



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

INFORME DE SALA PLENA

TEMA: DETERMINAR SI PROcede APlicar RETROACTIVAMENTE LA MODIFICACIÓN INTRODUCIDA AL NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 178 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO POR EL DECRETO LEGISLATIVO N° 1311 A INFRACCIONES COMETIDAS ANTES DE SU ENTRADA EN VIGENCIA.

I. ANTECEDENTES DE LA ADOPCIÓN DEL ACUERDO DE SALA PLENA N° 2024-05 (18-09-2024)

- Correo de fecha 17 de setiembre de 2024 mediante el que se convoca a los vocales a votación.
- Incidencias sobre la participación de los vocales en la votación: los vocales Vásquez Rosales, Flores Quispe, Zúñiga Dulanto, Terry Ramos y Sarmiento Díaz no participaron en la votación por no encontrarse vigentes en la fecha de votación.
- Cantidad de folios del reporte del Sistema de Votación web: 9

II. PLANTEAMIENTO

Mediante el Decreto Legislativo N° 1311, publicado el 30 de diciembre de 2016 y vigente a partir del día siguiente, se modificó, entre otros, el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

Antes de dicha modificación conforme con el citado numeral 1 del artículo 178 se tipificaba como infracción y se preveía como sanción lo siguiente¹:

Tipo infractor	Sanción ²
<p><i>"No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares".</i></p>	<p><i>"50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto</i></p>

¹ Énfasis agregados.

² Se recoge lo previsto por la Tabla I del Código Tributario.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”

	<i>obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución</i> ³ .
--	---

Luego de la indicada modificación, la norma establece lo siguiente⁴:

Tipo infractor	Sanción ⁵
<i>“No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares”.</i>	<i>“50% del tributo por pagar omitido, o, 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares⁶”.</i>

Como se aprecia, antes de la modificación, el tipo infractor hacía referencia a acciones u omisiones que influyan en la “determinación” de la obligación tributaria mientras que después de dicha modificación, el tipo infractor alude a acciones u omisiones que influyan en la “determinación y el pago” de la obligación tributaria. Así, en lo que se refiere a la sanción, se aprecia que actualmente se contempla una multa equivalente al 50% del tributo por pagar omitido o al 100% del monto obtenido indebidamente, de haberse obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares, esto es, ya no se hace referencia al 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente ni al 15% de la pérdida indebidamente declarada.

³ Asimismo, véase la Nota 21 de dicha Tabla.

⁴ Énfasis agregados.

⁵ Véase la Tabla I del Código Tributario.

⁶ Asimismo, véase la Nota 21 de dicha Tabla, modificada por Decreto Legislativo N° 1311.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

Por su parte, el artículo 168 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF 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".*

Al respecto, se vienen presentando casos de declaraciones determinativas presentadas antes del 31 de diciembre de 2016⁷ en las que no se ha determinado tributo a pagar sino saldo a favor o pérdida, respecto de las cuales, se detectan las omisiones⁸ o acciones⁹ descritas en el numeral 1 del artículo 178. En estos casos, luego de modificarse la determinación inicial¹⁰, sigue existiendo un saldo a favor o una pérdida, siendo que la Administración Tributaria notifica la resolución de multa al amparo del numeral 1 del artículo 178 cuando ya está vigente el Decreto Legislativo N° 1311, esto es, a la entrada en vigencia del citado decreto legislativo, no se había notificado un acto administrativo sancionador por parte de la Administración, referido a la citada infracción.

El expediente que motiva el presente tema está referido a una resolución de multa girada al amparo del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, relacionada con una resolución de determinación girada por el Impuesto a la Renta anual del ejercicio 2013, cuya declaración se presentó antes del 31 de diciembre de 2016. Al respecto, en la declaración del contribuyente no se determinó tributo a pagar sino un saldo a favor siendo que como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado al contribuyente en el año 2018, la Administración emitió una resolución de determinación también por saldo a favor, pero menor al declarado por el contribuyente. Ambos actos administrativos, resolución de determinación y resolución de multa, fueron notificados en el año 2019.

En el supuesto planteado debe determinarse si corresponde aplicar la sanción prevista para la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1311, o si no corresponde aplicar sanción alguna, considerando que el supuesto descrito, a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1311, ya no ha sido tipificado como infracción, por lo que se suprimió la sanción.

Para ello, es necesario interpretar lo establecido por el anotado artículo 168 del Código Tributario puesto que sobre el particular se suscitan diversas interpretaciones.

Conforme con la primera, procede aplicar retroactivamente la modificación introducida al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 1311 a infracciones cometidas antes de su entrada en vigencia. Según una segunda interpretación, no corresponde aplicar retroactivamente la modificación introducida al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 1311 a infracciones cometidas antes de su entrada en vigencia.

Amerita llevar el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, de conformidad

⁷ Fecha de entrada en vigencia del Decreto Legislativo N°1311.

⁸ Por ejemplo, se omitió incluir ingresos.

⁹ Por ejemplo, se aplicó un porcentaje de depreciación mayor al que corresponde.

¹⁰ Sea mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria o mediante la notificación de una resolución de determinación.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

con el artículo 154 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1528¹¹, según el cual:

"Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas o de la Oficina de Atención de Quejas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de la Oficina de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señala que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispone la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano."

De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.

En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa".

III. ANTECEDENTES

Los antecedentes normativos y jurisprudenciales pueden consultarse en los Anexos I, II y III.

IV. PROPUESTAS

4.1 MARCO NORMATIVO

El artículo 164 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que es infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos.

Por su parte, el artículo 171 del citado código prevé que la Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, *non bis in idem*, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables. Mediante el Decreto Legislativo N° 1311, publicado el 30 de diciembre de 2016 y vigente a partir del día siguiente, se efectuaron diversas modificaciones al Código Tributario, entre ellas, se modificó el numeral 1 del artículo 178 del citado código.

Así, puede compararse en el siguiente cuadro la modificación ocurrida en la tipificación de la infracción¹²:

¹¹ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 3 de marzo de 2022.

¹² Énfasis agregado.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

Antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1311	A partir de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1311
<p>Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:</p> <p>1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, <u>que influyan en la determinación de la obligación tributaria</u>; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.</p>	<p>Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:</p> <p>1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, <u>que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria</u>; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.</p>

De igual forma, se modificó la sanción aplicable¹³ como puede apreciarse en el siguiente cuadro¹⁴:

Sanción antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1311	Sanción a partir de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1311
50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución (21)	50% del tributo por pagar omitido, o, 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares (21)
Nota 21 antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1311	Nota 21 a partir del a vigencia del Decreto Legislativo N° 1311

¹³ Se hace referencia a la Tabla I del Código Tributario. Similar texto se aprecia en las Tablas II y III. En este último caso, corresponde revisar la nota 13, que equivale a la 21 de las Tablas I y II.

¹⁴ Énfasis agregado.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

<p>(21) <u>El tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada</u>, será la diferencia entre el tributo o saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida declarada y el que se debió declarar.</p> <p>Tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tendrá en cuenta lo siguiente:</p> <p>a) El tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas....</p>	<p>(21) <u>El tributo por pagar omitido</u> será la diferencia entre el tributo por pagar declarado y el que debió declararse. En el caso de los tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tomará en cuenta para estos efectos los saldos a favor de los períodos anteriores, las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, los pagos anticipados, otros créditos y las compensaciones efectuadas.</p> <p>Adicionalmente en el caso de omisión de la base imponible de aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, al Sistema Nacional de Pensiones, o tratándose del Impuesto Extraordinario de Solidaridad e Impuesto a la Renta de quinta categoría por trabajadores no declarados, la multa será el 100% del tributo por pagar omitido.</p>
---	--

De la tipificación de la infracción se aprecia que antes de la vigencia del citado Decreto Legislativo N° 1311, bastaba que las omisiones¹⁵ o acciones¹⁶ previstas influyan en la determinación de la obligación tributaria para que se configure la infracción, sea que se establezca un importe a pagar o no. En cambio, a partir de la vigencia de la citada norma se exige que aquellas influyan en la determinación y en el pago de la obligación tributaria, esto es, para que se configure la infracción debe necesariamente establecerse un importe a pagar.

Asimismo, como se aprecia de la descripción de la sanción, antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1311, se hacía referencia a una multa equivalente al 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada, lo que ya no es mencionado al describirse la sanción a partir de la entrada en vigencia de dicho decreto legislativo, siendo que para el cálculo de la sanción es necesario que exista un tributo por pagar omitido. Esto es, con la nueva norma se ha suprimido la sanción por un saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o por una pérdida indebidamente declarada.

Además, se modificó la Nota 21 de la indicada Tabla I, que antes aludía al tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada y ahora, en concordancia con lo mencionado, se refiere al "tributo por pagar omitido".

¹⁵ Por ejemplo, se omitió incluir ingresos.

¹⁶ Por ejemplo, se aplicó un porcentaje de depreciación mayor al que corresponde.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

Ahora bien, el artículo 168 del Código Tributario 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 este marco debe determinarse si procede aplicar retroactivamente la modificación introducida al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 1311 a infracciones cometidas antes de su entrada en vigencia.

4.2 PROPUESTA 1

DESCRIPCIÓN

Procede aplicar retroactivamente la modificación introducida al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 1311 a infracciones cometidas antes de su entrada en vigencia.

