

## LA IRRETROACTIVIDAD TRIBUTARIA ¿UN ACIERTO O NO?

*Yavidja Lourdes Fernández Larrauri*

Alumna del 6º Año de la Facultad de  
Derecho y Ciencia Política de la UNMSM.

### SUMARIO:

|   |     |
|---|-----|
| 1.- Conceptos básicos relacionados con el tema .....                            | 673 |
| 2.- Régimen legal peruano sobre la aplicación de<br>la norma en el tiempo ..... | 675 |
| 3.- Una excepción en el Derecho Común: la<br>retroactividad de la norma .....   | 679 |
| 4.- La irretroactividad tributaria .....  | 680 |
| 4.1.- Antecedentes históricos .....   | 680 |
| 4.2.- Interpretaciones no jurisprudenciales .....                               | 682 |
| 4.3.- Nuestra opinión .....   | 685 |
| 5.- Conclusiones .....  | 688 |
| Bibliografía .....  | 688 |

Uno de los temas que más críticas ha recibido en materia tributaria es la deficiente regulación que existe sobre la irretroactividad de las normas, tema que en razón a su grado de importancia hace imperiosa la necesidad de analizarlo críticamente. Para lograr este objetivo, el presente artículo va a partir definiendo conceptos básicos relacionados con el tema y desde allí recién, empezar analizando la aplicación de las normas en el Derecho Común y luego, en el Derecho Tributario.

### 1.- CONCEPTOS BÁSICOS RELACIONADOS CON EL TEMA

Cuando una norma regula un supuesto de hecho dado, lo hace por que en principio se encuentra vigente en ese momento; sin embargo, esta afirmación no cubre la diversidad de situaciones que se presentan con respecto a la vigencia temporal de las normas, ya que en algunos casos nuestro mismo ordenamiento faculta que una norma ya derogada siga regulando las consecuencias

nacidas del supuesto de hecho que existió en ese momento, o por el contrario, también es el mismo cuerpo legal el que faculta que en determinadas situaciones una norma que se encuentra en vigencia no entre a regular en ese mismo momento sino que lo haga en un tiempo futuro. Es frente a estos problemas, que en doctrina se estudia varias formas de aplicación de las normas en el tiempo.

La primera de ellas se refiere a la aplicación inmediata de una norma, la que en palabras de Marcial Rubio Correa<sup>1</sup> se define como "aquella que se hace a los hechos, relaciones y situaciones<sup>2</sup> que ocurren mientras tiene vigencia; es decir, entre el momento en que entra en vigencia y aquél en que es derogada o modificada". Así por ejemplo, cuando una norma entra en vigencia el 12 de febrero de 1978 y luego es derogada el 3 de junio de 1984, todos los supuestos de hecho previstos por dicha norma y que han acaecido durante ese periodo se encuentran regulados por la misma y a ello se llama "aplicación inmediata de esa norma".

Por otro lado, cuando una norma se aplica a hechos, relaciones y situaciones que ocurren luego que ha sido derogada o modificada de manera expresa o tácita (es decir, cuando ha terminado su aplicación inmediata), nos encontramos entonces frente a la aplicación ultraactiva de la misma. Esta afirmación

---

<sup>1</sup> RUBIO CORREA, Marcial; "Título Preliminar"; 1993; Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú; Sexta Edición; Vol. III; pág. 57; Lima - Perú.

<sup>2</sup> Nuestra doctrina diferencia los siguientes conceptos: el hecho jurídico, la relación jurídica y la situación jurídica; instituciones que son recogidas también con esos criterios diferenciadores por parte de la legislación. Así, se entiende como "hecho jurídico" a aquél suceso de la realidad que produce efectos para el Derecho; es decir, es un hecho que condiciona la hipótesis jurídica de una norma y que en virtud de ello, se le asigna eficacia jurídica (existe pues, una relación de causalidad entre el hecho y la norma, causalidad que no es natural, sino jurídica). Los hechos jurídicos afectan no sólo relaciones jurídicas, sino que también producen efectos en las situaciones jurídicas. En primer plano, "la relación jurídica" es conceptuada como las relaciones sociales que pasan a ser jurídicas y que se van creando, modificando o extinguiendo más o menos elásticamente según el dispositivo legal o convencional que organiza o disciplina nuestras conductas, como poder o deber en función de otro sujeto de derecho (es el vínculo o nexo jurídico). Y en segundo plano, el hecho jurídico también puede crear o regular una "situación jurídica", que es el status que adopta una persona frente al Derecho; es decir, posición jurídica para una persona sin relación directa con otra.

En: LOHMANN LUCA DE TENA, Juan Guillermo; "El Negocio Jurídico"; 1997; Editora y Distribuidora Jurídica Grijley E.I.R.L.; Segunda Reimpresión de la Segunda Edición; págs. 12 - 21; Lima - Perú.

se ejemplifica con lo que ocurre en algunos casos de prescripción adquisitiva de dominio, en donde por lo dispuesto en el art. 2122° del C.C. se aplicará las normas del Código Civil de 1936 (muy a pesar de que ya fue derogado) siempre y cuando el tiempo que falte para que opere la prescripción sea menor al que exige el Código de 1984 desde su entrada en vigencia.

