título Preliminar del Código Tributario no es impedimento para la derogatoria tácita; en realidad, no podría serlo, pues se trata de una ley ordinaria que puede ser alterada o modificada por otra ley posterior que resulte absolutamente incompatible con la anterior. La razón es sencilla: una norma con rango de ley no puede atar al legislador futuro, que aprueba normas de la misma jerarquía. En España se ha enfrentado la misma situación, y la solución es clara: “se trata de una mera recomendación de técnica legislativa, que no vincula al



legislador futuro” (MACHO PÉREZ, 2005, pág. 109). La doctrina se muestra conforme en señalar que el principio de especialidad (ley general no deroga a ley especial) no se aplica cuando el legislador general se manifiesta en forma clara y rotunda respecto del alcance de esta última disposición, en la que no se escapa hipótesis alguna (DIEZ PICASO, 1990, pág. 362).

En el presente caso, existe una obvia contradicción entre las dos normas en cuestión: la ley especial anterior (Código Tributario) indica que no rige la retroactividad benigna en las sanciones fiscales; mientras que la ley general posterior (Ley N° 27444, modificada por Decreto Legislativo N° 1029) señala que *todos los procedimientos especiales no podrán imponer condiciones menos favorables a los administrados*. La segunda norma se refiere en forma expresa a los “procedimientos especiales”, por lo que su intención, 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 excluidos otros procedimientos especiales por uno y otro motivo (ZAVALETA & ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, 2011, pág. 321). El resultado: la ley que pretendía regular los procedimientos especiales, sin embargo, finalmente no se aplicaría a ninguno de ellos, pues todos podrían exceptuarse.

En este caso, por tanto, existe una clara contradicción entre la regulación de la ley especial anterior y la ley general posterior, por lo que la única salida es entender que la norma más antigua ha quedado derogada tácitamente. Lo contrario haría inútil la reforma, pues no se aplicaría a todos los procedimientos especiales, cuando esta fue, precisamente, la manifiesta voluntad del legislador.

La doctrina nacional también opina lo mismo, esto es, que una ley general posterior puede derogar en forma implícita a la ley especial anterior, de acuerdo con el fin propuesto por la norma posterior (CÁRDENAS QUIRÓS, 1999, pág. 55). En el caso concreto, el fin perseguido por el legislador, cuando ha dictado la nueva ley (general), es incorporar todas las garantías del procedimiento sancionador en el ámbito de los procedimientos especiales. Por tanto, la ley general está destinada y tiene el propósito de regular los procedimientos especiales. En tal contexto, queda



derogado el artículo 168 del Código Tributario, pues una ley posterior resulta absolutamente incompatible con una ley anterior, por lo que se produce el conocido fenómeno de la derogatoria tácita.

Por otro lado, el *argumento sustancial* que justificaría la vigencia del artículo 168 del Código Tributario, esto es, de la irretroactividad de las normas tributarias sancionadoras, está vinculado con el deber de todos los ciudadanos de contribuir con los gastos públicos. En tal contexto, la especialidad del Derecho Tributario tendría su razón de ser en la necesidad de asegurar el pago de los tributos.

El argumento, 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 argumento 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 primacía de la libertad del hombre cuando el legislador ha adoptado una nueva consideración frente a los mismos hechos. Si el fin del Derecho es asegurar la dignidad del ser humano, y, con ello, su libertad, entonces no existe justificación para rebajar las sanciones administrativas de todo tipo, pero sí mantener el trato distinto en el ámbito de las sanciones tributarias.

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, pág. 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: “Como se ve, en este caso, el TC deduce el deber de contribuir de la cláusula de solidaridad que proviene del hecho de que el Estado se compromete en la consecución de un orden social que alcanza plenamente la realización del principio de dignidad de la persona tanto en la dimensión individual como social de este, así como en el plano cultural y material, a través de medidas que comportan el despliegue de un amplio e intenso conjunto de prestaciones positivas y de una intervención –mayor o menor– en la regulación del proceso económico” (GONZALES BARRÓN, 2013, pág. 253).

Sin embargo, el deber de contribución de los gastos públicos ya ha quedado descartado, pues la retroactividad benigna solo implica escoger entre una u otra sanción, la más favorable al contribuyente, pero ello no impide el logro de la finalidad contributiva, en tanto se entiende que el legislador ha determinado que con la nueva sanción, reducida, igual se obtendrá el mismo propósito. *En consecuencia, no existe justificación alguna que permita un trato legislativo desigual entre las sanciones administrativas y las sanciones tributarias.*

Por lo demás, la regla de igualdad de Alexy: “*si no hay ninguna razón suficiente para permitir un trato desigual, entonces está ordenado un trato igual*”, se lleva a la máxima potencia en el presente caso, pues, además, de no existir la razón que justifique la discriminación, más bien, se encuentran fuertes razones que favorecen la igualdad de trato, pues se trata de garantías que se irradian desde la propia Constitución a todos los procedimientos penales o sancionadores. Así, se dice que: “Por otro lado, los procedimientos administrativos sancionadores establecidos en leyes especiales deben guardar coherencia con lo preceptuado por la Ley N° 27444 a fin no solo de que exista uniformidad en el tratamiento de los referidos procedimientos y en el ejercicio de la potestad sancionadora, sino además de que el procedimiento sancionador revista las garantías necesarias para que su resultado sea justo, considerando que este constituye actos de gravamen respecto del administrado, que implican una limitación a sus derechos. De hecho (agregado nuestro: tributario), existen procedimientos sancionadores que vulneran dichos principios teniendo en cuenta que, si bien ellos se encuentran consignados en la Ley del Procedimiento Administrativo General, son enunciados que se deducen a su vez



de derechos y principios consagrados constitucionalmente, en especial del debido proceso en sede administrativa” (GUZMÁN NAPURI, 2010, pág. 10).

En consecuencia, la retroactividad benigna en los procedimientos sancionadores tiene su raíz en la Constitución, y no solo en la Ley N° 27444 y Decreto Legislativo N° 1029, por lo que la igualdad de trato se impone.

Por virtud de los argumentos expuestos, se infiere que el artículo 168 del Código Tributario ha quedado derogado tácitamente por efecto del mandato amplio del Decreto Legislativo N° 1029, que modifica la Ley N° 27444.

En consecuencia, si bien la retroactividad benigna de las sanciones administrativas no se encuentra prevista expresamente en el artículo 103 de la Constitución peruana, que solo se refiere a las “sanciones penales”; empero, una interpretación sistemática del texto fundamental debe llevar a incluir, también, a las sanciones administrativas, en general, y a las tributarias, en especial. La razón es muy simple: la igualdad de trato, que la propia Constitución establece, lleva a concluir que si las sanciones penales tienen la ventaja de la retroactividad benigna, por efecto del *favor humanitas* y *favor libertatis*, entonces la misma solución se aplica a las sanciones de orden administrativo, en cuanto la magnitud económica de estas puede superar, en mucho, a las propias sanciones penales, como las de multa, por ejemplo.

La retroactividad benigna aplicable a todos los procedimientos administrativos sancionadores tiene su base directa en la ley ordinaria, pero en último lugar se sustenta en la propia Constitución, pues la igualdad de trato, el principio de proporcionalidad y la retroactividad penal, traen como conclusión necesaria la extensión de tal figura al ámbito del derecho administrativo.

Por lo tanto, no tendría éxito cualquier impugnación constitucional a la norma legal que impone la retroactividad benigna a las sanciones administrativas, pues el artículo 103 de la Constitución no puede entenderse en forma aislada, sino, en el contexto de las otras disposiciones del texto fundamental, conforme ya lo hemos visto. (GONZALES BARRÓN, 2013)



2.2.16. Retroactividad benigna de las sanciones tributarias en el derecho español

El Derecho español, por virtud del artículo 9.3 de su Constitución, arriba fácilmente a la conclusión que las normas que imponen sanciones tributarias pueden ser aplicadas en forma retroactiva cuando benefician al administrado y contribuyente. El artículo 178 de la Ley General Tributaria (n. 58/2003, de 17 de diciembre) señala que la retroactividad benigna de sanciones se aplica en forma general, por lo cual la Administración deberá aplicar este principio cuando resuelva la imposición de sanciones o decida sobre los reclamos formulados.

En el caso peruano, por el contrario, la Administración se niega a reconocer la retroactividad benigna, para lo cual se mantienen apegados al artículo 168 del Código Tributario, sin advertir que este se encuentra derogado por el artículo 229.2 de la Ley N° 27444, modificado por el Decreto Legislativo N° 1029, sin perjuicio que una recta interpretación de la Constitución de 1993 lleva a la misma conclusión. (MACHO PÉREZ, 2005, pág. 715)



CAPÍTULO III

RESULTADOS Y ANÁLISIS DE LOS HALLAZGOS

3.1. RESULTADOS DEL ESTUDIO Y ANÁLISIS DE LOS HALLAZGOS

Las siguientes entrevistas se realizaron a personas especialistas o que posean amplio conocimiento en Derecho Tributario, concedores acerca del tema central en investigación, para de esta forma poder determinar si existe o no una correcta aplicación del Principio de Retroactividad Benigna en el ejercicio de la potestad sancionadora de la SUNAT, según lo expresado en las resoluciones del Tribunal Fiscal y de igual manera para evaluar si el artículo 168° podría contravenir a la Constitución Política del Perú y afectar a los contribuyentes, en la que se ha obtenido los siguientes resultados:



- **Entrevista N° 1.**

1.- El Principio de Retroactividad Benigna está regulado en el Artículo 103° de la Constitución Política del Perú y se aplica para el Derecho Penal y el Derecho Sancionador Administrativo. Teniendo conocimiento que el derecho punitivo sancionador penal y administrativo se rige entre otros principios, por el Principio de Retroactividad Benigna, ¿considera usted que su aplicación, que es diferenciada, debe ser similar en ambos campos?

A pesar de que la Constitución Política del Perú no alude a la aplicación retroactiva de las normas sancionadoras en materia administrativa, sino únicamente en derecho penal, el legislador consideró constitucionalmente admisible extender esta garantía al ámbito administrativo-sancionador en la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 3509-2009-PHC/TC, por lo tanto, el principio de retroactividad benigna se encuentra incorporado en el principio de irretroactividad en materia administrativo-sancionadora contemplado en el numeral 5 del artículo 230° de la 27444.