FUNDAMENTO¹⁷

En cuanto a la aplicación de la ley en el tiempo, RUBIO CORREA explica que la “aplicación inmediata” de una norma es aquella que se hace a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras tiene vigencia, es decir, entre el momento en que entra en vigencia y aquel en que es derogada o modificada¹⁸. Por su parte, la “aplicación ultractiva” de una norma 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, esto es, una vez finalizada su aplicación inmediata¹⁹. Finalmente, indica que “aplicación retroactiva” de una norma es aquella que se hace para regir hechos, situaciones o relaciones que tuvieron lugar antes del momento en que esta entra en vigencia, es decir, antes de su aplicación inmediata²⁰.

Sobre estos supuestos, el citado autor utiliza el siguiente ejemplo: Considerando que A es la primera norma aplicable a la situación, que luego, a partir de Q, que es un momento determinado en el tiempo, es derogada y sustituida por B, que es la nueva norma jurídica aplicable. Q es entonces el punto de quiebre entre la antigua y nueva norma y puede ser definido como aquel momento en el cual la nueva disposición B entra en vigencia, derogando expresa o tácitamente a la antigua disposición A. Cuando se propugna que B rija antes del momento Q se pretende hacer una aplicación retroactiva de ella, pues se propone que sea obligatoria desde antes de su vigencia. A la inversa, cuando se propugna que la norma A rija luego del momento Q, se pretende que su aplicación sea ultractiva, puesto que se propone que sea obligatoria después de haber sido formalmente derogada²¹.

En nuestro ordenamiento, como explica el anotado autor, se adopta la teoría de los hechos cumplidos²², según la cual, las normas deben aplicarse a los hechos que ocurran durante su

¹⁷ Forma parte del fundamento el punto 3.1 precedente “Marco normativo”.

¹⁸ En este sentido, véase: RUBIO CORREA, Marcial, *Aplicación de la Norma Jurídica en el Tiempo*, PUCP, 2008, Lima, p. 21.

¹⁹ *Ibídem.*, p. 23.

²⁰ *Ibídem.*, p. 25.

²¹ *Ibídem.*, p. 17 y ss.

²² En cuanto a la aplicación de la norma en el tiempo, en la sentencia recaída sobre el Expediente N° 0002-2006-PI/TC, el Tribunal Constitucional ha señalado que si bien como regla general las normas rigen a partir de su entrada en



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

vigencia, es decir, bajo su aplicación inmediata. Entonces, si se genera un derecho bajo una primera ley y luego de producir cierto número de efectos esa ley es modificada por una segunda, a partir de la vigencia de esta nueva ley, los nuevos efectos del derecho se deben adecuar a ésta y ya no ser regidos más por la norma anterior bajo cuya vigencia fue establecido el derecho de que se trate²³.

De lo señalado, se aprecia que en nuestro ordenamiento, la norma general es que las leyes no se aplican en forma retroactiva sino que ello constituye una excepción aplicable solamente al ámbito de infracciones administrativas y delitos, considerando que las sanciones administrativas y penales derivan del ius puniendi del Estado²⁴ y ²⁵, esto es, son manifestaciones de la misma potestad sancionadora, por lo que le resultan de aplicación principios similares.

En cuanto a la retroactividad benigna, MORÓN URBINA explica 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, bien porque priva el carácter reprochable al acto, o porque establece una sanción de menor efecto daño 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*”²⁶.

Por su parte, como explica RUIZ DE CASTILLA: “*en el caso de las infracciones tributarias, es posible que una norma posterior ya no considere como hecho sancionable determinada conducta. También puede suceder que la norma posterior modifique consecuencias jurídicas que ya habían surgido en cierto caso concreto, por ejemplo si dispone el pago de una multa mucho menor y se aplica de inmediato para determinar el monto que debe cancelar el sujeto que ya había cometido una infracción cierto tiempo atrás*”²⁷.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que conforme con el título del artículo 168 del Código Tributario, este regula en principio la “irretroactividad” de las normas sancionatorias, por lo

vigencia, es innegable que al momento de su aplicación podrían generarse ciertos conflictos, como por ejemplo, cuando una nueva norma empieza a regular una relación o situación jurídica, derogando la anterior, siendo que en algunos casos puede ocurrir que durante cierto período se produzca una superposición parcial entre ambas, produciéndose ciertos efectos ultractivos de la norma derogada. A fin de resolver este problema, la doctrina plantea dos posibles soluciones: la teoría de los hechos cumplidos y la teoría de los derechos adquiridos, agregando que nuestro ordenamiento adopta la primera excepto en materia penal cuando favorece al reo, de modo que la norma se aplica a las consecuencias y situaciones jurídicas existentes.

²³ *Ibidem.*, p. 28 y ss.

²⁴ Al respecto, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 1873-2009-PA/TC, ha señalado que la potestad de dictar sanciones administrativas al igual que la potestad de imponer sanciones penales, derivan del ius puniendi del Estado.

²⁵ Asimismo, en la Sentencia de Casación N° 2448-2014 Lima, la Corte Suprema de la República ha señalado que la potestad punitiva penal y la potestad administrativa sancionadora son manifestaciones del ius puniendi del Estado, y concluyó que, en virtud al principio de igualdad en el trato reconocido en la Constitución, corresponde también la aplicación de la retroactividad benigna en el ámbito del derecho administrativo sancionador tributario, con excepción de los supuestos cubiertos por el artículo 168 del Código Tributario.

²⁶ En este sentido, véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos, “Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444. Tomo II”. Gaceta Jurídica, 2017, Lima, p. 425.

²⁷ En este sentido, véase: RUIZ DE CASTILLA, Francisco: “Aplicación retroactiva de las normas sobre sanciones administrativas tributarias” en: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 56, Tomo III – XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario Tema: Aplicación de la Ley del Procedimiento Administrativo General en materia tributaria, IPDT, 2013, Lima, p. 310.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

que parecería que no es posible aplicar en forma retroactiva una norma tributaria que sea benigna (*por suprimir o reducir una sanción*) en comparación con la norma anterior que modifica o deroga, sin embargo, se considera que ello no es así en términos absolutos puesto que de la redacción del citado artículo se aprecia que se desprenden excepciones.

En efecto, a partir de una interpretación literal²⁸ del citado artículo 168, únicamente se prohíbe la retroactividad de la nueva norma en materia de sanciones cuando la sanción se encuentra en trámite o en ejecución, *contrario sensu*²⁹, en caso de que la sanción no se encuentre en alguno de esos estados (*en trámite o en ejecución*), como sucede cuando la Administración Tributaria no ha notificado una resolución de multa, es posible aplicar la nueva norma en forma retroactiva³⁰. Esta interpretación además es acorde con una de tipo teleológico puesto que, si el fin de la citada norma hubiese sido prohibir en todos los casos la aplicación retroactiva de la norma posterior benigna, bastaba con señalar que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no son aplicables a los hechos que hayan sucedido con anterioridad a su vigencia, esto es, sin hacer mención a la imposibilidad de reducir o extinguir sanciones en trámite o en ejecución.

Al respecto, RUIZ DE CASTILLA, al explicar en qué casos no puede aplicarse la nueva norma en forma retroactiva, señala que el aludido artículo 168 hace referencia a cuando de conformidad con la norma original se comete cierta infracción, a lo que sigue una efectiva intervención de la Administración, habiéndose generado el acto administrativo que aplica la sanción. Agrega que si luego de esto sobreviene una nueva norma que establece la inexistencia de la infracción o disminuye la sanción, no será aplicable para dicho caso, esto es, no puede aplicarse la nueva norma cuando ya se ha notificado la sanción o se encuentra en ejecución³¹.

Por el contrario, explica, si se comete una infracción, pero todavía no hay intervención de la Administración Tributaria, esto es, no se ha notificado una resolución de multa, y sobreviene una nueva ley que determina la inexistencia de la infracción o disminuye la sanción, la nueva

²⁸ RUBIO CORREA señala que siempre se usa el método literal para encontrar el significado de las normas, porque es con él que tomamos el primer conocimiento de lo que ellas dicen, y que del método literal se sirve cualquier interpretación que se haga, aunque después busque significados complementarios en otros métodos. Al respecto, véase RUBIO CORREA, Marcial. Interpretación de las normas tributarias, Ara Editores, 2003, Lima, pp. 134.

²⁹ ZUSMAN explica que los cánones son instrumentos meramente auxiliares, cuya única función es dar "cobertura" lógica al resultado de la aplicación de uno o de varios métodos de interpretación (en el presente caso, al método literal de interpretación). Agrega que "*un intérprete razonable sabe que no puede basarse únicamente en estos y que está obligado a recurrir a la aplicación de uno o más métodos (literal, intención del legislador, interpretación histórica, etcétera) y aplicarlos, además, dentro de un determinado contexto*". Asimismo, señala que en el caso del canon "*contrario sensu*", si una norma no ha incluido un cierto supuesto de hecho es porque a los demás supuestos se les aplica la solución contraria, opuesta o, por lo menos, distinta. En este sentido, véase: ZUSMAN, SHOSCHANA, *La interpretación de la ley. Teoría y métodos*, PUCP, 2018, Lima, pp. 180 y ss.