Sin embargo, los dos supuestos descritos líneas arriba no son las únicas formas de aplicación de las normas, pues existen aún dos modalidades más.

Por ende, la tercera modalidad de vigencia de una norma se trata de la aplicación retroactiva, como aquella que se hace para regir hechos, situaciones o relaciones que tuvieron lugar antes del momento en que entra en vigencia; es decir, antes de su aplicación inmediata. Como ejemplo, tenemos el hecho de que un reo procesado por un delito cualquiera se le aplique una norma que aún no había sido dada al momento en que se cometió el hecho delictivo y que establece una penalidad menor con respecto a la norma derogada y ello, por lo dispuesto en el art. 103° de la Constitución que faculta la retroactividad de la norma penal siempre y cuando favorezca al reo.

Finalmente, la última modalidad de aplicación de una norma en el tiempo lo constituye la aplicación diferida de la misma y es el caso en el que la norma, expresamente ha señalado que deberá aplicarse en un momento futuro, empezándose a contar desde el momento en que es publicada. Este supuesto se ejemplifica con lo dispuesto en el art. 74° de la Constitución que señala "las leyes relativas a los tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente al de su promulgación"; esta disposición regula que una ley referida a tributos de periodicidad anual (como el caso del Impuesto a la Renta) y que es dada durante el transcurso del año no entrará en vigencia al día siguiente al de su promulgación tal como lo prevé el art. 109° de la Carta Magna (y como ocurriría con cualquier tipo de norma), sino que va a postergar su aplicación al primer día hábil del año siguiente y ello en consideración a la política que asume el legislador de proteger los intereses generados por el contribuyente en los tributos de periodicidad anual.

## **2.- RÉGIMEN LEGAL PERUANO SOBRE LA APLICACIÓN DE LA NORMA EN EL TIEMPO:**

El cómo se aplica una norma temporalmente para el Derecho Común Peruano lo determina algunos artículos de la Constitución Política de 1993, el Código Civil (en cuanto al artículo III del Título Preliminar, los arts. 162°, 277°,

677º, 1253º, 1254º, 1360º, 1458º, 1476º y 1956º<sup>3</sup>; y sus Disposiciones Transitorias) y en forma muy puntual para cada rama de Derecho, las normas contenidas en sus respectivos Códigos<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> Con respecto a este grupo de normas, Marcial Rubio señala que "todos estos casos se refieren a situaciones jurídicas que provienen directa o indirectamente de actos jurídicos personales (el sombreado es nuestro) cuyos efectos operan retroactivamente en la mayoría de los casos por conveniencia, a la naturaleza misma de los actos ejecutados; no estamos hablando, por tanto, de normas jurídicas de carácter general". En: RUBIO CORREA, Marcial; "Título Preliminar"; *ob.*, cit.

<sup>4</sup> Esta afirmación sin embargo, no es unánime ni del todo clara en el Derecho Comparado, pues como ejemplo podemos citar la jurisprudencia argentina, la que se encontraba dividida en dos posiciones con respecto al art. 5º de la Ley 17.711 de 1968 (Ley que regulaba el ámbito civil) que a la letra decía "Ninguna persona puede tener derechos irrevocablemente adquiridos contra una ley de orden público". Es así, que como exponente de la primera posición lo constituyen los fallos en los casos "Avico vs. De la Pesa" y "Virgilio Feliciani vs. Banco de La Nación Argentina", los cuales concluían que la regulación sobre la irretroactividad de una norma no es una garantía constitucional porque estas normas sólo puede aplicarse en el ámbito del Derecho Privado mas no en el Derecho Público, pues sus leyes son de orden público y por ende imperativas. Frente a esta posición, la opinión antagónica la constituye por ejemplo el voto en disidencia en la causa "Liberti A.C. vs. Provincia de Buenos Aires" por el que se afirmaba que las leyes que regulan la aplicación de la ley en tiempo no son normas de Derecho Privado sino de Derecho Común; es decir, son aplicables a todas las relaciones jurídicas como parte integrante de aquél derecho que es común a todas las ramas o ámbitos en que pueda separarse; se trata de normas que si bien integran el Título Preliminar del Código Civil abarcan conceptos del Derecho en General. En: GARCIA BELSUNCE; "Garantías Constitucionales"; 1984; Ediciones Palma; Buenos Aires - Argentina.

Esta cita, constituye un buen ejemplo para afirmar que en el Derecho Comparado ha existido problemas al tratar de definir el ámbito de aplicación de las normas que regulan la vigencia de la ley en el tiempo cuando estas disposiciones estaban contenidas en el Código Civil o cuando admitían como excepción a lo dispuesto en el ámbito civil, a las normas de orden público.