En este sentido su aplicación en ambos campos no debe ser diferenciada, en todo caso deben sujetarse a la Constitución, al Código Penal y a la ley 27444, normas que resultan de cumplimiento obligatorio.

2.- El Principio de Retroactividad Benigna está regulado en el numeral 5), del Artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 y no posee ningún tipo de limitaciones para su aplicación. ¿Sabía usted que dicho principio también está regulado en el Código Tributario, pero con limitaciones?

Si, este se encuentra regulado en el artículo 168° del Código Tributario, y en su aplicación se encuentra limitado a las sanciones que no se encuentren “en trámite” o en “ejecución”. Limita la aplicación del Principio de Retroactividad Benigna a aquellas sanciones que se encuentren “en trámite” o en “ejecución”. El texto de la norma si bien resulta explicativo el uso del término en “ejecución” entendible a partir del concepto de



deuda exigible artículo 115 del Código Tributario, pero es deficiente para explicar que se entiende por el término “en trámite”. En este sentido las limitaciones a la aplicación del Principio de Retroactividad Benigna, reguladas Código Tributario no se encuentran debidamente explicadas y justificadas, no nos dice hasta qué momento puede aplicársele la norma más favorable, por lo que estas resultan inaplicables.

3.- ¿Considera que las limitaciones establecidas en el Artículo 168° del Código Tributario, el cual indica 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. ¿Se encuentra justificada?

La aplicación restrictiva del Principio de Retroactividad Benigna no se encuentra justificada, ya que del texto del artículo 168 del Código Tributario no se entiende a que etapas del procedimiento se refieren las etapas de “en trámite”, y “en ejecución”. De la interpretación sistemática y doctrinaria el término “en ejecución”, en atención al concepto de deuda exigible, desarrollado en el artículo 115 del Código Tributario, podríamos entender que esta limitación está referida a aquellas sanciones administrativas que se encuentran en la etapa del procedimiento de cobranza coactiva, aspecto que debería ser corroborado por la SUNAT mediante la emisión de un informe especializado o en todo caso por el Tribunal Fiscal mediante una resolución de observancia obligatoria.

En el caso del uso del término “en trámite”, su definición es muy amplia y resulta insuficiente la doctrina y las normas del derecho administrativo para establecer su correcta interpretación, en este caso la norma es deficiente para explicar que se entiende por “en trámite”. En este sentido las limitaciones a la aplicación del Principio de Retroactividad Benigna, reguladas Código Tributario no se encuentran debidamente explicadas y justificadas, no nos dice hasta qué momento puede aplicársele la norma más favorable, por lo que estas resultan inaplicables, en todo caso la aplicación diferenciada debería sujetarse hasta el momento en que el acto administrativo quedo firme, conforme a lo dispuesto el artículo 212 de la 27444.



4.- Acorde a la respuesta anterior, y teniendo en cuenta a lo establecido en el numeral 5) del Artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 ¿Considera usted que el artículo 168° del Código Tributario es ilegal y/o inconstitucional?

Es un hecho irrefutable que existe una manifiesta incompatibilidad entre el numeral 5 del artículo 230 de la 27444, y el artículo 168 del Código Tributario, razón por la cual debe determinarse: primero, ante qué conflicto normativo nos encontramos; segundo las soluciones que ofrece el ordenamiento jurídico para dicho conflicto; y en tercer lugar la opción que legalmente corresponde al caso materia de análisis.

Cabe indicar que el Tribunal Constitucional ha reconocido el rango constitucional de los principios que delimitan el ejercicio del poder punitivo en el ámbito administrativo-sancionador, razón por la cual se debe interpretar que una garantía como la retroactividad benigna se encuentra dentro de este grupo de principios, más aún cuando la propia Constitución lo ha consagrado, esto es considerando los fundamentos desarrollados en la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 3509-2009-PHC/TC el artículo 168 del Código Tributario, vulnera las garantías fundamentales del administrado.

Sobre la base de lo expuesto, encontramos que existe un conflicto normativo entre el numeral 5 del artículo 230 de la 27444 y el artículo 168 del Código Tributario, que consiste en una antinomia jurídica, la cual es definida como lo opuesto a la coherencia normativa, la misma que se produce ante la existencia de situaciones en las que dos o más normas que tienen similar objeto, prescriben soluciones incompatibles entre sí, de modo tal que el cumplimiento o aplicación de una de ellas acarrearía la violación de la otra, ya que la aplicación de ambas resulta imposible.

Asimismo podemos señalar que es ilegal e inconstitucional, ya que el Tribunal Constitucional ha reconocido el rango constitucional de los principios que delimitan el ejercicio del poder punitivo en el ámbito administrativo-sancionador desarrollado en la Ley 27444.

5.- ¿Cree usted que con la no aplicación del Principio de Retroactividad Benigna en materia sancionatoria tributaria, se vulneran los derechos fundamentales de un administrado?

Vulnera el derecho al debido proceso del administrado, reconocido en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución, no sólo tiene una dimensión estrictamente jurisdiccional, sino que se extiende también al procedimiento administrativo y, en general, como la Corte Interamericana de Derechos Humanos lo ha establecido, a “(...) cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, el cual tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal, en los términos del artículo 8 de la Convención Americana”.

Íntimamente vinculado a lo anterior está el tema de aplicársele la norma más favorable, El principio de retroactividad benigna se encuentra consagrada en el artículo 103° de la Constitución, el cual mediante sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 3509-2009-PHC/TC garantiza que fue extendida para su aplicación al ámbito administrativo-sancionador.

INTERPRETACIÓN: El Sr. Eladio Vladimiro León Pino Mena, abogado, trabajador de la SUNAT y docente de la Universidad Andina del Cusco, considera que la aplicación del Principio de Retroactividad Benigna no debería ser diferenciada, su aplicación debería en todo caso sujetarse a la Constitución, el Código Penal y la Ley N° 27444; además el Tribunal Constitucional estableció que dicho principio se encuentra incorporado en materia



administrativo – sancionadora, según lo confirmado en el Expediente N° 3509 – 2009 – PHC/TC.

Haciendo mención al artículo 168° del Código Tributario, comenta que las limitaciones de aplicación del Principio de Retroactividad Benigna no se encuentran debidamente explicadas y justificadas, existiendo así incompatibilidad con el numeral 5) de la Ley N° 27444, debiendo establecerse una solución efectiva para este problema.

Opina que de esta forma se está vulnerando los derechos fundamentales de un administrado, como viene a ser el derecho al debido procedimiento.



- **Entrevista N° 2.**

1.- El Principio de Retroactividad Benigna está regulado en el Artículo 103° de la Constitución Política del Perú y se aplica para el Derecho Penal y el Derecho Sancionador Administrativo. Teniendo conocimiento que el derecho punitivo sancionador penal y administrativo se rige entre otros principios, por el Principio de Retroactividad Benigna, ¿considera usted que su aplicación, que es diferenciada, debe ser similar en ambos campos?

El principio de retroactividad benigna no se encuentra dispuesto expresamente en nuestra Constitución Política, pero a través de un análisis sistemático del mismo podríamos llegar a la conclusión que se encuentra establecido implícitamente. No debería existir la diferenciación tan marcada que se observa hoy en día respecto a la aplicación de ciertos principios del Derecho Penal al Derecho Administrativo Sancionador, en este caso nos referimos particularmente al Principio de Retroactividad Benigna; pienso que la aplicación debe ser similar en ambos campos, teniendo en cuenta un enfoque Constitucional.

2.- El Principio de Retroactividad Benigna está regulado en el numeral 5), del Artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 y no posee ningún tipo de limitaciones para su aplicación. ¿Sabía usted que dicho principio también está regulado en el Código Tributario, pero con limitaciones?

Sí. Los límites de la aplicación del Principio de Retroactividad Benigna que se demuestran, a través de los términos, “en trámite” y ”en ejecución”; en el Artículo 168° del Código Tributario, imposibilitan la aplicación correcta de dicho principio. Esta aplicación se debería regir según lo dispuesto en la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General; y de igual manera haciendo referencia a lo establecido en nuestra Constitución Política.



3.- ¿Considera que las limitaciones establecidas en el Artículo 168° del Código Tributario, el cual indica 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. ¿Se encuentra justificada?

La aplicación limitada a la cual hace mención el Artículo 168° del Código Tributario no se encuentra justificada, no se entiende con claridad a que se refiere el Código con el uso de los términos “en trámite”, y “en ejecución”. De acuerdo a esto, dichas limitaciones a la aplicación del Principio de Retroactividad Benigna, reguladas en el Código Tributario, no se encuentran justificadas, ni debidamente explicadas. El Tribunal Fiscal lo único que hace es acogerse a lo dispuesto en el Artículo 168° sin justificar su decisión al momento de aplicar la retroactividad benigna.

4.- Acorde a la respuesta anterior, y teniendo en cuenta a lo establecido en el numeral 5) del Artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 ¿Considera usted que el artículo 168° del Código Tributario es ilegal y/o inconstitucional?

Existe una clara incompatibilidad entre lo dispuesto en el numeral 5) del Artículo 230° de la Ley N° 27444 y el Artículo 168° del Código Tributario. La aplicación del Principio de Retroactividad Benigna según lo establecido en el Código Tributario contraviene a los principios fundamentales establecidos en la Constitución, esto se demuestra con mayor razón teniendo en cuenta a lo establecido y lo que se encuentra en vigencia en la Ley N° 27444 referido a la retroactividad. Es totalmente inconcebible que un cuerpo normativo, como lo es el Código Tributario, contravenga de forma tan expresa lo referido implícitamente en la carta magna.



5.- ¿Cree usted que con la no aplicación del Principio de Retroactividad Benigna en materia sancionatoria tributaria, se vulneran los derechos fundamentales de un administrado?

Vulnera principios y derechos fundamentales para un individuo, comprendidos en la Constitución Política, tales como el debido proceso, legalidad e igualdad. La Aplicación del Principio de Retroactividad Benigna debe regirse en función a lo establecido en La Ley N° 27444, y nuestra carta magna, observando así lo que es más favorable y velando por los derechos y la no vulneración de los mismos para cualquier individuo.