³⁰ En la misma línea, la Corte Suprema de la República en la Casación N° 17882-2023 Lima, ha señalado lo siguiente: "(...) de la literalidad del artículo 168 del Código Tributario, se verifica que la referida norma contempla la irretroactividad de las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones; no obstante, del mismo texto normativo se aprecia que sus alcances no se extienden a las sanciones por infracciones tributarias que se encuentren en trámite o en ejecución"; por lo que concluyó, que en estricta aplicación del artículo 168 del Código Tributario, la resolución de multa que se había impuesto en el caso analizado no era aplicable, pues a la fecha de entrada en vigor del Decreto Legislativo N° 1311, no existía un procedimiento en trámite o en ejecución que tuviese como finalidad la determinación de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

³¹ Al respecto, véase: RUIZ DE CASTILLA, Francisco, *Op. Cit.*, pp. 335 y ss.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

norma es aplicable con efecto retroactivo puesto que dicho supuesto entra dentro de los alcances del citado artículo 168 del Código³².

En similar sentido HUAMANÍ CUEVA señala que el principio general es que ninguna ley tiene efecto retroactivo por lo que la norma sancionadora a aplicar es la vigente al momento de incurrirse en una infracción, de forma que si se dicta una norma posterior que suprime o reduzca una sanción por infracción tributaria, esta no tendrá efecto sobre las sanciones que se encuentren “en trámite, (es decir, sanciones cuyos actos ya se hayan emitido o notificado 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”³³.

En la misma línea, RUIZ DE CASTILLA señala que el artículo 168 del Código Tributario prohíbe la aplicación retroactiva de las normas únicamente en esos dos supuestos (sanción en trámite o en ejecución), entendiéndose que una sanción se encuentra en trámite cuando es objeto de una impugnación que todavía no ha sido resuelta de modo definitivo, y que una sanción en ejecución es aquella que es objeto del procedimiento de cobranza coactiva, y añade que: “en los demás supuestos que tienen cabida en el mundo del Derecho no está prohibida la aplicación retroactiva de las normas que a) modifican la ilicitud original de un hecho o b) reducen o suprimen sanciones. En otros términos, si un hecho originalmente ilícito deja de serlo por la nueva norma (norma 2) o si ocurre que la sanción original es reducida o suprimida por la nueva norma (norma 2) entonces -si la sanción no se encuentra en trámite o en ejecución-procede la aplicación retroactiva de la nueva norma”³⁴.

En tal sentido, en el caso bajo análisis, tratándose de una resolución de multa, se entiende que la sanción se encuentra “en trámite”, a partir de su notificación y mientras dure el procedimiento de impugnación que eventualmente se inicie y que se encuentra “en ejecución”, cuando es materia de un procedimiento de cobranza coactiva.

De otro lado, debe tenerse en consideración que la retroactividad benigna a la que se ha hecho alusión es la que se interpreta de lo expresamente señalado en el artículo 168 del Código Tributario, esto es, que el propio legislador ha considerado que no se sancione cuando la sanción no está en trámite ni en ejecución, así como de lo que se extrae del artículo 171 del mismo código³⁵. En efecto, este artículo 171 reconoce “otros principios” de la potestad sancionadora, con lo cual, es válido aceptar, que en concordancia de ambos artículos, en el ámbito tributario se reconoce el principio de retroactividad benigna, en los supuestos antes señalados (sanción que no se encuentra en trámite ni en ejecución).

³² Véase: *Ibidem*.

³³ Al respecto, véase: HUAMANÍ CUEVA, Rosendo, *Código Tributario Comentado – Tomo 3*, Jurista Editores, 2019, Lima, p. 2660.

³⁴ Al respecto, véase: RUIZ DE CASTILLA, Francisco, *Derecho Tributario Peruano. Principios y Fundamentos. Volumen I*, Palestra Editores, 2021, Lima, p. 194.

³⁵ El citado artículo señala lo siguiente:

“Artículo 171.- PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIÓNADORA

La Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables”.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

Cabe agregar que la retroactividad benigna es un principio que también ha sido recogido en la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General³⁶; con lo cual se advierte que es el legislador quien ha considerado que a nivel del derecho administrativo, en determinados casos, no se sancione cuando la norma posterior es más favorable³⁷. Sobre este punto, MORÓN URBINA señala que: “*Aun cuando la Constitución Política del Estado no alude a la aplicación retroactiva de las normas sancionatorias administrativas, sino solo de las penales, el legislador consideró constitucionalmente admisible extender -con los matices necesarios- en el ámbito administrativo esta situación jurídica favorable a los ciudadanos*”³⁸, y en el mismo sentido, HUAMANÍ CUEVA, al comentar el mencionado artículo 168, sostiene que no se impide que el Estado, en su función legislativa, y tomando en cuenta la valoración de los bienes jurídicos que pretende tutelar a través de las sanciones, dicte normas que beneficien con la supresión o reducción de sanciones³⁹.

Ahora bien, al haberse establecido que el aludido artículo 168 del Código Tributario reconoce la retroactividad benigna en determinados supuestos (*cuando la sanción no se encuentre en trámite o en ejecución*), corresponde establecer si cabe invocar este artículo respecto de la modificación al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, establecida por el Decreto Legislativo N° 1311.

Al respecto, para efecto de la extinción o reducción de sanciones que no se encuentren en trámite o en ejecución, el aludido artículo 168 del Código Tributario postula alternativamente la ocurrencia de dos supuestos normativos distintos, por un lado, normas tributarias que “supriman” sanciones y, por otro, normas tributarias que “reduzcan” sanciones⁴⁰.

Considerando que el aludido artículo 168 establece expresamente: “*Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones (...)*”, se tiene que para que sea de aplicación dicho artículo, lo relevante es que la norma tributaria tenga como consecuencia que se suprima o reduzca una sanción, siendo que para ello, es válido que pueda, de ser el caso, modificarse el tipo infractor, siempre y cuando, ello traiga como consecuencia la supresión o reducción de la sanción; esto es, el objetivo de dicho artículo es que se suprima o reduzca la sanción, sea que para ello tenga o no que modificarse el tipo infractor. Además, debe tenerse en cuenta

³⁶ Así, el artículo 248 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, recoge como un principio de la potestad sancionadora administrativa, el de irretroactividad, respecto del cual señala lo siguiente:

“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.”

“Las disposiciones sancionadoras producen efecto retroactivo en cuanto favorecen al presunto infractor o al infractor, tanto en lo referido a la tipificación de la infracción como a la sanción y a sus plazos de prescripción, incluso respecto de las sanciones en ejecución al entrar en vigor la nueva disposición.”

³⁷ Cabe precisar que si bien para la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal no resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General - recogido en el aludido artículo 248 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General-, conforme con lo señalado en la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311; no obstante, la referencia que se hace en el presente informe del citado artículo 248, solo es para efectos de mostrar que a nivel de ley (o normas con rango de ley), como lo es el Código Tributario y la Ley N° 27444, en el ámbito del derecho administrativo (dentro del que se incluye el derecho tributario), se reconoce el principio de retroactividad benigna en materia sancionatoria.

³⁸ Al respecto, véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos. *Op Cit*, p. 423 y 424.

³⁹ Al respectó, véase: HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. *Op. Cit*, p. 2600.

⁴⁰ De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, el término “suprimir” se refiere a “hacer cesar” o “hacer desaparecer”, señalando como sinónimos “eliminar”, “quitar”, “sacar”, “anular”, “abolir”, “erradicar”, “extirpar” o “prohibir”; mientras que, el término “reducir” lo define como “disminuir” o “aminorar”. En <https://dle.rae.es/suprimir> y <https://dle.rae.es/reducir?m=form>.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

que el citado artículo 168 alude a “normas tributarias”, sin que establezca alguna limitación sobre su ámbito de aplicación, por lo que no puede interpretarse que por “normas tributarias” únicamente se refieren a normas que supriman o reduzcan la sanción, sin poder hacer alguna modificación al tipo infractor, pese a que para poder reducir o suprimir la sanción, tenga que ser necesario modificar el tipo infractor⁴¹.

Ahora bien, el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1311, tipificaba como infracción las acciones u omisiones en las declaraciones que *“influyan en la determinación de la obligación tributaria”*, lo cual implicaba que se incurría en la infracción, cuando se realizaba cualquiera de las siguientes conductas: 1) Una acción u omisión en la declaración que influya en la determinación de la obligación tributaria, aun cuando no se establezca deuda omitida por la que no corresponda realizarse un pago; y, 2) Otra acción u omisión en la declaración que influya en la determinación de la obligación tributaria en la que sí se establece una deuda omitida por la que debe efectuarse un pago. Sin embargo, con la modificación realizada por el Decreto Legislativo N° 1311 al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, la infracción se configura solo con las acciones u omisiones en las declaraciones que *“influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria”*, lo que implica que mediante dicho decreto legislativo se ha suprimido una de las conductas tipificadas anteriormente y, por lo tanto, se ha suprimido también la sanción. Esto por cuanto solo se incurrirá en infracción si en la conducta que influye en la determinación de la obligación tributaria se establece una deuda omitida por la que debe efectuarse un pago, y ya no cuando no se establezca deuda omitida.

Al respecto, es importante citar la Exposición de Motivos del mencionado decreto legislativo, cuando señala la problemática referida a la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario: *“La determinación correcta de la obligación tributaria lleva a que ingresen a las arcas del fisco los montos correctos de tributos a los que los sujetos están obligados. Sin embargo, cuando no se consideran los montos de los saldos a favor, pagos anticipados y compensaciones con los que cuenta el contribuyente, la multa que se impone por la determinación incorrecta puede ser considerada como no proporcional a la conducta que se desea corregir o desincentivar. En efecto, al no considerarse los montos a favor del contribuyente en el cálculo de la multa, podría resultar un tributo por pagar que realmente el contribuyente no adeuda al fisco habida cuenta que el mismo está cubierto por dichos montos a favor del contribuyente. En el caso del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o pérdida indebidamente declarada, puede seguir resultando de la revisión que haga la administración tributaria o la declaración rectificatoria presentada por el contribuyente, un monto a favor de este y no un tributo omitido y menos un tributo por pagar pero que igual se sanciona con una multa, por la aplicación futura de dicho monto (...)”*.

