

La Interpretación Jurídica: Propuestas Para su Aplicación en el Derecho Tributario

Gabriel Donayre Lobo*

Resumen:

En la primera parte del artículo se determina el concepto de interpretación y su relación con el lenguaje escrito. Asimismo, se plantea la ambigüedad como uno de los principales problemas que se presenta en la comprensión del lenguaje escrito, así como en la interpretación jurídica. En la segunda parte del artículo se plasman los componentes de la interpretación jurídica, desarrollando desde un punto de vista teórico-doctrinario y práctico-jurisprudencial, los criterios y métodos de interpretación admitidos por el Derecho. Asimismo, se propone un itinerario para la interpretación en el Derecho Tributario. En la tercera parte se desarrolla la interpretación de dos resoluciones del Tribunal Fiscal, utilizando el itinerario propuesto.

Palabras clave:

Interpretación Jurídica – Lenguaje y ambigüedad – Criterios de interpretación – Métodos de interpretación – Itinerario interpretativo – Jurisprudencia del Tribunal Fiscal

Abstract:

The first half of this report contains the concept of interpretation and its relationship with the written language. In addition, it proposes how the ambiguity of the language is one of the main problems for legal interpretation. The second half of this report establishes which components of the legal interpretation are, from a theoretical perspective –according to doctrine and practice– following jurisprudence, criteria and methods of interpretation allowed in Law. This part also proposes a route for the legal interpretation in Tax Law. The third part of this report contains the interpretation of two resolutions from the Tax Court following the described route.

Keywords:

Legal interpretation – Language and ambiguity – Criteria for interpretation – Methods of interpretation – Interpretative itinerary – Tax Court Jurisprudence

Sumario:

1. Introducción – 2. Concepto de interpretación – 3. El lenguaje escrito y la interpretación jurídica – 4. Componentes de la interpretación jurídica – 5. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal – 6. Conclusiones

* Abogado por la Universidad de Lima. Con Postgrado en Tributación por la Escuela de Negocios de la Universidad de Lima. Especialista en Tributación Internacional por la Universidad Austral de Argentina. Egresado de la Maestría en Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú – PUCP. Profesor en la Universidad ESAN. Trabajó como asesor del Tribunal Fiscal, y posteriormente en la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero del Ministerio de Economía y Finanzas, donde continúa desempeñándose como Asesor Experto en Tributos Internos. El autor señala que toda opinión vertida en el presente artículo es a título personal y no involucra a la institución en la que labora.

1. Introducción

A pesar que sobre la interpretación jurídica se ha escrito mucho, hasta la fecha no existe consenso sobre las pautas o criterios generales que deben observarse para interpretar una norma jurídica. Es más, ni siquiera existe consenso sobre los métodos que pueden utilizarse, la importancia e interrelación entre cada uno de ellos, o incluso, respecto al contenido y alcance de los mismos. Es que la interpretación jurídica encierra múltiples y variados aspectos que pueden ser analizados –y de hecho así sucede– desde distintas perspectivas.

El presente artículo tiene como objetivo abordar algunos de los referidos aspectos y asumir una posición sobre los mismos, sustentada en las distintas fuentes del Derecho. No pretendemos con ello –como es obvio– agotar la discusión con relación a dichos aspectos, sino más bien propiciarla.

Dado que nuestro estudio está vinculado con la materia Tributaria, haremos la conexión entre la Teoría General de la Interpretación Jurídica y el Derecho Tributario, analizando si es que la autonomía de esta rama del Derecho implica también una autonomía en cuanto a los criterios generales y los métodos de interpretación aplicables.

2. Concepto de interpretación

El punto de partida de nuestro trabajo será determinar el concepto de interpretación. Para este fin, recurriremos al Diccionario de la Real Academia Española – DRAE, según el cual, la palabra interpretación tiene como una de sus acepciones: “1. f. Acción y efecto de interpretar”¹. Es decir, se debe entender por interpretación tanto la actividad o acción de interpretar, como el resultado o efecto de dicha actividad. Así, la interpretación de una cláusula contractual de acuerdo con el Principio de la buena fe supondrá la acción o actividad de interpretar. En tanto que la interpretación a la que lleguemos luego de aplicar dicho principio, aludirá al resultado o efecto de tal actividad.

Para propósitos del presente artículo, haremos especial énfasis en la actividad o acción de interpretar, aunque en algunas ocasiones aludiremos al efecto o resultado de dicha actividad. Dicho esto, corresponde ahora preguntarnos qué debemos entender por interpretar. Al respecto, el DRAE contiene diversas acepciones de esta

palabra. Así, interpretar significa: “1. Explicar o declarar el sentido de algo, y principalmente el de un texto. // 2. Traducir de una lengua a otra, sobre todo cuando se hace oralmente. // 3. Explicar acciones, dichos o sucesos que pueden ser entendidos de diferentes modos. // 4. Concebir, ordenar o expresar de un modo personal la realidad. 5. Representar una obra teatral, cinematográfica, etc. (...) // 6. Ejecutar una pieza musical mediante canto o instrumentos. // 7. Ejecutar un baile con propósito artístico y siguiendo pautas coreográficas”².

Como podemos advertir, la palabra interpretar tiene diversas acepciones. Por interpretar debemos entender entonces, la actividad de explicar o declarar el sentido de algo (textos, acciones, dichos, sucesos, o cualquier otro hecho de la realidad), de traducir de una lengua a otra, de ejecutar una canción o baile, o de representar una obra teatral o cinematográfica, entre otras³.

Dentro de las acepciones de interpretar que mencionamos, hay una que queremos resaltar, y es aquella que se refiere a: “Concebir, ordenar o expresar de un modo personal la realidad”. Según esta acepción, interpretar significará tanto formarse una idea o concepto de algún suceso o hecho de la realidad, como expresar o declarar tal idea o concepto.