Sin embargo en el caso peruano, podemos afirmar que las normas del Título Preliminar del Código Civil son disposiciones que tienen vocación de normar a todo el sistema jurídico y ello, desde el punto de vista histórico y desde la comprensión sistemática. En cuanto a la fundamentación histórica, señalamos que puede sostenerse que la vecindad histórica de las Constituciones y Códigos Civiles ha llevado a que en el Título Preliminar de éstos últimos, se considere un conjunto normativo no primariamente concerniente al Derecho Civil, ni siquiera al Derecho Privado, sino al sistema jurídico en su conjunto. Por otro lado en cuanto a la comprensión sistemática, el contenido mismo de las normas del Título Preliminar no son posibles de limitarse tan sólo al Derecho Privado, sino que se deben aplicar al resto del ámbito jurídico por la necesidad imperiosa de regular aspectos tales como las formas de derogación de normas, el abuso del derecho, la vigencia de las normas en el tiempo, etc... En: RUBIO CORREA, Marcial; "Título Preliminar"; *ob.*, cit.; págs. 19-23.

Dentro del Derecho Nacional se observa que para determinar la vigencia temporal de una norma se debe trabajar en función de ciertos principios generales que son recogidos por las normas peruanas y que se aplican a un caso dado de manera casuística; es decir, con la finalidad de lograr la mayor equidad posible en cada caso.

Estos principios se pueden concretar en dos: la seguridad jurídica y la innovación legislativa; principios que se encuentran en disyuntiva y que constituyen la base de dos teorías.

La primera teoría da prioridad a la seguridad de las personas, impidiendo que se modifiquen las normas bajo las cuales se adquieren derechos, situaciones o relaciones mientras éstas surtan sus efectos; a esta teoría se le conoce como la de los derechos adquiridos. Esta posición propugna que la norma bajo la cual nació el derecho, continúe rigiendo mientras tal derecho surta sus efectos, aunque en el trayecto esta norma sea derogada o sustituida (faculta a la aplicación ultraactiva de la norma). Fue defendida por Savigny, Vélez Sarsfield y Baundry -Lacantinerie.

En cuanto a la innovación jurídica, este principio está contenido en la teoría de los hechos cumplidos, la que propugna que los hechos cumplidos durante la vigencia de la ley antigua se rigen por ésta; los cumplidos después de su promulgación por la nueva<sup>5</sup>. Esta posición tuvo su origen en autores alemanes y austriacos y fue recogida más tarde en Italia por Chironi y en Francia por Vareilles - Sommières<sup>6</sup>.

En nuestra legislación, la teoría que se adopta es la de los hechos cumplidos (a diferencia del Código Civil de 1936 que asumía la de los derechos adquiridos) y ello por lo dispuesto en el art. III del Título Preliminar del Código Civil

---

<sup>5</sup> BONNECASE, J.; "Introducción al Estudio del Derecho"; 1944; editorial José M. Cajica Jr.: Cap. IV.

<sup>6</sup> La teoría de los hechos cumplidos también fue sostenida por ARECO, sólo que cumplimos en citar lo a parte porque es muy interesante la forma peculiar como conceptúa la teoría supeditándola a la relación de causa - efecto, él señala que "según esta interpretación, los efectos ya producidos de un acto o de un hecho anterior a la nueva norma, deben regirse por la ley antigua, en tanto que para las consecuencias posteriores debe averiguarse si tienen o no relación de causa efecto con el hecho cumplido; en el primer supuesto se regirán por la ley más antigua, en el segundo por la nueva". En: ARECO, Juan Segundo; "La irretroactividad de la ley y los contratos sucesivos"; 1948; Editorial Guillermo Kraft Ltda. Buenos Aires - Argentina.

que prescribe que "la ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes", precisando posteriormente en el art. 2121º que "a partir de su vigencia, las disposiciones de este Código se aplicarán inclusive a las consecuencias de las relaciones y situaciones ya existentes". Estas disposiciones pronuncian claramente que lo que rige es la aplicación inmediata de la norma jurídica, desechando la aplicación ultraactiva y sólo autorizando la aplicación retroactiva en los supuestos establecidos por el art. 103º de la Constitución.

También la teoría de los hechos cumplidos se encuentra plasmada en la concordancia que se establece entre los arts. 2120º y 2121º del Código Civil, de los que se puede inferir que cuando la materia haya sido regulada en el Código anterior y también en el nuevo, rige la teoría de los hechos cumplidos reconocida como principio general y, en consecuencia, las normas del Código de 1984 tienen aplicación inmediata. Sólo cuando la materia haya sido tratada por el Código de 1936 y ya no sea tratada normativamente en el nuevo Código, estaremos ante la situación excepcional de que se trata el art. 2120º y por tanto, sólo en este caso se aplicará la teoría de los derechos adquiridos, procediéndose a la aplicación ultraactiva de las normas del Código de 1936.

En lo que respecta a la aplicación de las normas en el tiempo en cuanto a lo dispuesto por las disposiciones transitorias del Código Civil, se podrá observar de la simple lectura de cada una de ellas, que éstas constituyen casos especiales: un grupo, sirve para perfeccionar los mandatos constitucionales y por ende, tienen naturaleza meramente declarativa (es el caso de los arts. 2114º, 2115º y 2116º); otro, para establecer que una sucesión hereditaria abierta en un momento dado se encontrará regulada por las normas vigentes en ese momento, en cuanto el Código Civil de 1984 lo permita (es el caso de los arts. 2117º, 2118º, 2119º y 2122º); y un último grupo que regula sobre los plazos de prescripción y caducidad (art. 2122º), estableciendo que si los plazos para que operen estos institutos son menores por lo dispuesto en el Código anterior, entonces se aplicarán dichos plazos y si por el contrario, cuando desde la entrada en vigencia del Código de 1984 los plazos para el cómputo de la caducidad y la prescripción son menores a los que exige el Código de 1936, entonces se aplicarán los artículos del nuevo Código (esta normatividad existe por el criterio que adopta el legislador de regularizar las situaciones irregulares del poseedor no propietario y para sancionar el descuido del propietario al no ejercer su derecho).