Como se aprecia de dicha exposición de motivos, la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1311 tuvo como objetivo evitar que se sancione a los contribuyentes en los casos en que no hay tributo por pagar, siendo que para ello, fue necesario, además de modificar la sanción, modificar el tipo infractor. Por lo tanto, al afirmarse que el artículo 168 del Código Tributario alude a normas tributarias que suprinen sanciones, es lo que ha

⁴¹ De interpretarse que el artículo 168 del Código Tributario solo resulta de aplicación cuando la norma tributaria exclusivamente suprime o reduce la sanción, sin que pueda modificar el tipo infractor, implicaría que para que se configure el supuesto de “supresión” de la sanción, al que alude dicho artículo, la norma tributaria tendría que “modificar” la sanción al importe de 0,00. Ello conllevaría a que el tipo infractor se mantenga -pues bajo dicha interpretación, la norma tributaria no puede modificar el tipo infractor-, pero sin sanción; lo que no resulta razonable.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

ocurrido con la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1311 al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, pues se ha suprimido una sanción, siendo que para ello tuvo que necesariamente modificarse el tipo infractor.

En línea con lo indicado, se considera entonces que si, al entrar en vigencia el Decreto Legislativo N° 1311, no se había notificado una resolución de multa sancionando la infracción cometida conforme con el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario -según su texto antes de la modificación introducida por dicho decreto legislativo-, respecto de omisiones o acciones que a partir del cambio normativo ya no se encuentran tipificadas, no procede sancionar al administrado.

En efecto, en estos casos al entrar en vigencia la nueva norma, la sanción no se encontraba ni en trámite ni en ejecución, en los términos expuestos, por lo que en estricta aplicación del citado artículo 168, dicha conducta no podrá ser sancionada, y de notificarse una sanción, esta puede ser impugnada alegándose lo anteriormente señalado a fin de que sea dejada sin efecto.

Al respecto, a fin de mayor claridad, se propone el siguiente ejemplo:

Supóngase la existencia de una declaración determinativa presentada en febrero de 2015, correspondiente el Impuesto General a las Ventas de enero de 2015, en la que se ha determinado un saldo a favor. El administrado presenta en octubre de 2016 una declaración jurada rectificatoria respecto de dicha declaración en la que se determina un saldo a favor pero menor al originalmente declarado, lo que evidencia que en la primera declaración se declararon cifras o datos falsos. Ante esta situación:

1. La Administración puede notificar una resolución de multa hasta el 30 de diciembre de 2016 al amparo del numeral 1 del artículo 178 según su texto vigente hasta dicha fecha. Una vez notificada dicha resolución de multa, el cambio normativo ocurrido a partir del 31 de diciembre de 2016 no afectará dicha sanción puesto que ya hay una sanción en trámite, y por tanto, la nueva norma, que no tipifica el supuesto planteado, no puede ser aplicada retroactivamente.
2. Si la Administración no ha notificado la resolución de multa hasta el 30 de diciembre de 2016, a partir del 31 de diciembre del mismo año ya no podrá sancionar al administrado puesto que a dicha fecha no había sanción en trámite ni en ejecución, por lo que conforme con el artículo 168 del Código Tributario, es posible aplicar retroactivamente la nueva norma que ya no considera al supuesto planteado dentro de la tipificación del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Cabe indicar que si bien cuando se fundamenta la aplicación de la retroactividad benigna, se hace referencia a su aplicación plena y sin limitaciones, los mismos argumentos pueden utilizarse para fundamentar la retroactividad benigna con las limitaciones previstas por el Código Tributario. Al respecto, RUIZ DE CASTILLA la justifica a partir del principio de eficiencia, el cual entiende como aquella regla según la cual, la Administración debe procurar el efectivo cumplimiento de sus objetivos estratégicos. Así, explica que cuando una norma tipifica una infracción y su correspondiente sanción es porque en ese momento se consideró que ello era



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

lo idóneo para la corrección del comportamiento del administrado⁴², de forma que si con posterioridad una nueva norma señala que para la misma infracción la sanción será menor, ello se debe a que en este segundo momento el legislador considera más idónea la nueva sanción a fin de lograr la efectiva corrección de la conducta del administrado⁴³.

En similar sentido, KIHARA NOMURA explica que la retroactividad benigna se sustenta ya sea en el hecho de que el Estado considera que o no es necesario tipificar determinada conducta porque ya no es lesiva para la sociedad (esto ocurre cuando se deroga la tipificación de una conducta) o porque el "incentivo negativo" no es proporcional con el daño que genera la conducta lesiva (esto ocurre cuando se reduce la sanción)⁴⁴. En la misma línea, MORÓN URBINA sobre la retroactividad benigna señala lo siguiente: "*El fundamento de esta regla es que si luego de la comisión de la falta, el legislador considera suficiente una menor intervención gravosa sobre los bienes jurídicos de quien comete el ilícito, carece de sentido que el Estado siga sosteniendo la regla anterior en aras de la seguridad jurídica cuando lo considera innecesario ya. No parece ser justo que se aplique la ley más severa vigente al momento de la comisión, cuando es el propio legislador quien ya ha reconocido a través de una nueva norma, lo innecesario que era sacrificar en determinada intensidad los bienes jurídicos de los ciudadanos*"⁴⁵.

Por último, es importante precisar que la interpretación realizada no supone modificar o desconocer la fecha en que ocurrieron los hechos calificados como infracción, los que sucedieron antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1311, esto es, no se desconoce la fecha en que se incurrió en la infracción ni que, en principio, corresponde aplicar la sanción vigente a dicha fecha; sino que el análisis se centra en cómo se interpreta el artículo 168 del Código Tributario, en concordancia con la modificación efectuada por el citado decreto legislativo al numeral 1 del artículo 178, en aquellos casos en que a su entrada en vigencia aún no se había notificado una resolución de multa, lo que implicará que no pueda emitirse dicha sanción.

Por consiguiente, se concluye que procede aplicar retroactivamente la modificación introducida al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 1311 a infracciones cometidas antes de su entrada en vigencia.

4.3 PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

No procede aplicar retroactivamente la modificación introducida al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 1311 a infracciones cometidas antes de su entrada en vigencia.

⁴² En similar sentido, KIHARA NOMURA expresa que las sanciones constituyen un incentivo negativo para direccionar la conducta de las personas y desincentivarlos a realizar determinados actos que se encuentran debidamente tipificados. Al respecto, véase: KIHARA NOMURA, Adriana, "Retroactividad benigna aplicable a las infracciones y sanciones tributarias" en: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 66, IPDT, 2019, Lima, p. 131.

⁴³ Al respecto, véase, RUIZ DE CASTILLA, Francisco: "Aplicación retroactiva de las normas sobre sanciones administrativas tributarias" en: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 56, Tomo III – XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario Tema: Aplicación de la Ley del Procedimiento Administrativo General en materia tributaria, IPDT, 2013, Lima, p. 319.

⁴⁴ En este sentido véase: KIHARA NOMURA, Adriana, *Op. Cit.*, p. 134.

⁴⁵ En este sentido, véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Op. Cit.*, p. 425.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

FUNDAMENTO⁴⁶

El artículo 187 de la Constitución Política del Perú de 1979 disponía 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*”, por lo que en concordancia con ella, los textos de varios Códigos Tributarios establecieron que: “*Las normas tributarias administrativas que establezcan supresión o reducción de sanciones extinguirán o reducirán las que se encontraren en trámite o en ejecución*”, es decir, el objetivo de ambas normas era reconocer y regular el principio de retroactividad benigna aplicable a infracciones administrativas, que alcanzaba a todas las infracciones cuya sanción no hubiere sido aplicada, ejecutada o que estuviera en proceso de reclamación o apelación.

En efecto, la Constitución de 1979, que es la inmediata anterior a la actualmente vigente (1993), admitía una retroactividad benigna, tanto en materia penal (cuando favorecía al reo), en materia laboral (cuando favorecía al trabajador) y en materia tributaria (cuando favorecía al contribuyente, aunque esta última fue interpretada de manera restrictiva, en el sentido de que solo era admisible la retroactividad tributaria en materia de sanciones tributarias⁴⁷.

No obstante, con la Constitución de 1993 la normativa cambió.

El texto original del artículo 103 de la Constitución de 1993 establecía lo siguiente:

“Leyes especiales, irretroactividad, derogación y abuso del derecho
Artículo 103.-
(...)

Ninguna ley tiene fuerza ni efecto retroactivos, salvo en materia penal, cuando favorece al reo.
(...)”.

Dicho artículo constitucional fue posteriormente modificado, mediante Ley N° 28389, publicada el 17 de noviembre de 2004, que dispone lo siguiente:

“(...) 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. (...)"

Como se aprecia, el primer párrafo del artículo 103 de la Constitución de 1993, modificado por la Ley N° 28389, publicada el 17 de noviembre de 2004, texto vigente en la actualidad, dispone 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;

⁴⁶ Forma parte del fundamento el punto 3.1 precedente “Marco normativo”.