Consideramos que esta acepción debe ser el punto de partida en el análisis de las otras acepciones con las que guarda relación. No podemos explicar o declarar el sentido de algo, si es que antes no hemos formado una idea o concepto del objeto que estamos interpretando. Esto es así porque cuando interpretamos, reconstruimos mentalmente la realidad de aquello que estamos observando, otorgándole un significado.

Es fácil advertir entonces que la actividad interpretativa está presente en todos los ámbitos en los que interviene el conocimiento humano. Cuando observamos la luz roja en un semáforo, interpretamos dicha luz como un mandato para detener nuestros autos, es decir, le damos un significado a la representación mental que tenemos de la referida luz. Esto también nos pasa cuando subimos a un vehículo de transporte público y nos encontramos con imágenes de mujeres embarazadas, niños, adultos mayores y personas con discapacidad, colocadas al costado de algunos asientos. La interpretación de tales imágenes nos lleva a entender que esos asientos están reservados para las personas representadas en aquellas imágenes.

1 www.rae.es

2 *Ibid.*

3 Como podemos apreciar, lo relevante no son los objetos que van a ser interpretados, sino las distintas maneras cómo tales objetos pueden ser interpretados. Así, interpretar un papel en una obra de teatro alude a representar un personaje en dicha obra, lo que evidentemente no es lo mismo que interpretar un texto normativo, que implica explicar el sentido del referido texto.

3. El lenguaje escrito y la interpretación jurídica

Ahora bien, en el ámbito jurídico, que es el que nos interesa para propósitos del presente artículo, nos vamos a centrar en la acepción de la palabra interpretar referida a: “Explicar o declarar el sentido de algo, y principalmente el de un texto”. Para nuestro análisis, el objeto a interpretar será un texto normativo⁴.

Sobre el particular, Moreso y Vilajosana señalan que: “La interpretación jurídica consiste en interpretación de textos, bien sea la actividad de descubrir o decidir el significado de algún documento o texto jurídico, o bien el resultado o producto de esa actividad, es decir, el significado al que se llega a través de aquella actividad”⁵. En esa misma línea de ideas, los mencionados autores precisan que: “(...) toda interpretación del Derecho empieza con un texto normativo, es decir, una formulación lingüística escrita que expresa una o varias normas”⁶.

Siguiendo con este mismo razonamiento, María Sandra Flores expresa que: “Las normas jurídicas en general (...), son construcciones lingüísticas, realizadas sobre la base de signos convencionales llamados palabras. El signo remite a un significado que en principio determinaría: a) que situaciones, cosas o fenómenos alcanza, denota; b) sobre que área de caracteres se proyecta, connota; c) que fuerza de resolución tiene en los planteos concretos”⁷.

En efecto, los textos normativos constituyen una manifestación escrita del lenguaje. Siendo esto así, la interpretación de dichos textos tendrá que enfrentarse a los mismos problemas que se presentan en el lenguaje escrito para poder desentrañar o esclarecer el significado de las palabras.

Como bien apuntan Moreso y Vilajosana: “Los textos normativos están formulados en lenguaje natural para facilitar precisamente la comprensión del mensaje. Es por ello que todos los problemas que presenta este tipo de lenguaje a la hora de poder determinar con precisión el significado de las expresiones utilizadas, se trasladarán a la actividad de la interpretación jurídica, la cual consiste precisamente en la atribución de significado a los textos normativos”⁸.

Uno de los problemas que se presenta con mayor frecuencia en el lenguaje es la ambigüedad. Con relación a ella, Moreso y Vilajosana precisan que: “una palabra o una expresión es ambigua si tiene (en el uso que hace de ella una determinada comunidad lingüística) más de un significado o, lo que es lo mismo, expresa más de un concepto”⁹. Según dichos autores, existen tres clases de ambigüedad: a) la mera homonimia, b) la ambigüedad relacional y c) la ambigüedad sintáctica¹⁰.

Respecto a la mera homonimia, los autores mencionan que ésta puede ser resuelta por el contexto lingüístico en el que aparece la palabra en la oración así como por la situación fáctica en la que ésta fue usada¹¹.

Por ejemplo, la palabra “facultad” tiene diversas acepciones en el DRAE, entre ellas: “1. f. Aptitud, potencia física o moral. 2. f. Poder, derecho para hacer algo. (...) 4. f. Cada una de las grandes divisiones de una universidad, correspondiente a una rama del saber, y en la que se dan las enseñanzas de una carrera determinada o de varias carreras afines”¹²; entre otras. Si decimos: tiene la facultad para comunicar fácilmente sus ideas; estaremos utilizando la palabra “facultad” en su acepción de “aptitud”. En cambio, si decimos tiene la facultad para firmar un contrato; estaremos empleando la palabra “facultad” en su acepción de “poder o derecho para hacer algo”. Mientras que si decimos: esa persona estudia en la Facultad de Medicina; estaremos haciendo alusión a una de las divisiones de una Universidad donde se estudia la carrera de Medicina.

Por tanto, el significado de una palabra podrá obtenerse de su contexto lingüístico. Sobre este punto, María Sandra Flores señala que: “(...) las palabras, estudiadas de modo independiente, no aportan pautas fijas para la correcta delineación semántica. Las mismas se dan en un todo que las contiene y las dimensiona. Este todo es el contexto lingüístico”¹³; esto es, “(...) un conjunto correlativo de unidades semánticas conformando un todo susceptible de comprensión”; y citando a Aulus Aarnio, precisa que en el contexto: “(...) las palabras son interpretadas a través de otras palabras”¹⁴.

4 Cuando hagamos referencia a “norma jurídica” será en el sentido de texto normativo, y no del mandato contenido en dicho texto.