INTERPRETACIÓN: El Sr. Carlos Martín Torres Moreno, abogado y trabajador de la SUNAT, considera que la aplicación del Principio de Retroactividad Benigna, no debería tener tal magnitud de diferenciación en el Derecho Penal y el Derecho Administrativo Sancionador, debería en todo caso estar regido a lo establecido en la Ley N° 27444 y en Nuestra Constitución Política.

Refiere también que el artículo 168° del Código Tributario muestra limitaciones injustificadas para la aplicación del Principio de Retroactividad Benigna, existiendo de esta manera una notoria incompatibilidad con la Ley N° 27444, y lo dispuesto implícitamente en la Constitución Política.

Llega así a la conclusión que se vulneran principios y derechos fundamentales para un individuo, comprendidos en la Constitución Política, tales como el debido proceso, legalidad e igualdad. Asimismo opina que la Aplicación del Principio de Retroactividad Benigna debe regirse en función a lo establecido en La Ley N° 27444, y nuestra carta magna, observando así lo que es más favorable y velando por los derechos y la no vulneración de los mismos para cualquier individuo.



- **Entrevista N° 3**

1.- El Principio de Retroactividad Benigna está regulado en el Artículo 103° de la Constitución Política del Perú y se aplica para el Derecho Penal y el Derecho Sancionador Administrativo. Teniendo conocimiento que el derecho punitivo sancionador penal y administrativo se rige entre otros principios, por el Principio de Retroactividad Benigna, ¿considera usted que su aplicación, que es diferenciada, debe ser similar en ambos campos?

Sí, debe ser similar en ambos campos, aunque debe tener siempre un poco más de relevancia en el ámbito penal, también se debería aplicar al ámbito administrativo; si no fuese así se estaría contraviniendo al principio de igualdad que está estipulado en la Constitución Política del Perú.

2.- El Principio de Retroactividad Benigna está regulado en el numeral 5), del Artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 y no posee ningún tipo de limitaciones para su aplicación. ¿Sabía usted que dicho principio también está regulado en el Código Tributario, pero con limitaciones?

No tenía conocimiento que el Principio de Retroactividad Benigna se encontraba regulado con limitaciones en el Código Tributario, pero si es que es así, pienso que por el principio de igualdad que se encuentra estipulado en la Constitución esto debería cambiar, si no, se podría estar vulnerando derechos fundamentales de un administrado.

3.- ¿Considera que las limitaciones establecidas en el Artículo 168° del Código Tributario, el cual indica 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. ¿Se encuentra justificada?



No se justifica, considero que es pura política pública tributaria del estado. Si el principio de Retroactividad Benigna se aplica en ciertos casos, pero no en el sentido de que se aplique en casos de trámite o ejecución, las personas sujetas a estos casos ya no pueden ser beneficiados en cierto modo, desde mi punto de vista no debería haber ninguna diferencia, atenta contra el derecho de igualdad, no responde al espíritu de la constitución, no es conforme a la constitución, y si no es conforme a la constitución no debería aplicarse. En estos casos se debería acudir a la facultad de los jueces, que es interpretar conforme a la constitución; esto no se debería aplicar porque no armoniza el espíritu de la Constitución de acuerdo al principio de igualdad.

4.- Acorde a la respuesta anterior, y teniendo en cuenta a lo establecido en el numeral 5) del Artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 ¿Considera usted que el artículo 168° del Código Tributario es ilegal y/o inconstitucional?

Ahora hablamos de un estado constitucional, doctrinaria y dogmáticamente; estamos en un estado social y constitucional de derecho, y eso significa estar de acuerdo a la constitución, interpretar la ley conforme a la Constitución, uno debe regirse a lo que dice la Ley, la aplicación literal y gramatical de la norma; puede haber interpretación sistemática, pero lo importante es una aplicación conforme a la constitución. Si algo no va de acuerdo a la Constitución no debería aplicarse, en este tiempo de neo constitucionalismo todo debe ser conforme al espíritu de la Constitución.

5.- ¿Cree usted que con la no aplicación del Principio de Retroactividad Benigna en materia sancionatoria tributaria, se vulneran los derechos fundamentales de un administrado?

Sí, pienso que sí se vulnerarían los derechos fundamentales de un administrado, basándome nuevamente a lo que está establecido en la Constitución, y principalmente al principio de igualdad.



INTERPRETACIÓN: Según la perspectiva del Dr. Mario Hugo Silva Astete, juez superior titular de la primera sala penal de apelaciones, la aplicación del Principio de Retroactividad Benigna no debería tener diferenciación en el ámbito penal y administrativo, siempre y cuando tenga mayor relevancia el ámbito penal.

De igual forma comenta que dicho principio no debe estar regulado con limitaciones, caso contrario se estaría contraviniendo al principio de igualdad establecido en la Constitución.

Considera también que la aplicación de cualquier norma se debe regir acorde a lo que está establecido en la Constitución, y guiándose principalmente por el principio de igualdad. Debe poseer un espíritu Constitucional, caso contrario no debería aplicarse.

Si esto no llegara a cumplirse podría existir una vulneración a los derechos fundamentales de un administrado.

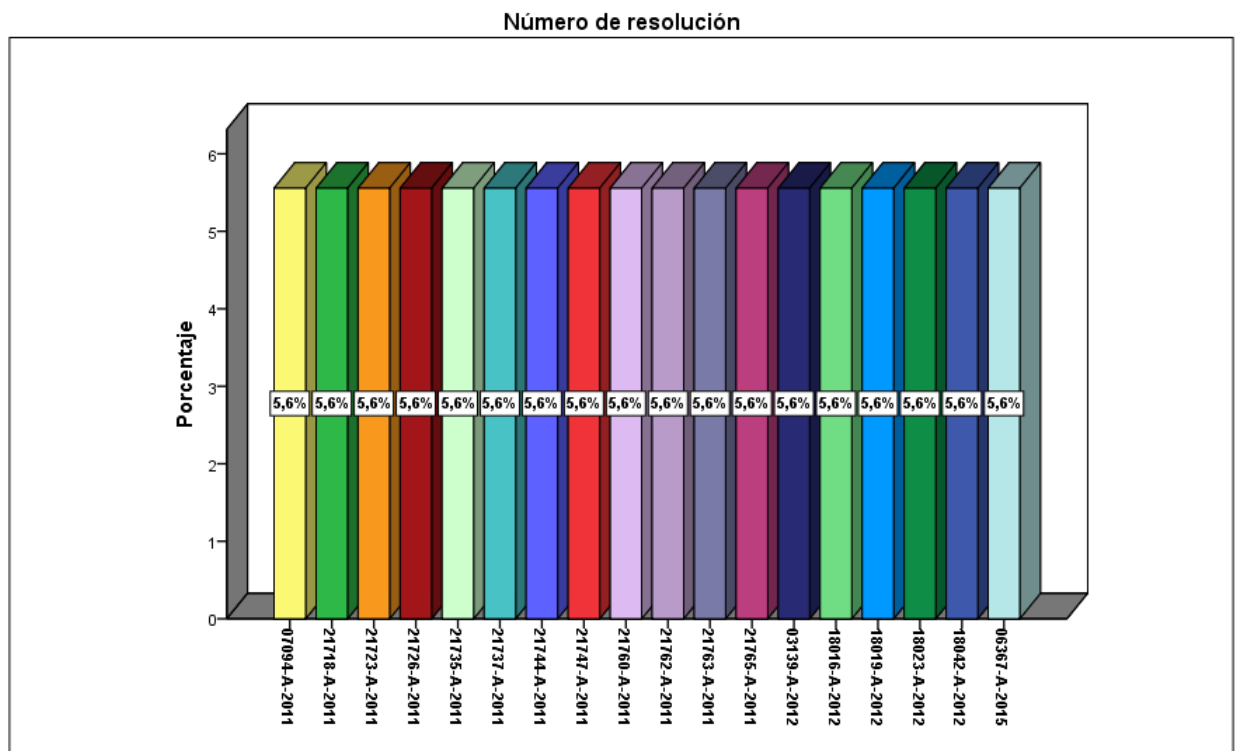
**3.2. FICHA DE ANÁLISIS DE DOCUMENTO. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL ACERCA DE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD BENIGNA. CUADROS Y GRÁFICOS.**

Se realizó una Ficha de Análisis de Documento sobre 18 Resoluciones del Tribunal Fiscal acerca de la Aplicación del Principio de Retroactividad Benigna, se obtuvieron los siguientes resultados que serán explicados en los siguientes cuadros y gráficos.

1.-) Número de Resoluciones del Tribunal Fiscal sobre Retroactividad Benigna**Cuadro N° 01:**

| Número de resolución | | |
|-----------------------------|-------------------|-------------------|
| | Frecuencia | Porcentaje |
| 07094-A-2011 | 1 | 5,6 |
| 21718-A-2011 | 1 | 5,6 |
| 21723-A-2011 | 1 | 5,6 |
| 21726-A-2011 | 1 | 5,6 |
| 21735-A-2011 | 1 | 5,6 |
| 21737-A-2011 | 1 | 5,6 |
| 21744-A-2011 | 1 | 5,6 |
| 21747-A-2011 | 1 | 5,6 |
| 21760-A-2011 | 1 | 5,6 |
| 21762-A-2011 | 1 | 5,6 |
| 21763-A-2011 | 1 | 5,6 |
| 21765-A-2011 | 1 | 5,6 |
| 03139-A-2012 | 1 | 5,6 |
| 18016-A-2012 | 1 | 5,6 |
| 18019-A-2012 | 1 | 5,6 |
| 18023-A-2012 | 1 | 5,6 |
| 18042-A-2012 | 1 | 5,6 |
| 06367-A-2015 | 1 | 5,6 |
| Total | 18 | 100,0 |
| | | |

Gráfico N° 01:



INTERPRETACIÓN: En el cuadro y gráfico N° 1 podemos observar los diferentes números de las Resoluciones del Tribunal Fiscal que se analizaron, siendo un total de 18. Cada una de ellas posee un porcentaje de 5.6%, llegando a conformar el 100%, la totalidad de las 18 resoluciones.