⁴⁷ Comentando la retroactividad benigna en materia tributaria prevista en la Constitución de 1979, Marcial Rubio señala que “(...) existió un arduo debate ante la falta de antecedentes y la Resolución del Tribunal Fiscal 17557 del 27 de enero de 1983 estableció la interpretación de que esta retroactividad benigna tributaria era de aplicación restringida a las sanciones tributarias (...). Al respecto ver RUBIO CORREA, Marcial. Estudio de la Constitución Política de 1993. Tomo IV. Pág. 188. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Lima 1999.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”

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”.

En cuanto a la aplicación de la ley en el tiempo, RUBIO CORREA explica que la aplicación *inmediata* de una norma es aquella que se hace a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras tiene vigencia, es decir, entre el momento en que entra en vigencia y aquel en que es derogada o modificada⁴⁸. Por su parte, la “aplicación ultractiva” de una norma 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, esto es, una vez finalizada su aplicación *inmediata*⁴⁹. Finalmente, indica que “aplicación retroactiva” de una norma es aquella que se hace para regir hechos, situaciones o relaciones que tuvieron lugar antes del momento en que esta entra en vigencia, es decir, antes de su aplicación *inmediata*⁵⁰.

En nuestro ordenamiento, como explica el anotado autor, se adopta la teoría de los hechos cumplidos, según la cual, las normas deben aplicarse a los hechos que ocurran durante su vigencia, es decir, bajo su aplicación *inmediata*. Entonces, si se genera un derecho bajo una primera ley y luego de producir cierto número de efectos esa ley es modificada por una segunda, a partir de la vigencia de esta nueva ley, los nuevos efectos del derecho se deben adecuar a ésta y ya no ser regidos más por la norma anterior bajo cuya vigencia fue establecido el derecho de que se trate⁵¹. De lo señalado, se aprecia que en el ordenamiento jurídico nacional, la norma general es que las leyes no se aplican en forma retroactiva sino que ello constituye una excepción aplicable solamente al ámbito de delitos.

Por su parte, el Tribunal Constitucional, ante el expreso pedido de que se aplique la retroactividad benigna y, por ende, se eliminen y/o reduzcan las sanciones por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por aplicación del Decreto Legislativo N° 1311, ha indicado que el artículo 103 de la Constitución la prohíbe. En efecto, en reiteradas sentencias, como las emitidas en los Expedientes N° 2064-2020-PA/TC, N° 02212-2020-PA/TC, N° 02310-2020-PA/TC, N° 02671-2022-PA/TC, N° 02061-2019-PA/TC, N° 3915-2021-PA/TC y N° 01371-2019-PA/TC, entre otras, ha señalado que:

“(...) la retroactividad benigna a la que se hace referencia con relación al artículo 103 de la Constitución va dirigida a materia penal cuando favorece al reo, mas no incide en los procedimientos sancionadores de naturaleza tributaria (...).”

En esa misma línea, debe tenerse en cuenta que existen reiteradas sentencias de casación emitidas por la Corte Suprema de Justicia de la Republica que ratifican la imposibilidad de aplicar retroactivamente una norma sancionadora tributaria, es más, en la Sentencia de Casación N° 11947-2022-Lima, que se refiere también a la aplicación del artículo 168 del Código Tributario en el caso de la modificación al numeral 1 de su artículo 178 dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1311, se señala expresamente que: **“La irretroactividad de las normas sancionatorias regulado en el mencionado artículo, se vincula con la aplicación del Decreto Legislativo N.º 1311, publicado el treinta de diciembre de dos mil diecisésis.”**

⁴⁸ En este sentido, véase: RUBIO CORREA, Marcial, *Aplicación de la Norma Jurídica en el Tiempo*, PUCP, 2008, Lima, p. 21.

⁴⁹ *Ibidem.*, p. 23.

⁵⁰ *Ibidem.*, p. 25.

⁵¹ *Ibidem.*, p. 28.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

Si bien el mencionado Decreto Legislativo modificó la infracción prevista en el numeral 1) del artículo 178 del TUO del Código Tributario, corresponde a la Administración Tributaria que al ejercer la potestad sancionadora, sancione al contribuyente con la norma vigente, por principio de aplicación inmediata de la norma, no pudiendo aplicarse el Decreto Legislativo N° 1311 a un supuesto anterior a su vigencia, en estricto cumplimiento a las normas constitucionales y legales contenidas en el Código Tributario.", criterio que ha sido compartido y sostenido también en las Casaciones 4932-2022-Lima, N° 20700-2022-Lima, N° 23652-2023-Lima y N° 30458-2023-Lima, (...), es más, en la Casación N° 20446-2023-Tacna, una de las más recientes emitidas sobre la materia, se ha señalado expresamente que: "3.15. Al respecto, en lo concerniente a la retroactividad de las normas que disminuyen o suprimen sanciones en materia tributaria, como lo ha determinado la Sala Superior, no es aplicable a las infracciones tributarias; en cambio, respecto a las infracciones administrativas, se tiene presente la norma más favorable al administrado".

En ese punto resulta importante subrayar que las citadas sentencias de casación señalan que aplicar el Decreto Legislativo N° 1311 a infracciones cometidas antes de su entrada en vigencia no implica aplicar retroactivamente dicha norma, sino su aplicación inmediata. En ese sentido, la Sentencia de Casación N° 11947-2022 señala que "(...) no se puede alegar una aplicación de retroactividad benigna respecto del Decreto Legislativo N° 1311, sino la aplicación inmediata de la norma respecto de aquellos casos en los que no se ha notificado con anterioridad a la vigencia de la citada norma el acto administrativo sancionador, como lo es una resolución de multa, en tanto que tal notificación se haya producido durante la vigencia del mencionado decreto legislativo, conforme al artículo 168 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y al principio de aplicación inmediata de la norma".

En el mismo sentido, un sector importante de la doctrina nacional comparte el reiterado criterio del Tribunal Constitucional, en el sentido de que la retroactividad benigna prevista constitucionalmente se refiere única y exclusivamente a la materia penal y no incluye las infracciones y sanciones administrativas tributarias (como lo son las contempladas en el Código Tributario).

Así por ejemplo, JORGE BRAVO CUCCI⁵², haciendo alusión al principio de irretroactividad en materia tributaria, señala lo siguiente:

"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.

A este 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. Discrepamos de tal interpretación, en tanto las normas que establecen infracciones y sanciones tributarias no se ciñen a las disposiciones y principios de tipo penal, en tanto no se trata de delitos, sino de contravenciones administrativas.

⁵² BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario. Palestra Editores. Lima 2003. Pág. 118 y 119.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

A diferencia de los delitos, las contravenciones o infracciones, no son acciones sino incumplimientos de normas que disponen al sujeto pasivo de la obligación tributaria, el cumplimiento de deberes formales, que no vulneran un bien jurídico tutelado, sino que implican una transgresión que perturba la actividad administrativa. Mientras en el caso del Derecho penal se busca proteger bienes jurídicos tutelados sancionando con penas las conductas que los vulneren, en el caso del Derecho contravencional se busca hacer cumplir las normas jurídicas sancionando su incumplimiento".

En la misma línea, MARCIAL RUBIO CORREA⁵³ señala que “(...) la retroactividad benigna de la Constitución se refiere exclusivamente a materia penal (...)” y por lo tanto no comprende a las sanciones administrativas.

Igualmente, CARMEN ROBLES MORENO⁵⁴ coincide con los autores antes citados, sosteniendo que la materia penal señalada en el artículo 103 de la Constitución comprende al delito y no a la infracción, agregando que si la norma constitucional hubiese querido incluir a toda clase de actos ilícitos, se hubiera referido a las sanciones en general.

Asimismo, CÉSAR IGLESIAS FERRER⁵⁵, prestando especial atención al término “reo” que se encuentra en el citado artículo 103 de la Constitución, concluye que la posibilidad de la aplicación retroactiva de la norma benigna está reservada solamente para los casos de sanciones que corresponden a delitos, toda vez que el texto constitucional se está refiriendo al autor, ya sentenciado, de un delito y también al simple acusado o denunciado por la comisión de un delito.

En base a lo expuesto, podemos concluir que tanto el Tribunal Constitucional como el Poder Judicial han descartado la aplicación retroactiva de una norma sancionatoria tributaria, sin excepción alguna, es decir, no solo el máximo intérprete de la Constitución tiene una posición reiterada sobre la retroactividad sancionadora administrativa tributaria al interpretar el artículo 103 del Código Tributario, sino también la tiene el Poder Judicial.

En ese contexto, resulta importante determinar cómo debe interpretarse el artículo 168 del Código Tributario, que no es una norma nueva en el ordenamiento jurídico tributario nacional. Como se aprecia, en el texto original del Código Tributario de 1966, se encontraba una norma similar, pero que contenía una solución distinta a la actual.

Efectivamente, el artículo 150 del Código Tributario de 1966 establecía lo siguiente:

“Las normas tributarias administrativas que establezcan supresión o reducción de sanciones extinguirán o reducirán las que se encontraren en trámite o en ejecución”.

⁵³ RUBIO CORREA, Marcial. Interpretación de las Normas Tributarias. Ara Editores. Lima 2003. Pág. 61 y 62.

⁵⁴ ROBLES MORENO, Carmen. “Aplicación en el tiempo de la norma tributaria”, en Libro Homenaje a Felipe Osterling Parodi. Palestra. Lima 2008. Pág. 1795. Citada por RUIZ DE CASTILLA, Francisco, en “Aplicación retroactiva de las normas sobre sanciones administrativas tributarias”. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. N° 56. Pág. 317. Abril 2013.