5 MORESO, José Juan y VILAJOSANA, Josep María. “Introducción a la teoría del derecho”. Editorial Marcial Pons. Pág. 148.

6 MORESO, José Juan y VILAJOSANA, Josep María. Ob. Cit. Pág. 149.

7 FLORES, María Sandra. “Interpretación Constitucional: análisis doctrinario y jurisprudencial”. Editorial Mediterránea. Córdoba, 2006. Pág. 21.

8 MORESO, José Juan y VILAJOSANA, Josep María. Ob. Cit. Pág. 152.

9 MORESO, José Juan y VILAJOSANA, Josep María.

10 Ídem.

11 MORESO, José Juan y VILAJOSANA, Josep María. Ob. Cit. Pág. 153.

12 www.rae.es

13 FLORES, María Sandra. Ob. Cit. Pág. 29.

14 Ídem.

Con la ambigüedad relacional se presentan mayores problemas para establecer el significado de las palabras, puesto que los diferentes significados asociados con dichas palabras están relacionados o vinculados entre sí.

Por ejemplo, la palabra “derecho” puede significar la tasa que se paga por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos¹⁵; pero también puede significar la *“Cantidad que se paga, con arreglo a arancel, por la introducción de una mercancía o por otro hecho consignado por la ley. Derechos aduaneros, notariales”*¹⁶. Si decimos: “se ha pagado un derecho”, podríamos estar refiriéndonos a que se ha pagado una tasa o que se ha cancelado un derecho aduanero. En este caso, no será tan fácil establecer el significado de la palabra, debido a la relación existente entre ambas.

Por último, la ambigüedad sintáctica¹⁷, como señalan Moreso y Vilajosana: *“(…) puede venir dada, finalmente, por el orden en que aparecen las palabras en una determinada estructura sintáctica. (...) La estructura sintáctica de estas oraciones permite que sean interpretadas en dos sentidos diversos, ambos correctos desde el punto de vista lingüístico. (...) Puede ocurrir que en algunos supuestos el contexto sirva para dirimir la cuestión; pero también puede ocurrir que no sea así. (...) Cuando ni el contexto ni la situación son suficientes para eliminar la ambigüedad de una expresión, sólo queda estipular cuál de los significados posibles se va a tomar, siendo tal estipulación fruto de una decisión pero no de conocimiento lingüístico”*¹⁸.

Por ejemplo, el artículo 1° de la Ley N° 28683, Ley que modifica la Ley N° 27408¹⁹, señala: *“Dispónese que en los lugares de atención al público las mujeres embarazadas, las niñas, niños, las personas adultas mayores y con discapacidad, deben ser atendidas y atendidos preferentemente”*. En este caso, cuando el texto normativo menciona a *“(…) las personas adultas mayores y con discapacidad”*, ¿debe entenderse que se está refiriendo únicamente a las personas adultas mayores con discapacidad o a las personas adultas mayores y también a las personas con discapacidad al margen de su edad?

El efecto o resultado de la interpretación que se adopte no dependerá del significado de la

palabra ni de su contexto lingüístico, sino de otro tipo de consideración, por ejemplo, la razón de ser de dicho texto. En este caso, lo razonable sería asumir que la atención preferente es tanto para las personas adultas mayores como para las personas con discapacidad a pesar que éstas no califiquen como adultas mayores, puesto que es su condición de discapacidad lo que justifica que también reciban una atención preferente.

En resumen, si los textos normativos están expresados en un lenguaje escrito, los problemas de éste serán también los problemas de aquellos; problemas que evidentemente incidirán en la interpretación de los referidos textos.

En consideración a lo antes expresado, nos permitimos discrepar con la posición asumida por Rubio Correa, cuando señala que: *“La teoría de la interpretación jurídica, de esta manera, es la parte de la teoría general del Derecho destinada a desentrañar el significado último del contenido de las normas jurídicas cuando su sentido normativo no queda claro a partir del análisis lógico-jurídico interno de la norma”*²⁰. El mencionado autor explica esta posición en la nota a pie del texto antes citado, indicando: *“(…) que solo hay problema de interpretación cuando el sentido de la norma no queda claro, bien de su lectura inicial, bien de su posterior cotejo con el caso que se va a regular con ella”*²¹.

Discrepamos con dicha posición, porque incluso si un texto normativo nos queda claro (resultado o efecto de interpretar), es precisamente porque antes lo hemos interpretado (actividad de interpretar); ello, en tanto la actividad de interpretación resulta indispensable para atribuirle un significado a las palabras contenidas en los textos normativos, máxime aún, si tenemos en cuenta los problemas que presenta el lenguaje escrito para su comprensión.

Es cierto que los textos normativos están expresados en un lenguaje natural, precisamente para que puedan ser comprendidos por todos quienes lo lean; como bien lo explica Rubio Correa al señalar que: *“A diferencia de algunas otras ramas del saber, el Derecho no utiliza un lenguaje propio o simbolizado. Por el contrario, toma el lenguaje común y es elaborado mediante él. Adicionalmente,*

15 De acuerdo con la Norma II del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

16 Conforme una de las acepciones del DRAE. En: www.rae.es

17 Según el DRAE, sintaxis es la parte de la gramática que enseña a coordinar y unir las palabras para formar las oraciones y expresar conceptos. En: www.rae.es

18 MORESO, José Juan y VILAJOSANA, Josep María. Ob. Cit. Pág. 153.

19 Ley que establece la atención preferente a las mujeres embarazadas, las niñas, niños, los adultos mayores, en lugares de atención al público.

20 RUBIO CORREA, Marcial. “El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho”. Tercera reimpresión de la décima edición, aumentada; Lima, 2012. Pág. 220.

21 RUBIO CORREA, Marcial. Ob. Cit. Pág. 220.

se supone que al regular las conductas de las personas en su vida social, el Derecho aspira a ser conocido, entendido y aplicado por los seres humanos aun al margen de su conocimiento del sistema jurídico. Por ello, en el Derecho se plantea un problema particular que comparte con pocas disciplinas teóricas humanas: mientras la mayoría de las ciencias y de los conocimientos especializados son desarrollados, comunicados y practicados por especialistas, el Derecho lo es, dialécticamente, por especialistas y legos a la vez²².