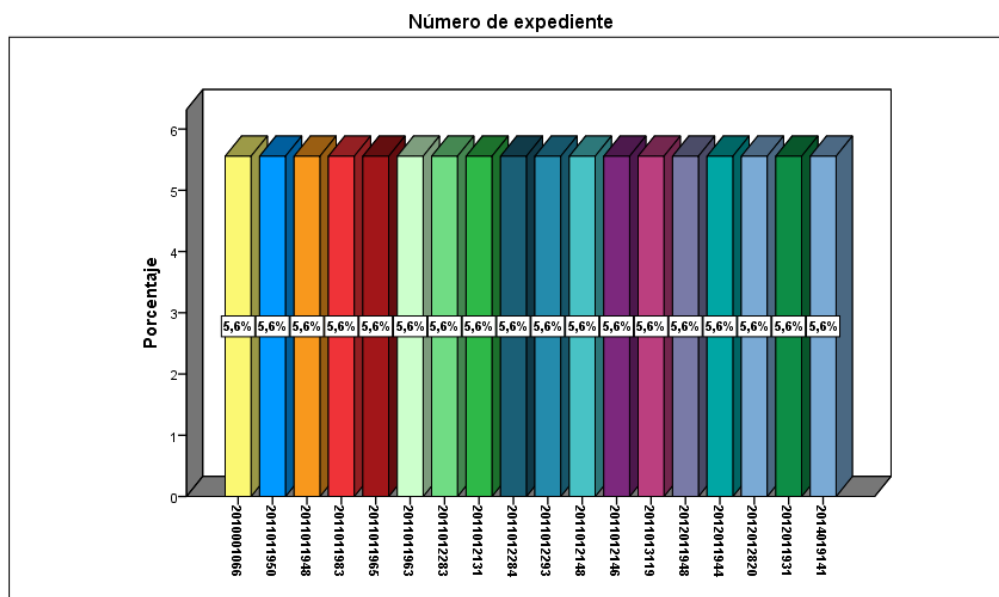
2.-) Número de expedientes de Resoluciones del Tribunal Fiscal sobre Retroactividad Benigna

Cuadro N° 02:

Número de expediente

| | Frecuencia | Porcentaje |
|------------|------------|------------|
| 2010001066 | 1 | 5,6 |
| 2011011950 | 1 | 5,6 |
| 2011011948 | 1 | 5,6 |
| 2011011983 | 1 | 5,6 |
| 2011011965 | 1 | 5,6 |
| 2011011963 | 1 | 5,6 |
| 2011012283 | 1 | 5,6 |
| 2011012131 | 1 | 5,6 |
| 2011012284 | 1 | 5,6 |
| 2011012293 | 1 | 5,6 |
| 2011012148 | 1 | 5,6 |
| 2011012146 | 1 | 5,6 |
| 2011013119 | 1 | 5,6 |
| 2012011948 | 1 | 5,6 |
| 2012011944 | 1 | 5,6 |
| 2012012820 | 1 | 5,6 |
| 2012011931 | 1 | 5,6 |
| 2014019141 | 1 | 5,6 |
| Total | 18 | 100,0 |

Gráfico N° 02:





INTERPRETACIÓN: En el cuadro y gráfico N° 2 podemos observar los números de los expedientes que pertenecen a las Resoluciones que se encuentran en el cuadro y gráfico N° 1. Cada uno de ellos está representado por un 5.6%, llegando las 18 a un total del 100%.

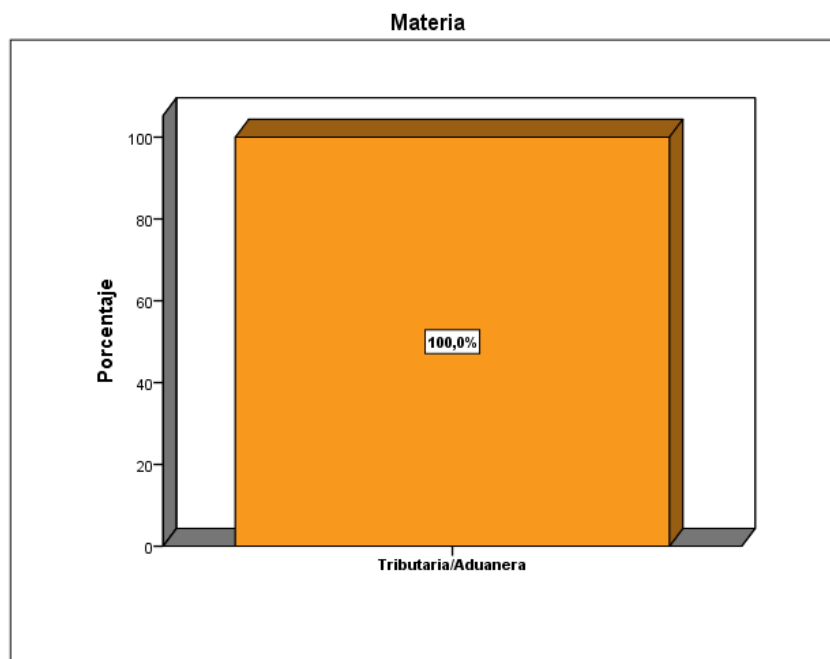
3.-) Materia de las Resoluciones del Tribunal Fiscal sobre Retroactividad Benigna

Cuadro N° 03:

Materia

| | Frecuencia | Porcentaje |
|---------------------|------------|------------|
| Tributaria/Aduanera | 18 | 100,0 |

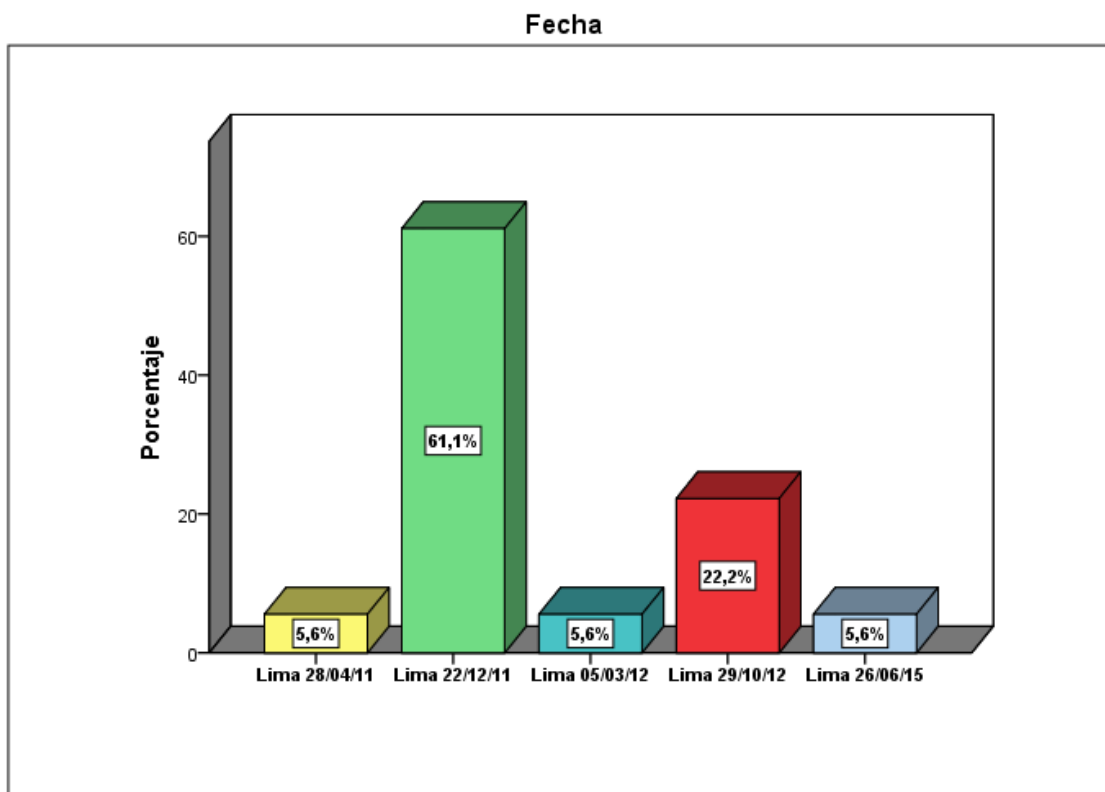
Gráfico N° 03:



INTERPRETACIÓN: La materia del total de las resoluciones (18) es Tributaria Aduanera, ya que en cada una de las resoluciones se habla acerca de la Ley General de Aduanas. Generando así un total del 100%

4.-) Fecha de las Resoluciones del Tribunal Fiscal sobre Retroactividad Benigna**Cuadro N° 04:**

| Fecha | Frecuencia | Porcentaje |
|---------------|------------|------------|
| Lima 28/04/11 | 1 | 5,6 |
| Lima 22/12/11 | 11 | 61,1 |
| Lima 05/03/12 | 1 | 5,6 |
| Lima 29/10/12 | 4 | 22,2 |
| Lima 26/06/15 | 1 | 5,6 |
| Total | 18 | 100,0 |

Gráfico N° 04:

INTERPRETACIÓN: Dentro de la totalidad de resoluciones analizadas (18) se ha observado 5 diferentes fechas en las cuales fueron expedidas dichas resoluciones. Siendo la primera de estas fechas, el 28 de abril del 2011 en la cual se expidió solamente 1 resolución (5.6%). La segunda fecha viene a ser el 22 de diciembre del 2011, en la cual se expedieron 11 resoluciones del total de analizadas (61.1%). La tercera fecha viene a ser el 05 de marzo del 2012, en la cual se expidió nada más que 1 resolución (5.6%). La cuarta