⁵⁵ IGLESIAS FERRER, César. Derecho Tributario: dogmática general de la tributación. Gaceta Jurídica. Lima 2000. Pág. 178. Citado por RUIZ DE CASTILLA, Francisco, en “Aplicación retroactiva de las normas sobre sanciones administrativas tributarias”. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. N° 56. Pág. 317. Abril 2013.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

Mediante Decreto Legislativo N° 769, vigente desde el 1 de abril de 1992 (es decir, que fue aprobado estando vigente la Constitución de 1979), se modificó el citado artículo 150 del Código Tributario, con el siguiente texto:

"Las normas tributarias que establezcan supresión o reducción de sanciones por infracciones formales, extinguirán o reducirán las que se encuentren en trámite o ejecución".

Es de resaltar que el Código Tributario a que se refiere esta última modificación, distinguía entre infracciones sustanciales (vinculadas a la obligación de pago del tributo) e infracciones formales (vinculadas a obligaciones formales), advirtiéndose que en esta última modificación se subraya que la supresión o reducción de sanciones solo operaría respecto de las que sancionaban infracciones formales.

Posteriormente, el Código Tributario aprobado por Decreto Ley N° 25859, vigente desde el 1 de diciembre de 1992, incluyó en su artículo 168 la siguiente norma:

"Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, extinguirán o reducirán las que se encuentren en trámite o ejecución".

Como puede apreciarse, esta última modificación es similar al texto aprobado por el Decreto Legislativo N° 769, aunque elimina la mención a "infracciones formales", atendiendo a que el código vigente desde diciembre de 1992 ya no distinguía entre infracciones sustanciales e infracciones formales.

Luego de la aprobación de la Constitución de 1993, en diciembre de dicho año, se aprobó el Código Tributario regido por el Decreto Legislativo N° 773, vigente desde el 1 de enero de 1994, cuyo artículo 168 ya recoge el mismo texto que el actual artículo 168 del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816, cuyo último Texto Único Ordenado ha sido aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF:

*"Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, **NO** extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o ejecución".*

La norma actual, resulta importante recalcar, lleva por título **"IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS SANCIONATORIAS"** y, en el contexto normativo constitucional antes expuesto, previó que las normas tributarias que suprimiesen o redujesen sanciones por infracciones tributarias, no extinguirían ni reducirían las que se encontrasen en trámite o en ejecución, con el claro objetivo de desterrar del ordenamiento tributario la aplicación de la retroactividad benigna en materia sancionadora administrativa tributaria.

La clara restricción a la retroactividad benigna en materia sancionadora administrativa tributaria estipulada en el artículo 168 del Código Tributario ha sido sostenidamente ratificada con la modificación introducida al artículo 171° del Código Tributario.- PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA⁵⁶, al señalar que la Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones y otros principios aplicables, sin citar explícitamente el principio de retroactividad benigna establecido en el artículo 230 de la

⁵⁶ Párrafo sustituido por el artículo 42º del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

Ley del Procedimiento Administrativo General⁵⁷ y, posteriormente, con la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, norma que, entre otros, fue la que modificó el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, cuando señala que “*Los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias, se rigen supletoriamente por la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, modificada por el Decreto Legislativo N° 1272; no siéndole aplicable lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha Ley. La SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168º y 171º del Código Tributario*”, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley de Procedimiento Administrativo General, el cual se encuentra recogido actualmente en el artículo 248 del Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, referido, entre otros, a la retroactividad benigna.

En efecto, las citadas normas evidencian que la legislación tributaria se aparta de la legislación aplicable al procedimiento administrativo sancionador regulado de manera general en la Ley del Procedimiento Administrativo General, imposibilitando la aplicación de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, que prevé, para lo no previsto en dicho código, la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen, toda vez que, por el contrario, una interpretación en el sentido que procede la aplicación retroactiva de una norma sancionadora tributaria se opone y desnaturaliza lo dispuesto en la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, postura que ha sido ratificada en reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, como las contenidas en las Resoluciones N° 0919-1-2024, N° 10199-10-2023, 07512-4-2023, N° 6252-9-2023, N° 03723-3-2023, N° 7721-8-2020, N° 5640-5-2020, N° 05156-5-2018, N° 06259-4-2018 y N° 070-4-2019, entre otras.

En base a lo expuesto, podemos concluir que tanto el Tribunal Constitucional como el Poder Judicial y ahora también el Tribunal Fiscal han descartado la aplicación retroactiva de una norma sancionatoria tributaria, sin excepción alguna, es decir, no solo el máximo intérprete de la Constitución tiene una posición clara sobre la retroactividad sancionadora administrativa al interpretar el artículo 103 del Código Tributario, sino también la tiene el Poder Judicial y el propio Tribunal Fiscal.

En este claro contexto, resulta importante realizar una interpretación adecuada de lo señalado en el artículo 168 del Código Tributario cuando 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*”; en ese sentido, resultando claro que desde la entrada en vigencia de la Constitución de 1993, la retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria está prohibida, solo cabe entender que lo que la norma antes expuesta pretende es recalcar que aun cuando la imposición de una infracción se encuentre en trámite, es decir, esté pendiente de imponerse o su cobro esté pendiente de ejecución, ello no implicará que se extinguirá o reducirá luego de la entrada en vigencia de una norma posterior.

En efecto, habida cuenta que una infracción en trámite es aquella que se encuentra pendiente de imponerse, luego de cometerse, no aquella cuya resolución está pendiente de notificarse,

⁵⁷ El cual se encuentra recogido actualmente en el artículo 248 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

resulta claro que lo que el artículo 168 del Código Tributario busca es reafirmar que, en ningún caso, luego de cometida la infracción, se podrá aplicar a esta una norma que no estaba vigente a la fecha de su comisión, interpretación que no solo surge de la literalidad de la norma, sino de una concordada interpretación de esta con lo que explícitamente ya ha señalado el Tribunal Constitucional y el Poder Judicial sobre la irretroactividad normativa en materia sancionadora tributaria administrativa.

Ahora bien, frente a esta interpretación, cabe preguntarse si corresponde aplicar el argumento a contrario a lo estipulado en el artículo 168 del Código Tributario, creando una norma que determinaría que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, si extinguirán o reducirán las que no se encuentren en trámite o en ejecución.

Sobre el argumento a contrario, si bien Francisco Javier EZQUIAGA GANUZAS⁵⁸ señala que: “*El argumento a contrario justifica excluir la aplicación de la consecuencia jurídica prevista por una norma para un determinado supuesto de hecho, a otros supuestos de hecho diferentes a los expresamente mencionados por ella*”, este autor agrega que: “*El argumento exige la existencia de una laguna jurídica. Es preciso, por tanto, que el supuesto de hecho que debe resolverse no se encuentre contemplado expresamente por ninguna norma del sistema*”.

En la misma línea Marcial Rubio Correa⁵⁹ ha señalado que: “*La validez del argumento a contrario depende de que no haya en todo el sistema jurídico alguna norma que impida aplicarlo y eso le da mucha debilidad como instrumento de argumentación*”.

Por su parte, Fernando de Trazegnies⁶⁰, sobre el argumento a contrario, sostiene que: “*Como dice Claude du Pasquier, el argumento a contrario puede convertirse fácilmente en un razonamiento especioso que incurre en falsedad cuando se presentan ciertas condiciones (...)*”, añadiendo que “*el argumento a contrario es inválido cuando hay otras soluciones posibles además del texto legal y la solución contraria*”.

Lo expuesto por los citados autores deja en evidencia que no pude utilizarse al argumento a contrario en forma arbitraria e indiscriminada, ya que deben tenerse en cuenta muchas condiciones y límites en su aplicación. La principal condición para su aplicación es que exista una laguna jurídica, que el ordenamiento debe corregir, por lo que el supuesto de hecho que debe resolverse no debe encontrarse contemplado expresamente por ninguna norma del sistema y el principal límite es que no existan otras soluciones posibles además del texto legal y la solución contraria.

En el caso que nos ocupa, en cuanto a la retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria, no podemos afirmar que exista una laguna jurídica que deba ser corregida, habida

⁵⁸ La argumentación interpretativa en la justicia electoral mexicana. Colección TEPJF.

⁵⁹ RUBIO, M. A.(2010). El Idioma y el Derecho Vistos desde Justiniano. Incorporación del Académico Don Marcial Antonio Rubio Correa (Sesión pública del 17 de junio de 2010). Boletín Academia Peruana de la Lengua 50, Pg. 274. 2010.

⁶⁰ TRAZEGNIES GRANDA, F. de. (1988). El Derecho Civil y la Lógica: los argumentos a contrario. *THEMIS Revista De Derecho*, (12), 65-71. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9305>.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

cuenta que existe una disposición constitucional que prohíbe explícitamente la aplicación retroactiva en materia sancionadora tributaria⁶¹.

La razón para no interpretar, a contrario sensu, la referida norma (artículo 168 del Código Tributario) es que la interpretación expuesta en el párrafo anterior colisiona directamente con el principio de irretroactividad de las normas previsto constitucionalmente, principio que cubre todo el espectro del sistema jurídico, con excepción de la materia penal, respecto de la cual el Tribunal Constitucional ya ha interpretado que no incluye la materia sancionadora administrativa, conforme se ha mencionado.