No obstante ser cierta la afirmación anterior, debemos tener siempre en cuenta que en el derecho existen palabras que tienen un significado distinto al usual, sea porque existe un texto normativo que les atribuye dicho significado o porque así son conocidos en la doctrina jurídica. Por tanto, si bien el derecho utiliza las palabras del lenguaje común, también emplea palabras que tienen un significado particular para esta rama del saber. Por ello, podemos afirmar que el derecho está expresado en un lenguaje común y técnico a la vez.

Debemos precisar que el Derecho como lenguaje técnico no está exento del problema de ambigüedad. Veamos un ejemplo de ello: la palabra "casar". De acuerdo con el Diccionario Jurídico de Cabanellas:

"CASAR. Según la rama jurídica, posee este verbo significados muy diversos:

A. *En Derecho Civil y Canónico. Contraer matrimonio.*
(...)

B. *En Derecho Procesal. Anular, revocar la sentencia o fallo de un tribunal inferior. La resolución recurrida puede ser casada en todo o en parte*²³.

En este caso, la ambigüedad podrá resolverse fácilmente por el contexto lingüístico en el que la palabra aparezca en la oración. Sin embargo, puede ocurrir que algunos casos no sea tan fácil determinar el significado de la palabra a partir de su contexto lingüístico, como por ejemplo, con la palabra "capacidad", ya que puede aludir a la capacidad civil, tributaria, jurídica, política, etc.

Se critica mucho a los legisladores por no redactar textos normativos lo suficientemente claros que no permitan más de una interpretación, así como a los abogados por darle diversas interpretaciones a

textos normativos supuestamente claros. Quienes hacen estas críticas, evidentemente desconocen los problemas del lenguaje escrito, y que los textos normativos son precisamente expresiones de dicho lenguaje. Si, como dijimos, la actividad interpretativa está presente en todos los ámbitos en los que interviene el conocimiento humano, con mayor razón estará presente en el lenguaje escrito, dado los diversos problemas que se suscitan para la comprensión de dicho lenguaje.

Al respecto, compartimos las palabras de Du Pasquier cuando señala que: *"Los profanos reprochan algunas veces a los juristas las discusiones que provoca la interpretación del derecho; se sorprenden de que los redactores de leyes no hayan logrado elaborar textos suficientemente claros para que su manejo esté exento de incertidumbre. Es desconocer la infinita diversidad de los hechos reales: éstos no se dejan a reducir a fórmulas indelebiles; escapan a todas las previsiones*²⁴.

Dado que la interpretación jurídica supone la interpretación de un texto normativo, y éste es una expresión escrita del lenguaje, estamos obligados a conocer el significado de las palabras y a comprenderlas en su contexto lingüístico; y si tenemos además presente que el derecho está expresado en un lenguaje técnico, debemos conocer también el significado que una determinada palabra tiene en el ámbito jurídico.

Entonces, cualquier texto normativo por más claro que nos parezca, va a tener que ser interpretado. Dicha labor interpretativa nos obligará a conocer el significado de las palabras según su acepción usual, pudiendo para ello recurrir al Diccionario de la Real Academia Española; y de ser el caso, también el significado de las palabras según su acepción técnica, para lo cual podemos acudir al mismo u otro texto normativo que contenga el significado o definición de dichas palabras o a la doctrina jurídica.

Ahora bien, surge acá la pregunta ¿cómo debe realizarse la actividad de interpretación de los textos normativos? La respuesta a esta pregunta dependerá de cada intérprete, de los criterios que priorice y de la metodología que emplee. De esta manera, dos personas que interpretan un mismo texto normativo pueden llegar a dos interpretaciones distintas.

Está claro que no existe una sola forma de interpretar un texto normativo, sino muchas

22 RUBIO CORREA, Marcial. Ob. Cit. Pág. 78.

23 CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. "Diccionario Jurídico Elemental". Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires. 7ª Reimpresión: enero de 1984. Pág. 47.

24 DU PASQUIER, Claude. "Introducción del Derecho". Traducción del francés por: Ayasta Gonzales, Julio. Editora y Distribuidora "EDINAF". Págs. 144 y 145.

formas de hacerlo. Así, cada intérprete priorizará un determinado criterio de interpretación y le dará mayor peso a un método de interpretación que a otro. Esto, como es obvio, supondrá que el intérprete conozca todos los criterios y métodos de interpretación admitidos por el derecho y que además, sepa cómo utilizarlos.

4. Componentes de la interpretación jurídica

Los principales componentes de la interpretación jurídica son los criterios generales de interpretación y los métodos de interpretación. Para propósitos del presente artículo, tomaremos en cuenta tales componentes y el estudio que sobre los mismos ha sido elaborado en nuestra doctrina por Rubio Correa²⁵.

4.1 Criterios generales de interpretación

Con relación a los criterios generales de interpretación, Rubio Correa señala que: *“Cada intérprete elabora su propio marco global de interpretación jurídica, asumiendo uno o más criterios con ponderaciones distintas y, por lo tanto, cada intérprete se pone en un punto de partida y se traza una dirección interpretativa que es distinta a la de cualquier otro intérprete. (...) El intérprete puede asumir entonces diversos puntos de partida y diversos itinerarios para realizar su labor de interpretación”*²⁶.

Para el citado autor, tales criterios son los siguientes: tecnicista, axiológico, teleológico y sociológico²⁷. A continuación expondremos las características de cada uno de estos criterios.