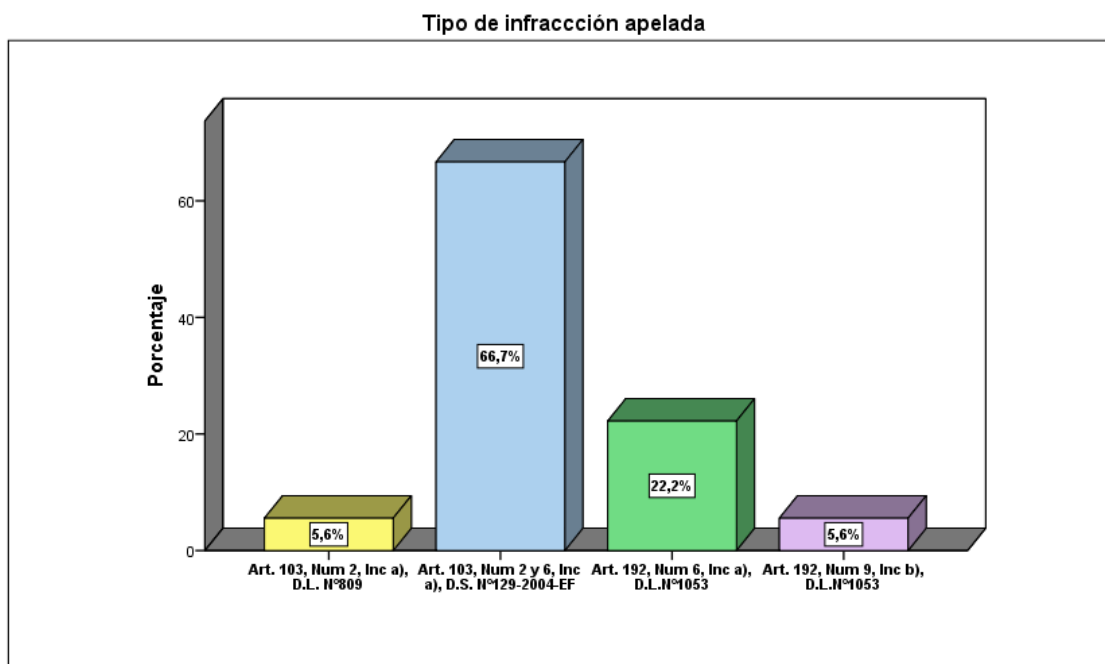
fecha viene a ser el 29 de octubre del 2012, en la cual se expidieron 4 resoluciones (22.2%). Y por último, la quinta fecha que viene a ser el 26 de junio del 2015, se expidió sólo 1 resolución (5.6%).

5.-) Tipo de infracción apelada en las Resoluciones del Tribunal Fiscal sobre Retroactividad Benigna

Cuadro N° 05:

| Tipo de infracción apelada | | |
|--|------------|------------|
| | Frecuencia | Porcentaje |
| Art. 103, Num 2, Inc a), D.L. N°809 | 1 | 5,6 |
| Art. 103, Num 2 y 6, Inc a), D.S. N°129-2004-EF | 12 | 66,7 |
| Art. 192, Num 6, Inc a), D.L.N°1053 | 4 | 22,2 |
| Art. 192, Num 9, Inc b), D.L.N°1053 | 1 | 5,6 |
| Total | 18 | 100,0 |

Gráfico N° 05:



INTERPRETACIÓN: En el total de 18 resoluciones analizadas, 1 de ellas refería como tipo de infracción apelada al Artículo 103°, numeral 2), inciso a), de la Ley General de Aduanas del Decreto Legislativo N° 809 representando así el 5.6% del total. Luego, 12 resoluciones referían como tipo de infracción apelada al Artículo 103°, numeral 2) y 6),



inciso a), del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 129 – 2004 – EF representando así un 66.7% del total. Asimismo, 4 resoluciones referían como tipo de infracción apelada al Artículo 192°, numeral 6), inciso a), de La Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Legislativo N° 1053 representando así un 22.2%. Y por último 1 de las resoluciones refería como tipo de infracción apelada al Artículo 192°, numeral 9), inciso a), de la Ley general de Aduanas, aprobado por Decreto Legislativo N° 1053 representando así un 5.6% del total, generando de esta manera, en su totalidad el 100%

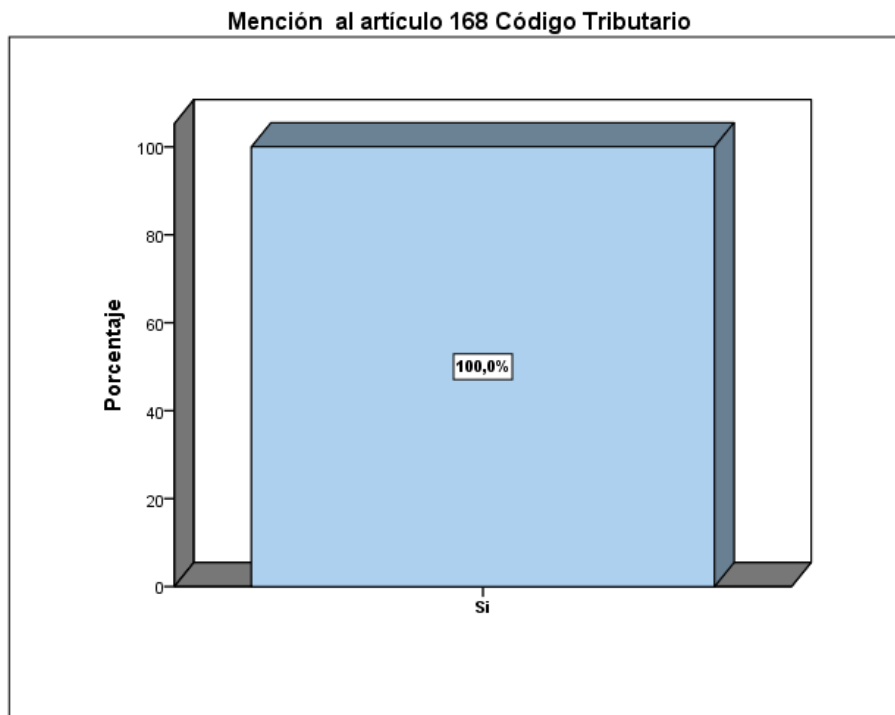
6.-) Mención al Artículo 168° del Código Tributario

Cuadro N° 06:

Mención al artículo 168 C.T.

| | Frecuencia | Porcentaje |
|----|------------|------------|
| Si | 18 | 100,0 |

Gráfico N° 06:



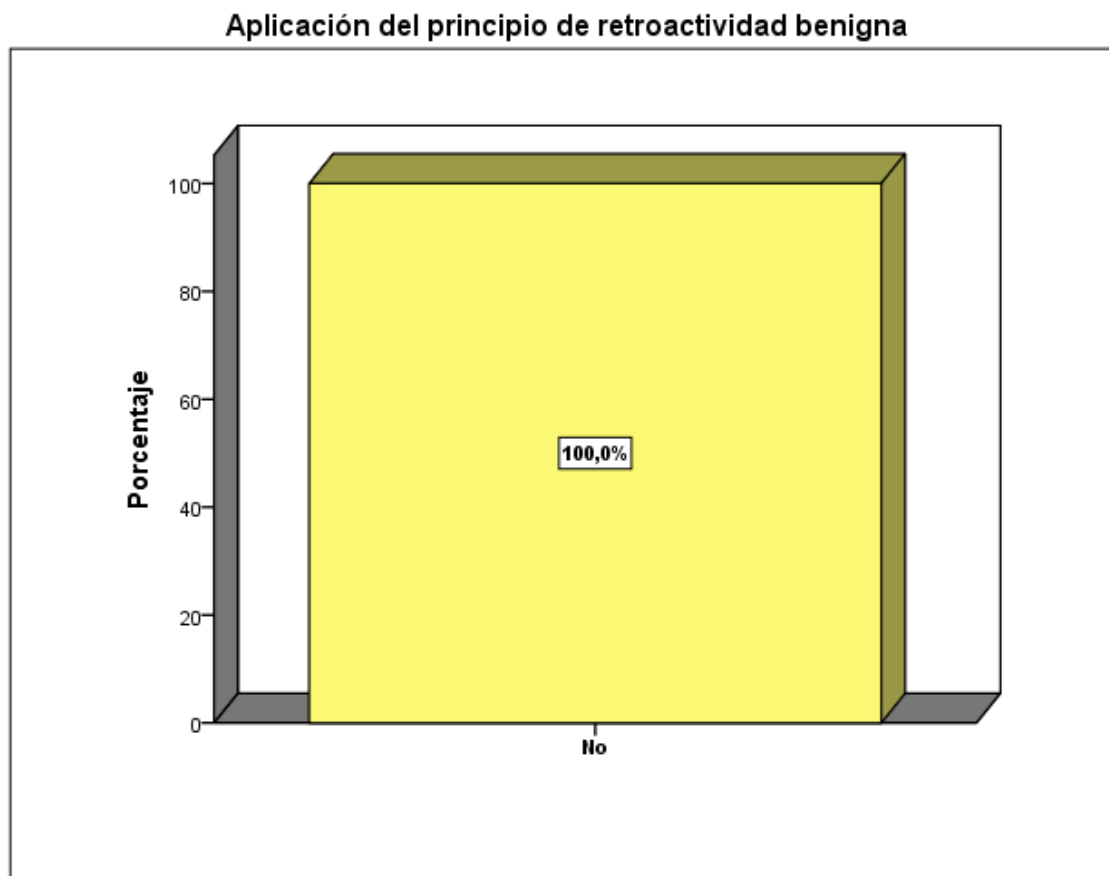
INTERPRETACIÓN: Del 100% de Resoluciones del Tribunal Fiscal acerca del Principio de Retroactividad Benigna analizadas, que vienen a ser 18; todas mencionan al artículo 168° del Código Tributario.

7.-) Aplicación del Principio de Retroactividad Benigna en la Resolución

Cuadro N° 07:

| Aplicación del principio de retroactividad benigna | | |
|--|------------|------------|
| | Frecuencia | Porcentaje |
| No | 18 | 100,0 |

Gráfico N° 07:



INTERPRETACIÓN: Del 100% de Resoluciones del Tribunal Fiscal acerca del Principio de Retroactividad Benigna analizadas, que vienen a ser 18; en ninguna de ellas se da la aplicación del Principio de Retroactividad Benigna.