Por lo expuesto, la aplicación del argumento a contrario para interpretar el artículo 168 del Código Tributario no resultaría válida.

Ahora bien, en este contexto, resulta importante resaltar que la modificación introducida al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y la Nota 21 de la Tabla I de Infracciones y Sanciones no fue una norma que suprimió o redujo sanciones, al compararse con la norma vigente antes de la modificatoria, sino que suprimió infracciones en algunos casos, redujo sanciones y mantuvo otras en muchos casos.

En efecto, si comparamos la norma derogada con la nueva norma, notamos que: 1) El Decreto Legislativo N° 1311 es una norma que cambia el tipo infractor contemplado en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, señalando que para que exista infracción la declaración de cifras y/o datos falsos, entre otros, debe influir: “en la determinación y el pago de la obligación tributaria”, suprimiendo como infracción la declaración de cifras y/o datos falsos que “influyan en la determinación de la obligación tributaria” sin que en su resultado exista deuda tributaria a pagar y 2) La norma citada modificó la Nota 21 de la Tabla 1 del Código Tributario, señalando, a diferencia de la nota derogada, que la multa se calculaba, entre otros, en base al “tributo por pagar omitido” y que: “El tributo por pagar omitido será la diferencia entre el tributo por pagar declarado y el que debió declararse. En el caso de los tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tomará en cuenta para estos efectos los saldos a favor de los períodos anteriores, las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, los pagos anticipados, otros créditos y las compensaciones efectuadas.”⁶².

Es decir, el Decreto Legislativo N° 1311 no fue una norma que suprimió o redujo sanciones, sino que modificó el tipo infractor, suprimiendo infracciones y modificó la sanción a imponer y la forma cómo se calculaba esta última en los casos de las infracciones que se mantenían, lo que determina que en la nueva norma no existan infracciones idénticas a las derogadas, sino solo algunas similares⁶³ y que, en algunos casos, las sanciones a imponer por infracciones cometidas antes de la modificatoria, calculadas en base a la norma modificada, sean iguales a la establecida en la norma anterior, por lo que no puede afirmarse que el Decreto Legislativo

⁶¹ El artículo 103 de la Constitución de 1993 prohíbe toda aplicación retroactiva en materia sancionadora administrativa tributaria, interpretación que ha sido sostenida por el Tribunal Constitucional y el Poder Judicial en explícita referencia al Decreto Legislativo N° 1311.

⁶² En la Nota 21 antes de su modificatoria, se señalaba, entre otros: “(...) Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.”

⁶³ Nótese que al haberse modificado el tipo infractor con el Decreto Legislativo N° 1311, no existen infracciones idénticas en la norma anterior, sino tipos infractores, aunque similares, diferentes, cuya equivalente no ha sido analizada, ello con la finalidad de identificar en qué casos la sanción, por una infracción similar, se suprime o reduce.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

N° 1311 suprimió o redujo las sanciones que correspondían aplicarse, aspecto que requiere un mayor análisis.

No obstante lo expuesto y asumiendo que, en algunos casos, la modificación introducida al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y la Nota 21 de su Tabla I de Infracciones y Sanciones, puede determinar que no corresponda imponer una sanción por haberse suprimido una infracción cometida cuando la norma modificada estaba vigente o que la sanción a imponer por una infracción cometida antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1311 fuese menor si se calculase con la norma vigente hoy, debe tenerse en cuenta que según la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12988-1-2009, calificada como de observancia obligatoria, la infracción antes citada se comete cuando se presenta la declaración jurada original⁶⁴, según la aplicación inmediata de las normas, se les debe aplicar la norma vigente en el momento en que la infracción se cometió, por lo que la aplicación de algunos extremos del Decreto Legislativo N° 1311, para determinar la supresión o reducción de una infracción y/o sanción, implicará una aplicación retroactiva de esta, lo que está expresamente prohibido.

En efecto, como se mencionó, ante el explícito pedido de que se aplique la retroactividad benigna y, por ende, se supriman infracciones o reduzcan sanciones por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por aplicación específicamente del Decreto Legislativo N° 1311, el Tribunal Constitucional ha señalado en las sentencias emitidas en los Expedientes N° 2064-2020-PA/TC, N° 02212-2020-PA/TC, N° 02310-2020-PA/TC, N° 02671-2022-PA/TC, N° 02061-2019-PA/TC, N° 3915-2021-PA/TC y N° 01371-2019-PA/TC, entre otras, en forma unánime que: (...) *la retroactividad benigna a la que se hace referencia con relación al artículo 103 de la Constitución va dirigida a materia penal cuando favorece al reo, mas no incide en los procedimientos sancionadores de naturaleza tributaria (...)*", es decir, ha indicado en forma clara que el artículo 103 de la Constitución lo prohíbe explícitamente y, si esto no fuera suficiente, el Poder Judicial también ha sostenido que el Decreto Legislativo N° 1311 no se puede aplicar retroactivamente, porque lo prohíbe expresamente el artículo 103 de la Constitución⁶⁵.

En efecto, dado que el Tribunal Constitucional ha señalado expresamente que: i) Pretender la aplicación de lo normado en el Decreto Legislativo N° 1311 a infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, cometidas antes de su entrada en vigencia, implica una aplicación retroactiva de la norma y ii) Ello está prohibido por el artículo 103 de la Constitución, resulta contrapuesto a ello afirmar que aplicar el Decreto Legislativo N° 1311 a infracciones cometidas antes de su entrada en vigencia no es aplicarlo retroactivamente.

⁶⁴ Trigésimo segundo considerando de la Resolución N° 12988-1-2009.
“(...)”

En este caso, se tiene que el obligado al presentar la primera declaración jurada incumplió el deber de declarar en forma correcta y sustentada, situación que queda evidenciada con la presentación de la declaración rectificatoria que corrige las omisiones o inexactitudes en los datos que contenía la primera, acreditándose de esta forma la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178º del Código Tributario, toda vez que con esta última declaración queda comprobado que no se incluyó en la declaración tributaria ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o se aplicó tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o se declaró cifras o datos falsos u omitió circunstancias en las declaraciones, que influyeron en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generaron aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.
“(...)”

⁶⁵ Casaciones N° 11947-2022-Lima, N° 4932-2022-Lima, N° 20700-2022-Lima N° 23652-2023-Lima y N° 30458-2023-Lima N° 20446-2023-Tacna (...).



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

Por lo expuesto, haciendo una interpretación del 103 de la Constitución y del artículo 168 del Código Tributario y, sobre la base de la teoría de los hechos cumplidos, se concluye que no procede aplicar retroactivamente la modificación introducida al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 1311 a infracciones cometidas antes de su entrada en vigencia.

IV. PROPUESTAS A VOTAR

PROPIUESTA 1

Procede aplicar retroactivamente la modificación introducida al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 1311 a infracciones cometidas antes de su entrada en vigencia.

PROPIUESTA 2

No procede aplicar retroactivamente la modificación introducida al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 1311 a infracciones cometidas antes de su entrada en vigencia.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

ANEXO I

ANTECEDENTES NORMATIVOS

**TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR
DECRETO SUPREMO N° 133-2013-EF**

Artículo 164.- CONCEPTO DE INFRACCIÓN TRIBUTARIA

"Es infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos".

Artículo 168.- IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS SANCIONATORIAS

"Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución".

Artículo 171.- PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA

"La Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables".

Artículo 178.- INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1311	A partir de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1311
Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias: 1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria ; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.	Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias: 1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria ; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

TABLA I⁶⁶

Sanción antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1311	Sanción a partir de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1311
<p>50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución (21)</p>	<p>50% del tributo por pagar omitido, o, 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares (21)</p>
<p>Nota 21 antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1311</p> <p>(21) El tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo o saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida declarada y el que se debió declarar.</p> <p>Tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tendrá en cuenta lo siguiente:</p> <p>a) El tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.</p> <p>Para tal efecto, se entiende por tributo resultante:</p> <p>En el caso del Impuesto a la Renta, al impuesto calculado considerando los créditos con y sin derecho a devolución, con excepción del saldo a favor del período anterior.</p> <p>En caso, los referidos créditos excedan el Impuesto calculado, el resultado será considerado saldo a favor.</p>	<p>Nota 21 a partir del a vigencia del Decreto Legislativo N° 1311</p> <p>(21) El tributo por pagar omitido será la diferencia entre el tributo por pagar declarado y el que debió declararse. En el caso de los tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tomará en cuenta para estos efectos los saldos a favor de los períodos anteriores, las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, los pagos anticipados, otros créditos y las compensaciones efectuadas.</p> <p>Adicionalmente en el caso de omisión de la base imponible de aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, al Sistema Nacional de Pensiones, o tratándose del Impuesto Extraordinario de Solidaridad e Impuesto a la Renta de quinta categoría por trabajadores no declarados, la multa será el 100% del tributo por pagar omitido.</p>

⁶⁶ Similares textos se aprecian en las Tablas II y III. En este último caso, véase la nota 13.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

Tratándose de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, al resultado de aplicar el coeficiente o porcentaje según corresponda a la base imponible.

En el caso del Impuesto General a las Ventas, al resultado de la diferencia entre el impuesto bruto y del crédito fiscal del período. En caso, el referido crédito exceda el impuesto bruto, el resultado será considerado saldo a favor.

En el caso del Nuevo Régimen Único Simplificado, a la cuota mensual.