*“De acuerdo al criterio tecnicista, el intérprete asume que la tarea de interpretación consiste en desentrañar el significado de una norma jurídica a partir del Derecho mismo, sin intervención de elementos extraños a lo técnicamente legal. Los medios de los que se valdrá el intérprete serán la literalidad de la norma, su ratio legis, sus antecedentes jurídicos, su sistemática, inclusive su dogmática”*²⁸.

Este criterio de interpretación se basa exclusivamente en el Derecho, como lenguaje usual y técnico; siendo sólo relevantes los aspectos contenidos en el texto normativo (literalidad y *ratio legis*) y los que lo rodean (antecedentes jurídicos y sistemática). Por tanto, para este criterio

no son relevantes los conceptos extrajurídicos como los fines o valores que se pretenden alcanzar con dicho texto normativo.

Con relación al criterio axiológico, Rubio Correa indica que: *“De acuerdo al criterio axiológico, el intérprete asume que la tarea de interpretación consiste en adecuar el resultado, en la medida de lo posible, a ciertos valores que deben imperar en la aplicación del Derecho. Así, por ejemplo, entre una solución que perjudique la libertad y otra que la favorezca, preferirá la segunda; entre la solución justa y la injusta se inclinará por la primera y así sucesivamente”*²⁹.

Como vemos, a diferencia del criterio tecnicista, el criterio axiológico recurre a elementos extraños al propio texto normativo. Así, será el intérprete quien elija los valores que utilizará al momento de realizar su actividad interpretativa, a efectos que los resultados de dicha actividad sean congruentes con tales valores.

Respecto al criterio teleológico, Rubio Correa manifiesta que: *“Según el criterio teleológico, el intérprete asume que la interpretación debe ser realizada de manera tal que, en la medida de lo posible, se obtenga una finalidad predeterminada de la aplicación de la norma jurídica. Este criterio supone, naturalmente, que el propio intérprete ha establecido previamente los objetivos a lograr mediante el Derecho, o que en todo caso dicha predeterminación haya sido realizada por la persona o autoridad que se la impone. Los fines que puede imponerse al intérprete son de los más variados y aplicables en distintos campos del Derecho. Así, puede ocurrir que lo que se busque sea desincentivar cierto tipo de conducta, favorecer determinadas líneas de actividad, recaudar mayores ingresos para el fisco, ahorrar gasto público, etcétera”*³⁰.

Al igual que el criterio axiológico, este criterio recurre a elementos extraños al propio texto normativo, pero a diferencia de aquél, no será algún valor el que se tome en cuenta al momento de interpretar dicho texto, sino alguna finalidad previamente determinada, como por ejemplo, propiciar el incremento de la recaudación tributaria.

Cabe aquí precisar que el intérprete, consciente o inconscientemente, siempre utilizará alguno

25 En su obra: “El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho”. Tercera reimpresión de la décima edición, aumentada; Lima, 2012.

26 RUBIO CORREA, Marcial. Ob. Cit. Pág. 233.

27 Para propósitos del presente trabajo, obviaremos la mención al criterio sociológico, debido a la poca aplicación que tiene en el ámbito tributario.

28 RUBIO CORREA, Marcial. Ob. Cit. Págs. 233 y 234.

29 RUBIO CORREA, Marcial. Ob. Cit. Pág. 235.

30 Ídem.

de los criterios de interpretación antes señalados. Puede utilizar uno o más de uno de ellos. Cuando utiliza más de uno, puede darle mayor peso a uno que a otro. Finalmente, la decisión que adopte el intérprete incidirá en los resultados de su interpretación. Por esta razón, es que la interpretación de un texto normativo puede diferir según los criterios de interpretación que se utilicen y la ponderación que se les otorgue a los mismos.

Resulta pertinente citar aquí la afirmación hecha por Rubio Correa en el sentido que: "(...) el intérprete debe esforzarse siempre por tomar conscientemente su posición axiomática de interpretación, no solo en general, sino cada vez que interpreta. De esta manera podrá llenar los vacíos de la interpretación simple con elaboraciones más sutiles y, también, podrá conocer anteladamente los defectos y puntos débiles tanto de su proceso de interpretación como de sus conclusiones"³¹.

Ahora bien, una vez que el intérprete ha asumido uno o más criterios de interpretación, debe decidir qué métodos de interpretación va a utilizar para determinar el sentido y alcance de un texto normativo.

Al respecto, los métodos de interpretación son definidos por Rubio Correa como los: "(...) procedimientos metodológicos en base a los cuales podemos obtener conclusiones positivas frente al qué quiere decir la norma jurídica, desentrañando, al aplicarlos, diversos contenidos provenientes de los criterios antes mencionados; agregando que: "(...). Criterios y métodos de interpretación están estrechamente vinculados. Los criterios determinan el uso y las diversas combinaciones posibles de los métodos"³².

4.2 Métodos de interpretación

Cabe precisar que los principales métodos de interpretación aplicables en el Derecho son los siguientes: literal, histórico, ratio legis, sistemático por comparación con otras normas y sistemático por ubicación de la norma. De aquí en adelante vamos a detallar cada uno de estos métodos y su aplicación en el Derecho Tributario, apoyándonos para ello en la doctrina y en los diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal.

4.2.1 Método Literal

Consiste en descubrir lo que "quiere decir" el texto normativo a partir del significado de las palabras y de su contexto lingüístico, utilizando las reglas de la semántica³³ y la gramática³⁴.

De acuerdo con lo señalado por Rubio Correa: "Para el método literal, el procedimiento de interpretación consiste en averiguar lo que la norma denota mediante el uso de las reglas lingüísticas propias al entendimiento común del lenguaje escrito en el que se halla producida la norma, salvo que los términos utilizados tengan algún significado jurídico específico y distinto del común, en cuyo caso habrá que averiguar cuál de los dos significados está utilizando la norma. Es decir, el método literal trabaja con la gramática y el diccionario"³⁵.