8.-) Análisis Constitucional de la Aplicación del Principio de Retroactividad Benigna en la Resolución

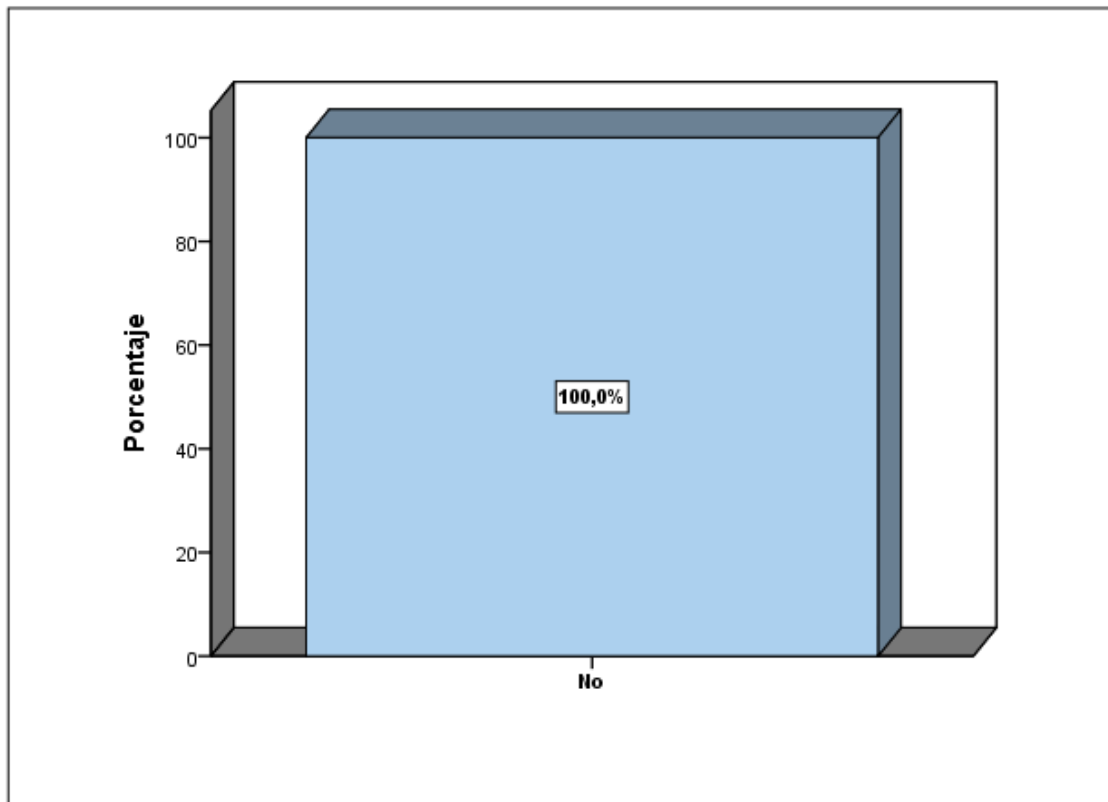
Cuadro N° 08:

Análisis constitucional de la Aplicación del principio de retroactividad benigna en la resolución

| | Frecuencia | Porcentaje |
|----|------------|------------|
| No | 18 | 100,0 |

Gráfico N° 08:

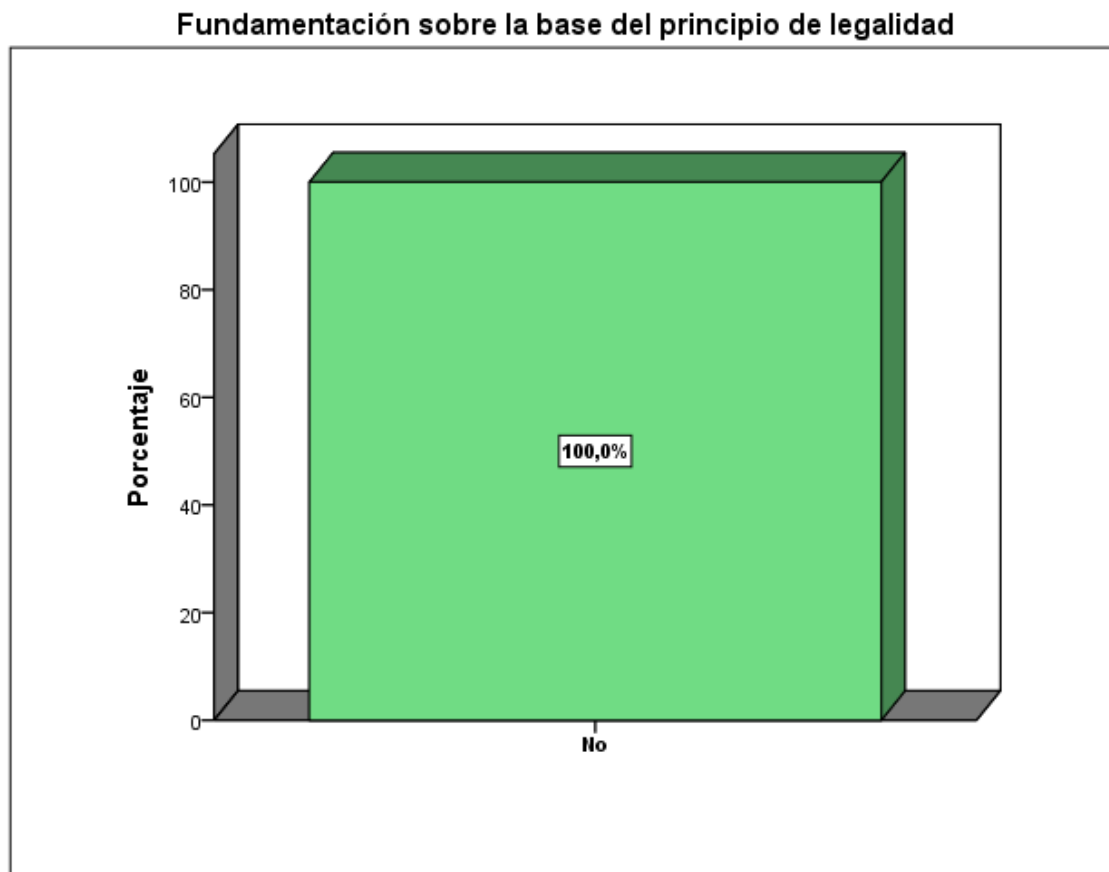
Análisis constitucional de la aplicación del principio de retroactividad benigna en la resolución



INTERPRETACIÓN: De las 18 resoluciones del Tribunal Fiscal analizadas, acerca del Principio de Retroactividad Benigna, que viene a ser el 100%; en ninguna de ellas se hace un análisis Constitucional de la aplicación de dicho principio.

9.-) Fundamentación sobre el Principio de Legalidad en la Resolución**Cuadro N° 09:****Fundamentación sobre la base del principio de legalidad**

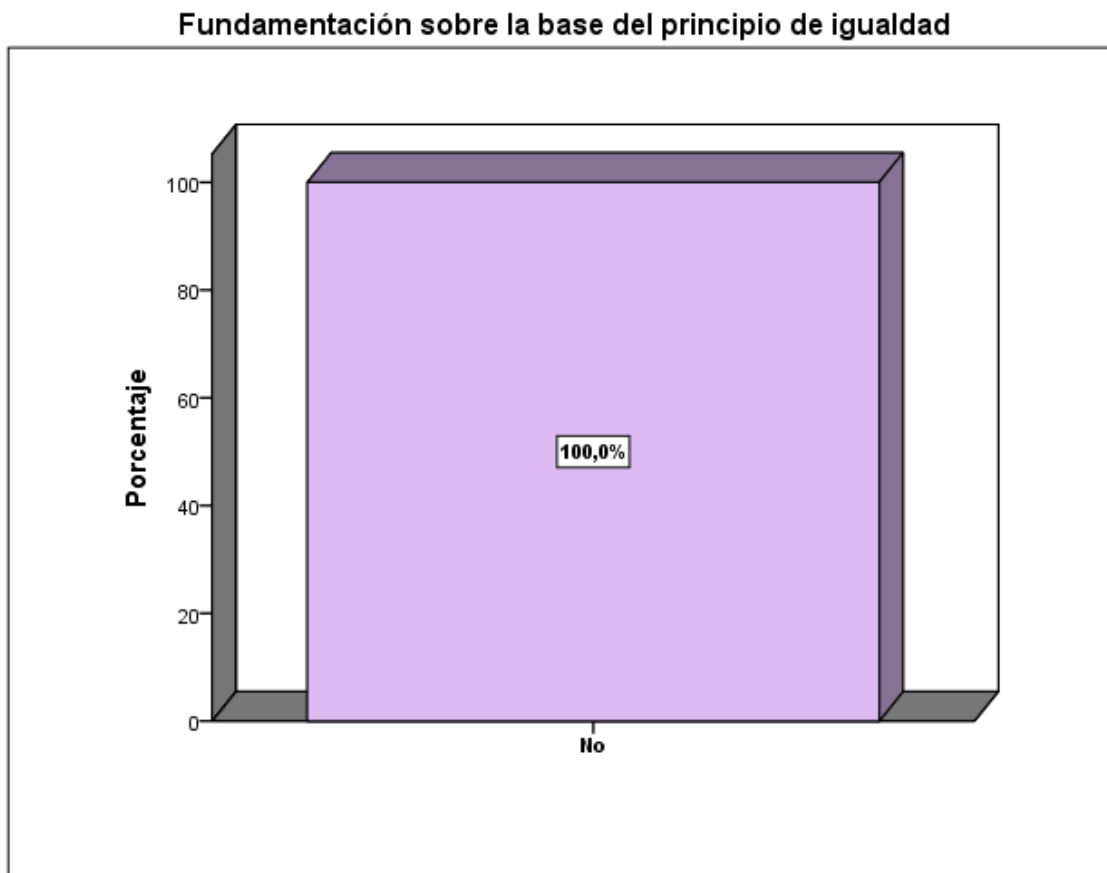
| | Frecuencia | Porcentaje |
|----|------------|------------|
| No | 18 | 100,0 |

Gráfico N° 09:

INTERPRETACIÓN: Del 100% de Resoluciones del Tribunal Fiscal acerca del Principio de Retroactividad Benigna analizadas, que vienen a ser 18; en ninguna de ellas existe una fundamentación sobre la base del Principio de Legalidad.