### 3.- UNA EXCEPCIÓN EN EL DERECHO COMÚN: LA RETROACTIVIDAD DE LA NORMA

Referirse a la retroactividad de las normas -así sin mayores referencias, implica desconocer el alcance que puede tener el aplicar retroactivamente una norma frente a situaciones que pueden encontrarse no resueltas o por el contrario, cuando éstas ya han adquirido la calidad de cosa juzgada.

Es por ello, que se hace necesario precisar que cuando se habla de "retroactividad" se alude a una de sus dos modalidades de aplicación<sup>7</sup>: la aplicación retroactiva ordinaria; es decir, a aquel caso en el que la aplicación retroactiva modifica los hechos, las relaciones y situaciones anteriores al momento de su entrada en vigencia, salvo las sentencias judiciales que hayan pasado en calidad de cosa juzgada.

Por otro lado, la retroactividad de la norma peruana se encuentra regulada básicamente por el art. 103° de la Constitución, el que señala "Ninguna ley tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo en materia penal cuando favorece al reo"; pudiéndose inferir entonces que, la regla general en el Derecho Peruano es la aplicación inmediata de la norma y en forma excepcional, la aplicación retroactiva.

El mencionado artículo tiene su precedente en el art. 187° de la Constitución de 1979, cuerpo de leyes que prescribía tres supuestos de aplicación retroactiva de las normas: cuando era favorable al reo o al trabajador o al contribuyente; sin embargo, esta disposición no fue del todo congruente.

En materia penal, consagrar la retroactividad de una norma siempre y cuando sea favorable al reo significa reconocer un principio universalmente establecido en el Derecho Comparado y que consiste en que al reo (categoría que abarca tanto al procesado como al sentenciado) se le aplique la norma mas favorable que haya existido desde el momento en que cometió el delito. En este aspecto, es un acierto que la Constitución de 1979 y luego la de 1993 lo hayan recogido.

---

<sup>7</sup> La otra forma de retroactividad la constituye "la aplicación retroactiva restitutiva", como aquélla en donde la retroactividad afecta a todas las situaciones anteriores a la vigencia de la norma, sin importar de que éstas ya hayan adquirido la calidad de cosa juzgada. Esta modalidad no es posible en el marco legal peruano en razón a lo dispuesto por el art. 139. 13° de la Constitución, el que prohíbe revivir proceso fenecidos con resolución ejecutoriada.

Sin embargo, ello no se puede afirmar del otro supuesto que reside en materia laboral - el que fue previsto por la Constitución de 1979 y suprimido por la de 1993 -; supuesto en el que existe un error de parte del legislador, que en opinión de Jorge Toyama Miyagusuku<sup>8</sup> debe ser subsanado y por ende, se debe de reconocer la retroactividad de las normas cuando favorece al trabajador, siempre y cuando las mismas normas señalen su aplicación retroactiva<sup>9 10</sup>.

Por último, en materia de Derecho Tributario ha significado un acierto que la Constitución de 1993 no haya recogido la retroactividad de la norma cuando favoreciera al contribuyente, ya que este dispositivo originó mucha confusión. Este es el tema que trataremos en el punto a continuación.

#### 4.- LA IRRETROACTIVIDAD DE LA NORMA TRIBUTARIA

##### 4.1.- ANTECEDENTES HISTÓRICOS

El por qué nuestro legislador plasmó como principio rector "la irretroactividad de la norma tributaria" reside fundamentalmente en las razones que lo llevaron a consagrar el art. 103º de la Constitución de 1993 y por otro lado, también reside en los motivos que hicieron ampliar la irretroactividad hacia áreas que pertenecen al Derecho Penal, pero que se encuentran reguladas por el Código Tributario (nos referimos especialmente al art. 168º de dicho cuerpo legal).

En lo que respecta a los motivos que llevaron a la dación del art. 103º de la Carta Magna, se puede afirmar que éstos se encuentran contenidos en el Diario de Debates del Congreso Constituyente Democrático de 1993<sup>11</sup>, texto del cual se puede desprender dos posiciones más saltantes: a) la po-

---

<sup>8</sup> TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge; "Los derechos laborales en las Constituciones de 1979 y 1993"; En: "Sociedad Peruana de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social - Balance de la Reforma Laboral Peruana"; Setiembre de 1991; Sociedad Peruana Editores; Primera Edición; Lima - Perú; págs. 9 - 44.

<sup>9</sup> Este principio protector a pesar que fue desconocido por la Constitución de 1993, se aplicó en el caso del Decreto de Urgencia N° 010-94 del 22 de Abril de 1994 por el cual se incrementaba la Remuneración Mínima Vital retroactivamente desde el 1 de abril de 1994.