Por su parte, Villegas señala con relación a este método, que: "Se limita a declarar el alcance manifiesto e indubitable que surge de las palabras empleadas en la ley sin restringir ni ampliar su alcance. Cada palabra legislativa es analizada de acuerdo a la gramática, la etimología, la sinonimia y todo otro método de estudio del lenguaje (...). Filosóficamente son aplicables las ideas racionalistas: si el derecho se resume en la ley, conocer la ley es conocer el derecho"³⁶.

Asimismo, Du Pasquier indica que este procedimiento: "Consiste en deducir de las palabras mismas, de su lugar en la frase y de la sintaxis³⁷, de la misma puntuación, el sentido exacto del artículo de que se trata. Es así como, según que entre dos miembros de frases se encuentre, bien la conjunción y, bien la conjunción o, el alcance de una disposición legal es esencialmente diferente (...)"³⁸.

Al utilizar este método de interpretación nos enfrentamos a todos los problemas del lenguaje escrito que dificultan su comprensión, entre ellos, la ambigüedad antes comentada. Para intentar resolver el problema de la ambigüedad en el lenguaje, nos remitimos a la primera parte de este artículo.

Veamos un caso en el que el Tribunal Fiscal utilizó este método de interpretación:

31 RUBIO CORREA, Marcial. Ob. Cit. Pág. 237.

32 Ídem.

33 De acuerdo con el DRAE: Pertenciente o relativo a la significación de las palabras // Estudio del significado de los signos lingüísticos y de sus combinaciones, desde un punto de vista sincrónico o diacrónico. En: www.rae.es

34 De acuerdo con el DRAE: Ciencia que estudia los elementos de una lengua y sus combinaciones. En: www.rae.es

35 RUBIO CORREA, Marcial. Ob. Cit. Pág. 238.

36 VILLEGAS, Héctor B. "Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario". 9ª edición actualizada y ampliada. Editorial Astrea, 2005. Pág. 245.

37 De acuerdo con el DRAE: "Parte de la gramática que enseña a coordinar y unir las palabras para formar las oraciones y expresar conceptos".

38 DU PASQUIER, Claude. Ob. Cit. Pág. 147.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 00136-4-2006

La controversia sobre la que el Tribunal Fiscal emitió pronunciamiento estaba referida a determinar los alcances de un beneficio tributario para las empresas agrarias azucareras a efecto que éstas pudieran capitalizar la totalidad de la deuda tributaria generada al 31 de mayo de 2003.

El artículo 2° de la Ley de la Actividad Empresarial de la Industria Azucarera señalaba en su numeral 2.1, que las empresas agrarias azucareras en las que el Estado tiene participación accionaria y en las que desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 802 no se hubiera transferido más del cincuenta por ciento (50%) de las acciones representativas del capital social, podrán capitalizar la totalidad de la deuda tributaria generada al 31 de mayo de 2003, respecto de los tributos que administren y/o recauden la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, el Seguro Social de Salud – ESSALUD y la Oficina de Normalización Previsional – ONP.

Con relación a las empresas que podían acogerse a este beneficio, cabían dos interpretaciones:

Para una primera interpretación, podían acogerse:

- i) Las empresas agrarias azucareras en las que el Estado tiene participación accionaria, y
- ii) Las empresas agrarias azucareras en las que desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 802 no se haya transferido más del cincuenta por ciento (50%) de las acciones representativas del capital social.

Para una segunda interpretación, sólo podían acogerse:

- i) Las empresas agrarias azucareras en las que el Estado tiene participación accionaria y **que además** desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 802 no se haya transferido más del cincuenta por ciento (50%) de las acciones representativas del capital social.

El Tribunal Fiscal optó por la segunda interpretación, pues de acuerdo con el DRAE, la palabra “y” se encuentra definida como una conjunción copulativa que sirve: *“para unir palabras o cláusulas en concepto afirmativo”*.

En ese sentido, el Tribunal Fiscal concluyó: *“Que consecuentemente los requisitos establecidos en la ley son concurrentes (...) distinto sería el caso si en el referido artículo se hubiese utilizado la conjunción “o” (disyunción), supuesto en el cual, sería correcta la conclusión del recurrente”*.

Consideramos que la conclusión a la que arribó el Tribunal Fiscal, utilizando el método de interpretación literal, es correcta. En efecto, el sentido y alcance de un texto normativo será distinto si entre dos grupos de frases aparece la conjunción “y” o la conjunción “o”; pues como bien apunta María Sandra Flores: *“Decir “y” no es igual a decir “o”. La primera nos da idea de unión o asociación, la segunda de separación o alternativa”*³⁹.

Ahora bien, en el Derecho, algunas veces la conjunción “y” no tiene la acepción de “unión o asociación” sino de “separación o alternativa”. Por ejemplo, cuando el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que: *“A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta neta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente (...)”*; no cabe entender que se requiere para la deducción de un gasto, que éste sea necesario, de manera conjunta o asociada, para producir la renta y para mantener su fuente; toda vez que bastará para su deducción, que el gasto sea necesario para producir la renta o que el gasto sea necesario para mantener su fuente productora. Por tanto, en este caso, la conjunción “y” tendrá la acepción de “separación o alternativa”⁴⁰.

Que la conjunción “y” tenga la acepción de “unión o asociación” o de “separación o alternativa”, dependerá de cuál sea la razón de ser del texto normativo a interpretar, es decir, de la lógica que haya detrás del mismo.

En la doctrina se discute mucho sobre si este método es suficiente para interpretar los textos normativos, o si debe necesariamente complementarse con otros métodos de interpretación.