10.-) Fundamentación sobre el Principio de Igualdad en la Resolución**Cuadro N° 10:****Fundamentación sobre la base del principio de igualdad**

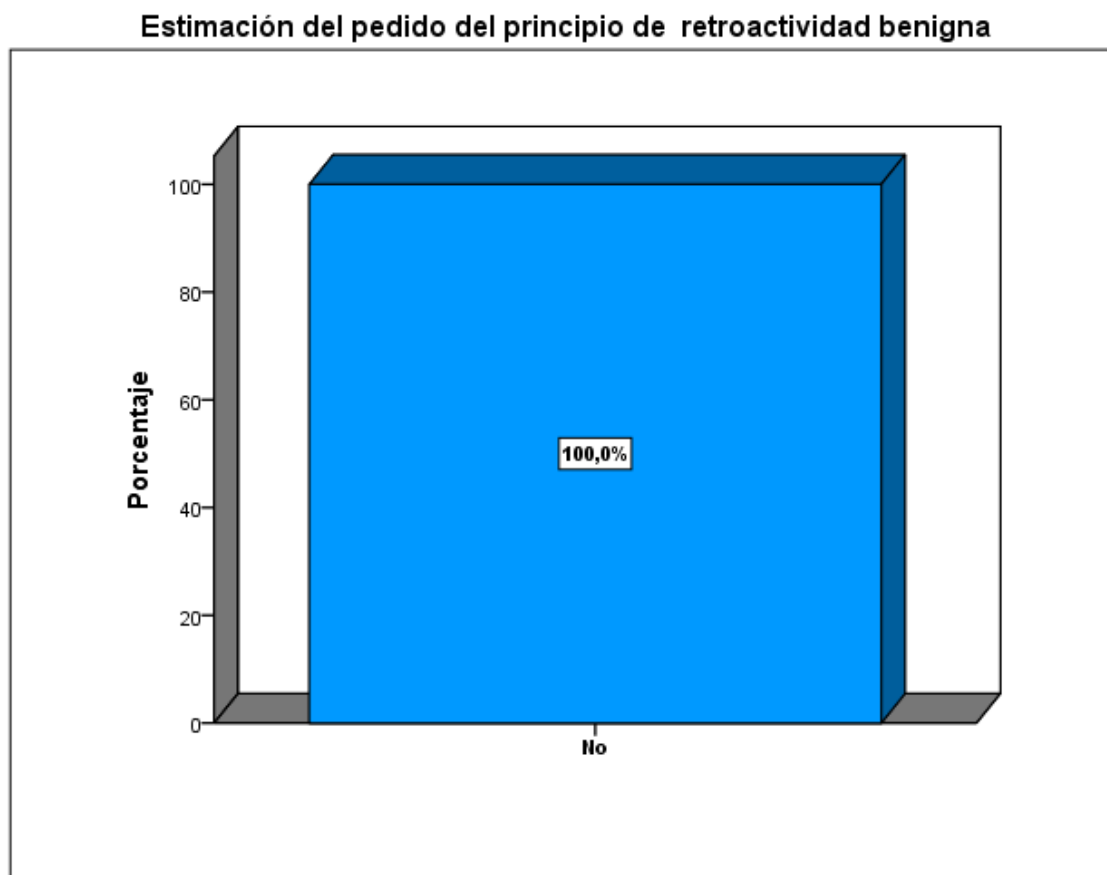
| | Frecuencia | Porcentaje |
|----|------------|------------|
| No | 18 | 100,0 |

Gráfico N° 10:

INTERPRETACIÓN: Del 100% de Resoluciones del Tribunal Fiscal acerca del Principio de Retroactividad Benigna analizadas, que vienen a ser 18; en ninguna de ellas existe una fundamentación sobre la base del Principio de Igualdad.

11.-) Estimación del Pedido del Principio de Retroactividad Benigna**Cuadro N° 11:****Estimación del pedido del principio de retroactividad benigna**

| | Frecuencia | Porcentaje |
|----|------------|------------|
| No | 18 | 100,0 |

Gráfico N° 11:

INTERPRETACIÓN: Del 100% de Resoluciones del Tribunal Fiscal acerca del Principio de Retroactividad Benigna analizadas, que vienen a ser 18; en ninguna de ellas existe una estimación sobre el Principio de Retroactividad Benigna.

12.-) Principales Argumentos para denegar la Aplicación del Principio de Retroactividad Benigna

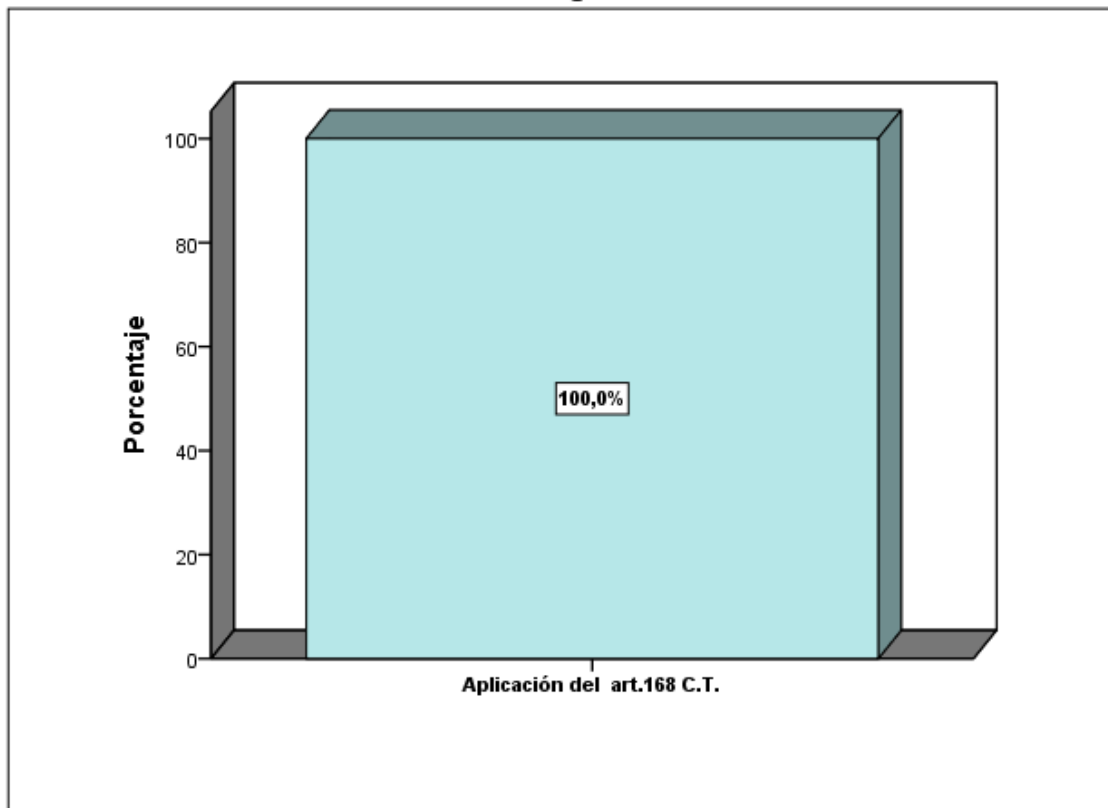
Cuadro N° 12:

Principales argumentos para denegar la aplicación del principio de retroactividad benigna

| | Frecuencia | Porcentaje |
|------------------------------|------------|------------|
| Aplicación delo art.168 C.T. | 18 | 100,0 |

Gráfico N° 12:

Principales argumentos para denegar la aplicación del principio de retroactividad benigna



INTERPRETACIÓN: En las 18 Resoluciones del Tribunal Fiscal que se analizaron, acerca del Principio de Retroactividad Benigna, que viene a ser el 100%; el principal argumento para denegar la aplicación del Principio de Retroactividad Benigna, fue la aplicación 168° del Código Tributario.



CONCLUSIONES

PRIMERA

No se aplica el Principio de Retroactividad Benigna en el ejercicio de la Potestad Sancionadora de la SUNAT, en las resoluciones de apelación que resuelve el tribunal fiscal.

SEGUNDA

El Artículo 168° del Código Tributario contraviene los principios que inspiran la Constitución en las resoluciones de apelación emitidas por el tribunal fiscal.

TERCERA

La aplicación del Artículo 168° del Código Tributario en las resoluciones de apelación emitidas por el tribunal fiscal vulnera derechos fundamentales de los contribuyentes.

CUARTA

Existe un trato diferenciado en cuanto a la Aplicación del Principio de Retroactividad Benigna en materia penal y en materia administrativa sancionadora, la cual, para ser rectificadora de forma correcta tiene que estar sujeta a la Constitución, al Código Penal y a la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

QUINTA

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.

**RECOMENDACIONES:****PRIMERA**

Debe aplicarse correctamente el Principio de Retroactividad Benigna en el ejercicio de la Potestad Sancionadora de la SUNAT, en las resoluciones de apelación que resuelve el Tribunal Fiscal.

SEGUNDA

No debe aplicarse el Artículo 168° del Código Tributario en las resoluciones de apelación del Tribunal Fiscal, así no se llegará a una contravención de los principios que inspiran la Constitución, ni vulneración de derechos fundamentales de los contribuyentes.

TERCERA

No debe existir un trato diferenciado en cuanto a la Aplicación del Principio de Retroactividad Benigna en materia penal y materia administrativa sancionadora; dicha aplicación deberá estar sujeta a la Constitución, al Código Penal y a la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

CUARTA

El Tribunal Fiscal, para realizar la Aplicación del Principio de Retroactividad Benigna de acuerdo a lo establecido en el Artículo 168° del Código Tributario deberá justificar correctamente las limitaciones que en este se estipulan.

QUINTA

Debido a que no se encuentran justificadas de forma correcta las limitaciones que se encuentran estipuladas en el Artículo 168° del Código Tributario para la Aplicación de la Retroactividad Benigna; el Tribunal Fiscal deberá impulsar una revisión exhaustiva del mismo para una correcta aplicación, o una modificación.