<sup>10</sup> Para mayores detalles ver: PASCO COSMÓPOLIS, Mario; "Irretroactividad de la norma laboral"; En: "Revista de actualidad laboral"; febrero de 1994; pág. 11.

<sup>11</sup> Congreso Constituyente Democrático, "Diario de Debates de la Constitución de 1993"; 1993; Publicación Oficial; Lima - Perú; Tomo I, II, III; págs. 2617.

nencia presentada por el Dr. Chirinos Soto<sup>12</sup>, quien representa la posición de que la irretroactividad es un principio absoluto que no debe admitir ninguna excepción, por que desvirtúa la naturaleza de las normas y afecta la seguridad jurídica que esperan los inversionistas de cualquier país; y, b) la posición expuesta por la Dra. Flores Nano<sup>13</sup>, quien reconoce a la irretroactividad como principio fundamental que admite excepciones por cuestiones de necesidad social, siendo estos casos los que representa la retroactividad en materia penal<sup>14</sup>, laboral<sup>15</sup> y tributaria<sup>16</sup>. Sin embargo, a pesar de las exposiciones de los congresistas no pudimos encontrar una razón técnica suficiente para sustentar o por el contrario, desestimar la retroactividad a favor del contribuyente, materia en cuestión.

Y siendo el Diario de Debates de la Constitución de 1993 insuficiente para brindar una visión completa del por qué debe existir retroactividad en materia tributaria, entonces nos remitimos a los antecedentes del art. 103º de la Constitución y para ello, analizaremos los motivos del art. 187º de la Constitución de 1979 (el que constituye su predecesor legislativo). Según Orlando De Los Ríos<sup>17</sup> "el texto peruano fue recogido de los trabajos pre-

---

<sup>12</sup> Posición que fue respaldada por el partido Nueva Mayoría - Cambio '90 y cuyo principal exponente fue el Dr. Carlos Torres y Torres - Lara.

<sup>13</sup> Posición respaldada por un número considerable de congresistas que formaban parte de la oposición o que eran considerados independientes, entre ellos podemos citar: Fernando Olivera (quien defendió la retroactividad a favor del contribuyente), Henry Pease (decía que al desconocer la retroactividad a favor del trabajador significaba desproteger al trabajador en protección de los inversionistas) y otros.

<sup>14</sup> Según la Doctora existe retroactividad cuando una norma posterior destipifica un hecho que era considerado como delito por una norma precedente; aquí, el legislador si debe permitir que opere la retroactividad por razón de justicia, por que no se puede concebir que una misma conducta sea calificada de diferente forma (en un caso delito y en otro no) tan sólo por el hecho de haber ejecutado la acción en momentos diferentes.

<sup>15</sup> En este ámbito, debe operar la retroactividad en consideración de la reiterada jurisprudencia que se originó por la dación de la Ley N° 15144, la cual prescribía que los derechos de jubilación establecidos por la misma regían a partir de 1963, a pesar de que la Ley había entrado en vigencia en 1964; esta Ley vulneraba lo prescrito por el art. 25º de la Constitución de 1933 que prohibía cualquier forma de retroactividad, originando con ello, que la jurisprudencia haga prevalecer la Ley N° 15144.

<sup>16</sup> Finalmente, la Congresista señala que debe existir la retroactividad en materia tributaria siempre y cuando sea favorable al contribuyente, aunque ello implique una reiteración a lo dispuesto en el Código Tributario.

<sup>17</sup> DE LOS RÍOS, Orlando; "La Retroactividad benigna en materia tributaria en la Constitución Peruana"; En: Revista de Derecho Tributario; Junio de 1983-1984; Vol. 6; Editada por el Instituto de Derecho Tributario; Lima - Perú.

paratorios de la Constitución Española, pudiendo encontrar como posible precedente el contenido en la enmienda 11 del Sr. De la Vallina<sup>18</sup> (...); sin embargo, debido al tratamiento dado por la Constitución española no nos sirven mayormente los comentarios a ella, mas aún que dentro de su ámbito resulta claro que la retroactividad queda a criterio del legislador español, lo que no sucede en el Perú, y por cuanto la idea que animó a los constituyentes españoles no se plasmó en el texto constitucional".

Como bien se podrá deducir de lo señalado líneas arriba, no existe fundamento alguno para que se consagre constitucionalmente el principio de retroactividad tributaria a favor del contribuyente, incluso confirma nuestra conclusión la confusión que ocasionó plasmar este principio en el art. 187º de la Constitución anterior, ya que ello implicaba que de manera general se consagre la retroactividad a favor del contribuyente respecto de las obligaciones tributarias en si, entre otros supuestos.

Por otro lado, en cuanto al art. 168º del Código Tributario -el que siguiendo la tendencia del legislador de la Constitución de 1993- consagra la irretroactividad de las normas sancionadoras; este artículo tiene su antecedente en el art. 150º del Código Tributario anterior que a la letra decía: "las normas tributarias administrativas que establezcan supresión o reducción de las sanciones extinguirán o reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución", dispositivo que contrariamente consagraba la retroactividad de las normas sancionadoras. Se puede comprender que la razón para que se haya promulgado el art. 150º del Código Tributario de 1966, residía en que el legislador de ese entonces nunca entendió porque la disposición constitucional (tiempo en el que todavía se encontraba vigente el art. 25º de la Constitución de 1933) prohibía la dación de normas más benignas en materia de sanciones.