Sobre el particular, Rubio Correa enfatiza que: *“(...) el método literal es el primero a considerar necesariamente en el proceso de interpretación porque decodifica el contenido normativo que quiso comunicar quien dictó*

39 FLORES, María Sandra. Ob. Cit. Pág. 30.

40 Sobre el uso de la conjunción “y” bajo su doble acepción de “posibilidad conjunta” y “posibilidad separada”; nos remitimos al artículo de HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis: “Algunas consideraciones sobre el principio de causalidad en el Impuesto a la Renta”: En: Revista Ius Et Veritas N° 25. Págs. 297 a 303. En dicho artículo, el referido autor hace un interesante análisis sobre cuando en el derecho se utiliza la conjunción “y” en su acepción de “posibilidad separada”; sustentándose para ello, en el Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, según el cual, la conjunción “y” es “(...) copulativa en principio, pero equivale al sentido adversativo de la O (...) en ciertos casos”.

la norma. Sin embargo, el método literal suele actuar –implícita o explícitamente– ligado a otros métodos para dar verdadero sentido a las interpretaciones y, en muchos casos, es incapaz de dar una respuesta interpretativa adecuada. Por tanto, su utilización preponderante es discutible y no parece provenir de ningún axioma válido por sí mismo, sino del hecho de que el intérprete ha decidido dar prioridad a un criterio tecnicista con clara preponderancia de la importancia del texto de la ley sobre lo demás⁴¹.

De la misma opinión es Villegas al precisar que: *“En materia tributaria, utilizar este método en forma exclusiva es insuficiente y puede llevar a conclusiones erróneas porque el legislador no siempre es un técnico en la materia y puede suceder que la terminología empleada no sea la adecuada a la realidad que se quiso legislar”*⁴².

Entonces, podemos afirmar con relación a este método de interpretación, que siempre se va a utilizar, pues como bien señala Rubio Correa, es la puerta de entrada a la interpretación de cualquier sistema jurídico basado en el lenguaje escrito. Sin embargo, en muchas ocasiones resultará insuficiente para determinar el sentido y alcance de un texto normativo. Por esta razón, es que debemos recurrir a los otros métodos de interpretación.

4.2.2 Método Histórico

Consiste en descubrir lo que *“quiere decir”* el texto normativo a través de la información previa a la existencia de dicho texto, es decir, sus antecedentes (lo que opinaron los legisladores, las exposiciones de motivos, los textos normativos precedentes, cómo fueron éstos modificados, etc.). A través de este método se busca encontrar la voluntad del legislador.

Para Du Pasquier este procedimiento: *“Consiste en investigar el estado de espíritu en que se encontraban los autores de la ley; los motivos que los han llevado a legislar y cómo se han representado la futura aplicación de los textos que elaboraban. A este efecto, se examinan los primeros proyectos de ley de que se trata y se les compara con el texto definitivo para saber en qué sentido el poder legislativo ha precisado o transformado su pensamiento. Se estudian las exposiciones de motivos y los mensajes*

*del poder ejecutivo, las actas e informes de las comisiones de expertos, los de las comisiones de los consejos legislativos, por último, aquellos debates plenarios que han precedido la adopción de la ley”*⁴³

Por su parte, Villegas menciona que: *“Quienes propugnan el método histórico sostienen que se debe desentrañar el pensamiento del legislador, ya que conocer la ley no es otra cosa que conocer la intención de quien la dictó. Para ello hay que atender todas las circunstancias que rodearon el momento de la sanción de la ley (ocatio legis). Se utilizan, por ejemplo, el mensaje del Poder Ejecutivo, la discusión en comisiones, los debates parlamentarios, los artículos periodísticos, las opiniones doctrinales, etcétera”*⁴⁴.

Para Rubio Correa este método se utiliza: *“(…) para llegar a conocer la intención del legislador y así entender por qué o para qué dio la norma, a fin de interpretar sus alcances en consonancia. Está fundado, pues, en el criterio tecnicista, que toma en cuenta, sobre todo, los antecedentes jurídicos de la norma bajo interpretación”*⁴⁵.

Como podemos advertir de las opiniones de los autores antes citados, a través del método histórico se busca conocer la intención del legislador que dio la norma. Esta búsqueda implicará retroceder en el tiempo para encontrar todo aquello que nos permita reconstruir su pensamiento, como por ejemplo, las fundamentaciones o considerandos de sus proyectos normativos, las exposiciones de motivos que se suelen acompañar a dichos proyectos, la parte considerativa de los textos normativos aprobados, entre otros.

Como bien refiere Rubio Correa: *“También son importantes para el método histórico las normas en las que el legislador declara haberse inspirado y las propias normas derogadas, pues el cotejo entre ambas puede decir mucho del contenido de la actual”*⁴⁶.

En efecto, este método de interpretación tendrá una mayor utilidad en aquellos casos en los que el texto normativo a interpretar haya modificado, sustituido o derogado a otro; pues de la comparación del “qué decía antes” y del “qué dice ahora”, podremos desentrañar la voluntad del legislador.

A continuación mencionaremos un caso en el que el Tribunal Fiscal utilizó este método:

41 RUBIO CORREA, Marcial. Ob. Cit. Págs. 239 y 240.

42 VILLEGAS, Héctor B. Ob. Cit. Pág. 245.

43 DU PASQUIER, Claude. Ob. Cit. Págs. 148 y 149.

44 VILLEGAS, Héctor B. Ob. Cit. Pág. 246.

45 RUBIO CORREA, Marcial. Ob. Cit. Pág. 249.

46 RUBIO CORREA, Marcial. Ob. Cit. Pág. 248.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 08166-5-2004

En este caso, la controversia sobre la que el Tribunal Fiscal se pronunció estaba referida a determinar si los predios de propiedad de las instituciones públicas descentralizadas se encontraban inafectos al pago del Impuesto Predial.

De acuerdo con el inciso a) del artículo 15° de la Ley N° 23552⁴⁷, se encontraban inafectos al impuesto, los predios de propiedad del Gobierno Central, Instituciones Públicas Descentralizadas, Gobiernos Locales y Regionales.