**Bibliografía**

- AGUAYO, Á. (2001). *La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. En Derecho Financiero Constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros*. Madrid: Civitas.
- ALEXY, R. (2007). *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- ARANZAMENDI, L. (2010). *La Investigación Jurídica. Diseño del Proyecto de Investigación. Estructura y Redacción de Tesis*. Arequipa: Grijley.
- BOLAÑOS SALAZAR, R. (2014). Los Principios del Procedimiento Administrativo Sancionador, Desde una Perspectiva Constitucional. *Especial del Mes*, 20.
- BRAVO CUCCI, J. (2003). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Palestra Editores.
- CALVO ORTEGA, R. (2007). *Curso de Derecho Financiero I - Derecho Tributario*. Madrid: S.L. CIVITAS EDICIONES.
- CÁRDENAS QUIRÓS, C. (1999). *Modificación y Derogación de las Normas Legales*. Lima: ARA.
- CARRERA RAYA, F. J. (1994). *Manual de Derecho Financiero, Volúmen I*. Madrid: Tecnos.
- CASAS, J. O. (2002). *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*. Buenos Aires: Ad-Hoc.
- CASTILLO, L. (1992). *Finanzas Públicas, quinta edición*. Lima: Pirhua.
- CORTÉS, M. (2001). *La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. En Derecho Financiero Constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros*. Madrid: Civitas.
- DANÓS ORDÓÑEZ, J. (1994). El Régimen Tributario en la Constitución: Estudio Preliminar. *Revista Themis* N° 29, 203.
- DIEZ PICASO, L. M. (1990). *La Derogación de las Leyes*. Madrid: Civitas.
- DURÁN ROJO, L. A. (2006). *La Noción del Deber Constitucional de Contribuir. Un Estudio Introductorio*. Lima: Palestra.
- ESPINOZA LAUREANO, F. R. (2013). *La Infracción Administrativa Laboral*. Lima: Editorial de la Universidad Católica del Perú.
- FERNÁNDEZ LARRAURI, Y. L. (30 de AGOSTO de 2016). ASOCIACION REALIDAD JURÍDICA. Recuperado el 30 de AGOSTO de 2016, de ASOCIACION REALIDAD JURÍDICA:
<http://www.galeon.com/realidadjuridica/investigaciones/yavidja.htm>
- FIGUEROA, P. (2009). *De la irretroactividad e interpretación de las leyes: estudio crítico y de legislación comparada*. Colección clásicos del derecho.



- FLORES POLO, P. (1988). *Manual Del Código Tributario*. Lima: Justo Valenzuela Ediciones.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (1976). *El Problema Jurídico de las Sanciones Administrativas*. Madrid: Revista Española de Derecho Administrativo.
- GARCÍA TOMA, V. (2007). *Introducción a las Ciencias Jurídicas*. Lima: Jurista Editores.
- GONZÁLES BARRÓN, G. H. (2013). *La Retroactividad Benigna de las Normas Tributarias: La Experiencia Peruana y Española en Comparación*. Doctrina Constitucional.
- GORDILLO, A. (2011). *Tratado de Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo.
- GUTIERREZ CAMACHO, W. (2003). *Aplicación de la Ley en el Tiempo*. Lima: Gaceta Jurídica.
- GUZMÁN NAPURI, C. (2010). *Las Reformas al Procedimiento Administrativo Sancionador Provenientes del Decreto Legislativo N°1029*. Lima: Gaceta Jurídica.
- HERNÁNDEZ SAMPIERI, R. y. (2010). *Metodología de la Investigación*. México: Mc Graw.
- HUAMANÍ CUEVA, R. (2013). *Código Tributario Comentado*. Lima: Jurista Editores.
- IGLESIAS FERRER, C. (2000). *Derecho Tributario*. Lima: Gaceta Jurídica.
- JURÍDICA, G. (2005). *Constitución Política del Perú Comentada*. Lima: Biblioteca Nacional del Perú.
- LASCURAIN SÁNCHEZ, J. A. (2000). *Sobre la Retroactividad Penal Favorable*. Madrid: Civitas.
- LEJEUNE VALCÁRCEL, E. (1980). *Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- LÓPEZ DÍAZ, A. (2008). *La concreta aplicación de las garantías reconocidas en materia penal y tributaria*. Buenos Aires: Marcial Pons.
- LUQUI, J. C. (1993). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- MACHO PÉREZ, A. B. (2005). *El Principio de Irretroactividad en Derecho Tributario*. Barcelona: Universidad Pompeu Fabra.
- MARCOS RUEDA, E. (2011). *La Retroactividad en Materia de Pensiones: aplicación del decreto ley n° 25967*. Lima.
- NEVES MUJICA, J. (2004). *Introducción al Derecho Laboral*. Lima: Editorial de la Universidad Católica.
- NIETO, A. (2012). *Derecho Administrativo Sancionador*. Madrid: Tecnos.
- NUÑO JIMÉNEZ, I., & PUERTA SEGUIDO, F. (2016). *Derecho Administrativo Sancionador. Principios de la Potestad Sancionadora*. GABILEX.



- PEREIRA CHUMBE, R. (2001). *La potestad sancionadora de la Administración y el Procedimiento Administrativo Sancionador en la ley N° 27444*. Lima: ARA Editores.
- PEREZ PORTRO, J., & MERINO, M. (2014). *Definición.de*. Recuperado el 26 de Agosto de 2016, de Definición.de: <http://definicion.de/retroactivo/>
- ROJAS RODRÍGUEZ, H. F. (2014). *Los principios constitucionales limitadores del Ius Puniendi, ¿Qué límites rigen el Derecho Administrativo Sancionador?* Lima: Editorial De La Universidad Católica del Perú.
- RUBIO CORREA, M. (1987). *Retroactividad, Irretroactividad y Ultractividad*. Lima: Universidad Católica del Perú.
- RUBIO CORREA, M. (1990). *Aplicación de la norma jurídica en el tiempo*. Lima: Editorial de la Universidad Católica.
- SÁNCHEZ SERRANO, L. (1997). *Tratado de Derecho Financiero y Constitucional. Tomo I*. Madrid: Marcial Pons.
- SANTY CABRERA, L. (2015). Estudio y Análisis Jurisprudencial de los Principios que Rigen el Procedimiento Administrativo Sancionador. *Gaceta Jurídica*, 253.
- SIMÓN ACOSTA, E. (1999). Derechos Fundamentales y Tributos - Primer Congreso Institucional - "El Sistema Tributario Peruano: Propuesta para el 2000". *Eugenio Simón Acosta*, 24.
- SPISSO, R. (1991). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- STEINER, C. (2014). *Convención Americana Sobre Derechos Humanos Comentada*. Mexico: Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- TALLEDO MAZÚ, C. (2006). *Manual del Código Tributario*. Lima: Editorial Economía y Finanzas.
- TORRES VÁSQUEZ, A. (2001). *Introducción al Derecho, Teoría General del Derecho*. Lima: Idemsa.
- ZAVALETA, M., & ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (2011). *Derecho Tributario Peruano y Español: Un Análisis Comparado de Problemas Comunes*. Lima: Universidad de San Martín de Porres.



ANEXOS



UNIVERSIDAD ANDINA DEL CUSCO
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLITICA

FICHA DE ENTREVISTA PARA PROFESIONALES ESPECIALISTAS EN MATERIA TRIBUTARIA Y CONSTITUCIONAL

Nombre del entrevistado :.....

Profesional en :.....

Centro de trabajo :.....

La presente entrevista se realiza a personas especialistas o que posean amplio conocimiento en Derecho Tributario, para determinar si existe o no una correcta aplicación del Principio de Retroactividad Benigna en el ejercicio de la potestad sancionadora de la SUNAT, según lo expresado en las resoluciones del Tribunal Fiscal y de igual manera para evaluar si el artículo 168° podría contravenir a la Constitución Política del Perú y afectar a los contribuyentes, en la que se ha obtenido los siguientes resultados:

1.- El Principio de Retroactividad Benigna está regulado en el Artículo 103° de la Constitución Política del Perú y se aplica para el Derecho Penal y el Derecho Sancionador Administrativo. Teniendo conocimiento que el derecho punitivo sancionador penal y administrativo se rige entre otros principios, por el Principio de Retroactividad Benigna, ¿considera usted que su aplicación, que es diferenciada, debe ser similar en ambos campos?

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

2.- El Principio de Retroactividad Benigna está regulado en el numeral 5), del Artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 y no posee ningún tipo de limitaciones para su aplicación. ¿Sabía usted que dicho principio también está regulado en el Código Tributario, pero con limitaciones?

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



3.- ¿Considera que las limitaciones establecidas en el Artículo 168° del Código Tributario, el cual indica 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. ¿Se encuentra justificada?

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

4.- Acorde a la respuesta anterior, y teniendo en cuenta a lo establecido en el numeral 5) del Artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 ¿Considera usted que el artículo 168° del Código Tributario es ilegal y/o inconstitucional?

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

5.- ¿Cree usted que con la no aplicación del Principio de Retroactividad Benigna en materia sancionatoria tributaria, se vulneran los derechos fundamentales de un administrado?

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



UNIVERSIDAD ANDINA DEL CUSCO
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLITICA

FICHA DE ANALISIS DE DOCUMENTO
(Resoluciones del Tribunal Fiscal)

NÚMERO DE RESOLUCIÓN :
NÚMERO DE EXPEDIENTE :
MATERIA :
FECHA DE LA RESOLUCION :
TIPO DE RECURSO :

MARQUE CON UNA "X" LA RESPUESTA QUE CONSIDERA ACERTADA o
LLENE BREVEMENTE LAS LINEAS PUNTEADAS.

1.- ¿QUE TIPO DE INFRACCIÓN ES LA APELADA?

.....
.....
Norma :

2.- ¿SE HIZO MENCIÓN AL ART. 168° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO?

Si ()
No ()

3.- ¿SE APLICA EL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD BENIGNA EN
AQUELLA RESOLUCIÓN?

Si ()
No ()



4.- **¿SE REALIZA UN ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD BENIGNA EN LA RESOLUCIÓN ANALIZADA?**

Si ()

No ()

5.- **¿EN LA RESOLUCIÓN ANALIZADA, SE ADVIERTE FUNDAMENTACIÓN SOBRE LA BASE DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD?**

Si ()

No ()

6.- **¿EN LA RESOLUCIÓN ANALIZADA SE ADVIERTE FUNDAMENTACIÓN SOBRE LA BASE DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD?**

Si ()

No ()

7.- **¿SE HA ESTIMADO EL PEDIDO DE RETROACTIVIDAD BENIGNA ALEGADO?**

Si ()

No ()

8.- **¿CUÁLES FUERON LOS PRINCIPALES ARGUMENTOS PARA DENEGAR EL PEDIDO FORMULADO POR EL ADMINISTRADO PARA LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD BENIGNA?**

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