#### **4.2.- INTERPRETACIONES NO JURISPRUDENCIALES:**

Es materia del presente apartado el establecer cuáles son las mas importantes posiciones que han surgido a nivel de la doctrina peruana sobre el tema de la irretroactividad de la norma tributaria, pero sin desestimar del

---

<sup>18</sup> La referida enmienda decía "se reconocen los principios de... irretroactividad de las normas punitivas, sancionadoras, fiscales y retroactivas de derechos individuales y sociales, salvo en sus efectos favorables a sus particulares".

hecho de servirnos en un momento de algunos alcances que nos puede ofrecer la doctrina comparada.

El tema de la irretroactividad de la norma tributaria es de suma importancia dentro del Derecho Impositivo porque implica un derecho de la persona que reside en la seguridad de quedar sometido al tratamiento tributario vigente en el momento de ocurrido el presupuesto legal hipotético y también por otro lado, en aplicar el principio de legalidad establecido en Derecho Tributario, principio que señala que "no puede existir un tributo sin que no exista una ley previa".

Es por la importancia de determinar cual debe ser la aplicación de una norma tributaria en el tiempo y el cómo el legislador ha previsto ello dentro de las normas, que ha suscitado diferentes posiciones doctrinarias al respecto.

Al respecto, César Talledo Mazú<sup>19</sup> señala que es plausible que la Constitución contenga como principio rector la irretroactividad de las leyes, admitiendo como excepción la retroactividad benigna en materia tributaria cuando es favorable al contribuyente, ya que ello permite que sea la Constitución la que los reconozca como derechos constitucionales y con ello, hacerse efectivos incluso por la vía de amparo.

Este comentario es comprensible desde ese punto de vista en razón de que el autor entiende que la Constitución al consagrar la retroactividad benigna a favor del contribuyente, se debe complementar con una norma de rango inferior y es ello lo que le corresponde al Código Tributario (en ese entonces, se encontraba vigente el art. 150º que restringía la retroactividad a favor del contribuyente sólo en materia de sanciones).

Por lo tanto, cuando se trata de normas que rebajan tasas de tributos o suprimen éstos, su aplicación retroactiva se debe dar mediante declaración expresa porque implicaría una condonación parcial o total de la deuda ya devengada, lo que sólo puede establecerse por Ley. Por otro lado, asigna ese mismo criterio en el caso de otorgamiento de exoneraciones y otros beneficios y por ende, señala que requiere de mención expresa en la Ley.

---

<sup>19</sup> TALLEDO MAZU, César; "La retroactividad de las normas tributarias en la legislación peruana"; En: Revista de Derecho Tributario; Junio 1987-1988; Vol. N° 12; Editada por el Instituto de Administración Tributaria; Lima - Perú; págs. 31-44.

En materia de sanciones señala el autor, que no se necesita de disposición alguna para que opere la retroactividad benigna cuando así lo prevé el Código Tributario.

Por último, en lo que respecta a las obligaciones formales para el goce de beneficios y relaciones procesales, sostiene que la aplicación retroactiva de normas es una posibilidad acordada al intérprete, sin que sea necesaria indicación expresa en la respectiva norma, toda vez que de por medio no existe deuda tributaria que exija condonación por Ley.

Otra posición muy interesante y además controvertida es la que sustenta Orlando De los Ríos<sup>20</sup> al afirmar que es la Constitución la que señala como debe aplicarse la norma tributaria de la forma como está prevista, sin que importe si es que por hacerlo de esa forma importe irse en contra de las disposiciones del Código Tributario; es decir, lo que se debe de hacer es analizar el texto constitucional y los antecedentes históricos y partiendo de ellos interpretarlos<sup>21</sup>.

Aplicar la retroactividad tributaria en aspectos distintos a los sancionadores, para el autor implica no quebrantar principios de uniformidad y justicia porque ello sería sostener que hay una incongruencia dentro de la Constitución cuando ésta permite que se otorguen exoneraciones y otros beneficios y con ello, lesionarían también los referidos principios de uniformidad y justicia. Por otro lado, tampoco implica estimular la evasión y las reclamaciones cuando ya está consagrado como principio dentro de la Constitución, ya que ese criterio estimula vulnerarla so pretexto de "interpretarla", labor que debió haberle correspondido al legislador al momento de elaborar la Carta Magna.

---

<sup>20</sup> DE LOS RÍOS, Orlando; ob., cit.

<sup>21</sup> Es muy importante señalar que la razón por la cual el autor fundamentó ello, es porque al momento en que escribe su artículo se encontraba vigente la Constitución de 1979 y por ende, el art. 187° que prescribía la retroactividad a favor del contribuyente, artículo que para muchos estudiosos entraba en conflicto con el art. 150° del Código Tributario de 1966 que sólo limitaba esa retroactividad en materia de sanciones. Esta afirmación se deducía por que el Código Tributario de ese entonces establecía que las tasas de los tributos se rebajaban o suprimían por Ley en razón de que condonaban deudas total o parcialmente (art. 36° del anterior Código Tributario); igual trato asignaba en el caso de la exoneración o beneficio al establecer que éstos se daban por Ley (art. 36° concordado con el art. IX segundo párrafo del mismo párrafo).