En el caso de los demás tributos, el resultado de aplicar la alícuota a la base imponible establecida en las leyes correspondientes.

b) En el Impuesto General a las Ventas, en caso se declare un saldo a favor correspondiendo declarar un tributo resultante, el monto de la multa será la suma del 50% del tributo omitido y el 50% del monto declarado indebidamente como saldo a favor.

c) En el caso del Impuesto a la Renta Anual:

- En caso se declare un saldo a favor correspondiendo declarar un tributo resultante, el monto de la multa será la suma del 50% del saldo a favor declarado indebidamente y el 50% del tributo omitido.
- En caso se declare una pérdida correspondiendo declarar un tributo resultante, el monto de la multa será la suma del 15% de la pérdida declarada indebidamente y el 50% del tributo omitido.
- En caso se declare un saldo a favor indebido y una pérdida indebida, el monto de la multa será la suma del 50% del saldo a favor declarado indebidamente y el 15% de la pérdida declarada indebidamente.
- En caso se declare un saldo a favor indebido y una pérdida indebida, correspondiendo declarar un tributo resultante, el monto de la multa será la suma del 50% del saldo a favor declarado indebidamente, 15% de la pérdida declarada indebidamente y el 50% del tributo omitido.

d) En el caso de que se hubiera obtenido la devolución y ésta se originara en el goce indebido del Régimen de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas, el 100% del Impuesto cuya devolución se hubiera obtenido indebidamente.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

e) En el caso de omisión de la base imponible de aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, al Sistema Nacional de Pensiones, o tratándose del Impuesto Extraordinario de Solidaridad e Impuesto a la renta de quinta categoría por trabajadores no declarados, el 100% del tributo omitido.

Para la aplicación de lo dispuesto en la presente nota, tratándose de los deudores tributarios que tienen una tasa distinta a la establecida en el Régimen General del Impuesto a la Renta y que hubieran declarado una pérdida indebida, la multa se calculará considerando, para el procedimiento de su determinación, en lugar del 15% el 50% de la tasa del Impuesto a la Renta que le corresponda.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”

ANEXO II

**ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES
RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF)**

RTF N° 10950-1-2023 (27-12-2023)

“...conforme a lo dispuesto por el artículo 109 de la Constitución Política del Perú la ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte; y de acuerdo al artículo 103⁶⁷ de la citada carta magna pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias 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.

Que en consistencia con la disposición constitucional antes glosada –en la que solo se establece la retroactividad benigna en materia penal cuando favorece al reo– el artículo 168 del Código Tributario 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.

Que de otro lado, este Tribunal ha dejado establecido, entre otras, en la Resolución N° 1651-3-2002 que no procede aplicar el principio de retroactividad benigna en materia de sanciones tributarias, mientras que en la Resolución N° 2000-4-96 ha señalado que el término en trámite o en ejecución, tratándose de multas, alude a todas aquellas que no estén pagadas.

Que en tal orden de ideas, toda vez que el artículo 168 del Código Tributario prevé 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, como es el caso de autos, los argumentos de la recurrente no resultan amparables⁶⁸.

RTF N° 2000-4-96 (01-08-96)

“Que además cita el artículo 168º del Código Tributario que indica que “las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias no extinguirán o reducirán las que se encuentran en trámite”, aplicando una interpretación contrario sensu, debiendo entenderse que “las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones sí extinguirán o reducen ... aquéllas que no se encuentren en trámite o ejecución”;

Que respecto a esta argumentación del contribuyente, señalamos que el artículo 168º del Código Tributario, cuando establece que las normas tributarias que suprimen o reduzcan sanciones por infracciones tributarias no extinguirán o reducirán las que se encuentren en trámite o ejecución, se refiere a que las infracciones cometidas durante un determinado régimen jurídico serán sancionadas conforme lo establecía dicho régimen, aun cuando la sanción no hubiere sido aplicada, así, el término en trámite o en ejecución, tratándose de multas, alude a todas aquellas

⁶⁷ Conforme al texto sustituido por el artículo 2 de la Ley N° 28389.

⁶⁸ Similar criterio ha sido establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11619-1-2017.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

que no estén pagadas; (...)".

RTF N° 0919-1-2024, N° 10199-10-2023, 07512-4-2023, N° 6252-9-2023, N° 03723-3-2023, N° 7721-8-2020, N° 5640-5-2020, N° 05156-5-2018, N° 06259-4-2018 y N° 070-4-2019, entre otras:

"Que con ello, claramente la legislación tributaria se aparta de la legislación del procedimiento administrativo sancionador regulado de manera general en la Ley del Procedimiento Administrativo General, imposibilitando la aplicación de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, que prevé, para lo no previsto en dicho código, la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen; toda vez que, por el contrario, una interpretación en el pretendido sentido se opone y desnaturaliza lo dispuesto en la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311".



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”

ANEXO III

ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES
CASACIONES Y SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sentencia de Casación N° 17882-2023 Lima, ha señalado lo siguiente:

“3.14. Ahora bien, de la literalidad del texto del artículo 168 del Código Tributario, se verifica que la referida norma contempla la irretroactividad de las normas tributarias que **supriman o reduzcan sanciones**; no obstante, del mismo texto normativo se aprecia que sus alcances no se extienden a las sanciones por infracciones tributarias que se encuentren **en trámite o en ejecución**. Así, la Corte Suprema de Justicia de la República ha señalado que cuando se hace referencia a sanciones que se encuentren **en trámite** se entiende a las sanciones por infracciones que han sido imputadas al administrado mediante la notificación de los valores y que se encuentren pendientes de resolución definitiva o de absolución de la impugnación realizada; y cuando se trata de sanciones **en ejecución**, se refiere a la ejecución de la sanción en caso la sanción fuere no pecuniaria o, en el caso de una sanción pecuniaria, cuando esta se encuentre en la etapa de cobranza coactiva⁶⁹.

(...)

3.19. En el caso concreto, se advierte que, a la fecha de entrada en vigor del Decreto Legislativo N.º 1311 (31 de diciembre de 2016), no existió ningún procedimiento en trámite o ejecución vinculado a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. En efecto, la Resolución de Multa N° (...) fue notificada el 17 de diciembre de 2018, es decir, con posterioridad a la entrada en vigor del Decreto Legislativo N.º 1311.

(...)

3.22. Por tanto, la justificación de esta peculiar excepción al principio general de irretroactividad de las normas presupone esencialmente la existencia de dos normas legales distintas, que contengan a su vez tratamientos disímiles dados por el legislador a una misma conducta, la cual, en un primer momento, es reprochada por ley con una sanción, que luego, es reducida o dejada sin efecto por una norma posterior.

3.23. En ese sentido, es la existencia de esta distinta valoración del legislador sobre una misma conducta, más severa en un primer momento y más tolerante en la norma posterior, la que faculta al administrado a exigir que su caso sea resuelto por la administración -en tanto no exista pronunciamiento firme- con base a un juicio valorativo, más actual que el legislador ha efectuado sobre la conducta realizada, en tanto, como es obvio, este último juicio le sea más favorable; pues nada justifica que se imponga una sanción más severa a la que actualmente el legislador considera proporcionada a su conducta, más aún, se le reproche un acto que ya no es considerado infracción.

(...)

3.25. De acuerdo al análisis efectuado, resulta válida la aplicación de la excepción a la regla de irretroactividad de la norma tributaria prevista por el artículo 168 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Por lo tanto, corresponde que se aplique en favor de la demandante la modificatoria establecida en el artículo 4 del Decreto Legislativo N.º 1311, norma que dejó sin

⁶⁹ Considerando noveno de la Sentencia de Casación N.º 2448-2014 Lima, del 15 de setiembre de 2016.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

efecto las multas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario."

Sentencias emitidas en los Expedientes N° 2064-2020-PA/TC, N° 02212-2020-PA/TC, N° 02310-2020-PA/TC, N° 02671-2022-PA/TC, N° 02061-2019-PA/TC, N° 3915-2021-PA/TC y N° 01371-2019-PA/TC, entre otras, ha señalado que:

"(...) la retroactividad benigna a la que se hace referencia con relación al artículo 103 de la Constitución va dirigida a materia penal cuando favorece al reo, mas no incide en los procedimientos sancionadores de naturaleza tributaria (...)".

Sentencia de Casación N° 11947-2022-Lima, N° 4932-2022-Lima, N° 20700-2022-Lima, N° 23652-2023-Lima y N° 30458-2023-Lima señala:

"La irretroactividad de las normas sancionatorias regulado en el mencionado artículo, se vincula con la aplicación del Decreto Legislativo N.º 1311, publicado el treinta de diciembre de dos mil diecisésis. Si bien el mencionado Decreto Legislativo modificó la infracción prevista en el numeral 1) del artículo 178 del TUO del Código Tributario, corresponde a la Administración Tributaria que al ejercer la potestad sancionadora, sancione al contribuyente con la norma vigente, por principio de aplicación inmediata de la norma, no pudiendo aplicarse el Decreto Legislativo N° 1311 a un supuesto anterior a su vigencia, en estricto cumplimiento a las normas constitucionales y legales contenidas en el Código Tributario.".

Casación N° 20446-2023-Tacna, señala:

"3.15. Al respecto, en lo concerniente a la retroactividad de las normas que disminuyen o suprimen sanciones en materia tributaria, como lo ha determinado la Sala Superior, no es aplicable a las infracciones tributarias; en cambio, respecto a las infracciones administrativas, se tiene presente la norma más favorable al administrado".