Como se puede observar, este criterio propugna la retroactividad de una norma tributaria en forma amplia; es decir, pudiendo contemplar la concesión de exoneraciones o beneficios si fuera necesario<sup>22</sup>.

Finalmente para efectos de este apartado, existe otra posición y es la que plantea el Informativo Caballero Bustamante<sup>23</sup> que se podría decir que guarda mucha semejanza a la establece el Dr. César Talledo Mazú, ya que postula que en el supuesto que a nivel constitucional se establezca la retroactividad benigna a favor del contribuyente, ésta no debe regir en forma amplia dentro del terreno del Derecho Tributario, sino que se debe restringir al campo de las sanciones. También concluye que en el supuesto del cambio de interpretación de una norma, si debe operar la retroactividad aunque ese cambio de sentido de la norma provenga de la Ley, de una disposición administrativa o simplemente de un nuevo criterio interpretativo seguido por la Administración.

#### 4.3.- NUESTRA OPINIÓN

Abordar el tema en cuestión como se podrá observar no es del todo fácil y por ende, no se puede pretender zanjar un tema que significa un terreno trillado para muchos estudiosos del Derecho y mas aún para la rama del Derecho Tributario.

En primer lugar, hablar de Derecho Tributario es referirse a una disciplina de naturaleza autónoma pero que participa y se interconecta con otras ramas del Derecho tales como el área penal, administrativa y otros; es en esa interconexión que podemos encontrar multiplicidad de normas jurídicas.

---

<sup>22</sup> Fue por la conclusión que arribó el autor, que en su artículo respaldó muchas normas de ese entonces que tenían efectos retroactivos, pudiendo citar: Decreto Legislativo N° 34 (el cual entró en vigencia a partir del día siguiente al de su promulgación y no desde el primer día del año calendario siguiente, ya que modificaba los porcentajes máximos de inversión con beneficio tributario, así como los índices de selectividad aplicables a la minería), Decreto Legislativo N° 58 (el que rigió a partir del día siguiente de su publicación en el Diario Oficial a pesar de que se refería a un tributo de periodicidad anual, esta retroactividad en criterio del Ministerio de Economía de ese entonces y de otra dependencia se debía permitir por que se trataba de un beneficio para el contribuyente); el art. 109° del Decreto Legislativo N° 200 (que prescribía esta Ley del Impuesto a la Renta debía ser aplicada a partir de 1982, pero con excepción a las referidas a las donaciones para las universidades que son de aplicación para los ejercicios gravables que se cierran a partir de su fecha de publicación); etc.

<sup>23</sup> Informativo Caballero Bustamante; Segunda Quincena de setiembre de 1993; Año XXI; N° 286; Editorial Tinto S.A.; Lima - Perú; págs. A-1 al A-3.

Un primer grupo de normas que regulan materias referidas a los tributos se encuentran en la Constitución, pasando a formar parte del sistema piramidal del derecho y así para efectos de estudio se le conoce como "Derecho Tributario Constitucional".

En cambio, existe un segundo grupo de normas que constituyen el Derecho Tributario Material -que en realidad es el Derecho Tributario en sentido estricto- por cuanto está constituido por obligaciones típicas y características de los tributos sin entrar a participar de otras ramas del Derecho; nos referimos entonces al tributo en sí, como aquella obligación que nace por el imperio de la Ley y que consiste en una prestación de dar de parte de un particular a favor del Estado por haber realizado el hecho imponible.

Sin embargo, también existe una tercera rama que es la del Derecho Tributario Administrativo que es ontológicamente Derecho Administrativo ya que se refiere a las facultades de la administración de controlar, verificar, fiscalizar y tutelar que el Derecho Tributario Sustantivo no sea violado. Es el conjunto de obligaciones de hacer, no hacer o de soportar que garantizan que la obligación tributaria pueda hacerse efectiva.

Una cuarta rama, la constituye el Derecho Tributario Procesal que es el conjunto de normas que tienen relación con los procedimientos tanto contenciosos en la etapa administrativa o contenciosos en la etapa judicial que forman parte ontológicamente del Derecho Procesal, pero que tienen características peculiares por estar referidas a materia tributaria.

Una quinta rama es el Derecho Penal Tributario, materia sancionadora que se aplica cuando se ha infringido las obligaciones tributarias sustantivas y/o las obligaciones tributarios formales; estas normas tributarias son ontológicamente penales. Comprende este grupo tanto las sanciones establecidas en el Código Tributario y las que se encuentran en el Código Penal.

Podemos así ir citando mas ramas que pueden coexistir con el Derecho Tributario, pero que para efectos del presente artículo no nos va a ser de mucha utilidad.

En virtud a lo expresado en los párrafos anteriores, ahora sólo nos queda entonces por delimitar cuándo se puede aplicar la retroactividad en materia tributaria.

Cuando Héctor Villegas<sup>24</sup> afirma que "es el acaecimiento del hecho imponible, el factor que marca la ley aplicable" determina de forma precisa la aplicación de una norma tributaria en el tiempo, en razón de que genera un derecho adquirido por el contribuyente de haber quedado sometido a determinado tratamiento tributario; por otra parte, también significa cumplir un principio fundamental del Derecho Tributario como lo es "el principio de legalidad" que señala que no puede existir un tributo sin una ley previa, es decir, que es a ese tributo (y por ende a todos sus elementos constitutivos) al que se le va aplicar la ley vigente en ese tiempo. Por lo expresado, se puede deducir entonces que en el Derecho Tributario Sustantivo no se debe de aplicar ninguna retroactividad benigna a favor del contribuyente, además esta afirmación se encuentra respaldada por los dispuesto en: el art. IV del Título Preliminar que prescribe que los tributos, las exoneraciones y otros beneficios se conceden sólo por Ley o Decreto Legislativo, art. VIII del Título Preliminar que ordena que en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley; y el art. 41° del mismo cuerpo de leyes que manda que sólo se puede condonar por norma expresa con rango de Ley.

Con respecto, a las obligaciones formales es casi opinión unánime que cuando existe normas benignas a favor del contribuyente y que no impliquen condonación de deudas, éstas quedarían a criterio de las partes su aplicación. Sin embargo, este supuesto no se encuentra regulado por nuestro Código Tributario.

Por último, en cuanto a las sanciones afirmo que la norma del art. 168° del Código Tributario se debe de modificar ya que desconoce un principio fundamental del Derecho Penal, como lo es la retroactividad de una norma penal siempre que favorezca al reo. Infiero ello, porque la norma citada es una norma ontológicamente penal que debe participar por lo tanto de los principios que inspiran al Derecho Punitivo y siendo así, considero que se debe de establecer nuevamente una norma similar a la que estaba contenida en el art. 150° del anterior Código Tributario.

---

<sup>24</sup> VILLEGAS, Héctor; "Curso de Finanzas"; cia ubicada en el "informativo Caballero Bustamante", ob., cit.

## 5.- CONCLUSIONES

Finalizando nuestra exposición concluyo que es un aporte de parte del legislador de la Constitución de 1993 que haya prescrito en el art. 103º como principio rector a la irretroactividad de la norma sin contemplar así, la retroactividad de la norma cuando es favorable al contribuyente. Con ello, el jurista de estos tiempos se evitó los múltiples problemas y confusiones que generó el hecho de regular en norma constitucional una retroactividad benigna tan amplia para todo lo que implica el terreno del Derecho Tributario.

Sin embargo, propongo la modificación del art. 168º del Código Tributario ya que esta disposición desnaturaliza a la norma, haciendo que atente contra un principio consagrado en el Derecho Penal, del cual participa ontológicamente.

## BIBLIOGRAFÍA

1. **ARECO, Juan Segundo**; "La irretroactividad de la ley y los contratos sucesivos"; 1648; Editorial Guillermo Kraft Ltda.; Buenos Aires - Argentina.
2. **BONNECASE, J.**; "Introducción al Estudio del Derecho"; 1944; editorial José M. Cajica Jr.; Cap. IV.
3. **Congreso Constituyente Democrático**; "Diario de Debates de la Constitución de 1993"; 1993; Publicación Oficial; Lima - Perú; Tomo I, II, III; págs. 2617.
4. **CHAVEZ ACKERMANN, Pascual**; "Tratado de Derecho Tributario"; Editorial San Marcos; Lima - Perú; págs. 25-28.
5. **DE LOS RIOS, Orlando**; "La Retroactividad benigna en materia tributaria en la Constitución Peruana"; En: Revista de Derecho Tributario; Junio de 1983-1984; Vol. 6; Editada por el Instituto de Derecho Tributario; Lima - Perú.
6. **GARCIA BELSUNCE**; "Garantías Constitucionales"; 1984; Ediciones Palma; Buenos Aires - Argentina.

7. **Estudio Caballero Bustamante & Asociados**; "Informativo Caballero Bustamante"; Segunda Quincena de setiembre de 1993; Año XXI; N° 286; Editorial Tingo S.A.; Lima - Perú; págs. A-1 al A-3.
8. **LOHMANN LUCA DE TENA, Juan Guillermo**; "El Negocio Jurídico"; 1997; Editora y Distribuidora Jurídica Grijley E.I.R.L.; Segunda Reimpresión de la Segunda Edición; Lima - Perú; págs. 12 - 21.
9. **RUBIO CORREA, Marcial**; "Título Preliminar"; 1993; Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú; Sexta Edición; Vol. III; pág. 57; Lima-Perú.
10. **TALLEDO MAZU, César**; "La retroactividad de las normas tributarias en la legislación peruana"; En: Revista de Derecho Tributario; Junio 1987-1988; Vol. N° 12; Editada por el Instituto de Administración Tributaria; Lima - Perú; págs. 31-44.
11. **TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge**; "Los derechos laborales en las Constituciones de 1979 y 1993"; En: "Sociedad Peruana de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social - Balance de la Reforma Laboral Peruana"; Setiembre de 1991; Sociedad Peruana Editores; Primera Edición; Lima - Perú; págs. 9 - 44.