Posteriormente, en el inciso a) del artículo 17° del Decreto Legislativo N° 776⁴⁸, se estableció que se encontraban inafectos al pago del impuesto los predios de propiedad del Gobierno Central, Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales; omitiéndose mencionar esta vez a las instituciones públicas descentralizadas.

Debido a dicha modificación normativa, el Tribunal Fiscal consideró que: *“(...) si bien en la Ley N° 23552 se estableció como (sic) sujeto no afectos al gobierno central y a las instituciones públicas, de manera independiente, en el Decreto Legislativo N° 776, sólo se ha incluido al primer caso, omitiendo toda mención a las instituciones públicas descentralizadas, lo que evidencia una intención de modificar el tratamiento que con anterioridad se venía otorgando a estas entidades en materia del Impuesto sobre la propiedad predial.*

Que así, en mérito a una interpretación histórica de las normas se puede concluir que la falta de inclusión de una mención a las instituciones públicas descentralizadas en el inciso a) del artículo 17° citado tuvo la finalidad de excluir de los alcances de la inafectación regulada en dicha disposición a los predios de propiedad de estas entidades”⁴⁹.

En este caso, el Tribunal Fiscal utilizó el método de interpretación histórico para establecer que los predios de propiedad de las instituciones públicas descentralizadas no se encontraban inafectos al pago del Impuesto Predial, pues de la comparación entre el texto normativo modificado y el vigente, podía inferirse que la intención del legislador fue excluir de la inafectación al pago del Impuesto Predial, a los predios de propiedad de tales instituciones.

4.2.3 Método de la ratio legis

Consiste en descubrir lo que *“quiere decir”* el texto normativo de acuerdo con su razón de ser, la cual debe fluir del texto mismo de la norma o del cuerpo normativo en el que dicho texto se encuentra inserto.

Para Rubio Correa, en este método: *“(...) el “qué quiere decir” de la norma se obtiene desentrañando su razón de ser intrínseca, la que puede extraerse de su propio texto. En efecto, el lenguaje suele denotar y connotar a la vez. El método de la ratio legis busca esclarecer la norma en base a lo connotado. (...) La ratio legis debe fluir del texto mismo de la norma o grupo normativo que le es correspondiente. No supone una investigación que vaya a documentos y fuentes distintas del propio texto de la norma sometida a interpretación”⁵⁰.*

Este método también es conocido como método lógico. Al respecto, Villegas señala que: *“El método lógico pretende resolver cuál es el espíritu de la norma o su ratio legis. La base de interpretación es que la ley forma parte de un conjunto armónico, por lo cual no puede ser analizada por sí sola, sino relacionada con las disposiciones que forman toda la legislación de un país”⁵¹.*

Por su parte, Du Pasquier señala con relación a la interpretación lógica lo siguiente: *“Sucede que el estudio de la letra misma de la ley conduce a resultados dudosos y que haya que recurrir a investigaciones más amplias. Es entonces que se inspirará en el texto, confrontando el artículo en cuestión con otras disposiciones legales, estudiando lo que se denomina “la economía general de la ley”, es decir su plan. El lugar que ocupa un artículo en un documento legislativo, el título y el subtítulo bajo los cuales está ordenado pueden ser determinantes para la apreciación de su alcance”⁵².*

Sin embargo, el citado autor también se refiere a la *“ratio legis”*, indicando que: *“(...) Designan la razón de ser de la ley, los motivos que la han inspirado. Sin duda, no se trata de las circunstancias más o menos accidentales que han originado la ley (occasio legis): tal un crimen sensacional que da lugar a una revisión de ciertas reglas penales. Se trata más bien de necesidades sociales que el legislador ha querido satisfacer. Sin embargo, según el punto de*

47 Ley que estableció el Impuesto al Valor del Patrimonio Predial, derogada por el Decreto Legislativo N° 776.

48 Ley de Tributación Municipal publicada el 31 de diciembre de 1993.

49 La otra razón por la que el Tribunal Fiscal consideró que los predios de propiedad de las instituciones públicas descentralizadas no se encontraban inafectos al pago del Impuesto Predial fue porque dichas instituciones tenían una personalidad jurídica distinta a la de la administración pública matriz del Gobierno Central, gozando de autonomía jurídica, administrativa, económica y financiera. En virtud de dicha autonomía financiera, tenían la capacidad para asumir el pago del impuesto con sus recursos propios.

50 RUBIO CORREA, Marcial. Ob. Cit. Pág. 240.

51 VILLEGAS, Héctor B. Ob. Cit. Pág. 245.

52 DU PASQUIER, Claude. Ob. Cit. Págs. 148 y 149.

vista en que uno se coloque, la ratio legis puede ser considerada como el fin realmente querido por el legislador en la época de elaboración de la ley o, de manera más general, como el ideal que inspira la ley y que puede realizarse por medios nuevos"⁵³.

Al igual que el método de interpretación literal, este método de interpretación siempre debe ser utilizado, puesto que de todo texto normativo se puede extraer una razón de ser. Ahora bien, esto no significa que los textos normativos tengan una sola razón de ser, pues ésta puede diferir de acuerdo con el análisis que efectuó cada intérprete. Lo que un intérprete nunca debe dejar de hacer es explicar y sustentar cuál es para él, la razón de ser del texto normativo que está interpretando.

En tanto este método de interpretación corresponde al criterio de interpretación tecnicista, la razón de ser de un texto normativo debe fluir de su propio texto o del cuerpo normativo al que éste pertenece. A través de este método de interpretación intentaremos descubrir el porqué de un texto normativo. En caso el texto normativo a interpretar esté referido a un determinado impuesto, los principios técnicos que sustentan dicho impuesto, nos facilitará conocer el porqué del texto normativo que estamos interpretando.

A continuación mencionaremos un caso en el que el Tribunal Fiscal utilizó este método, aunque conjuntamente con el método de interpretación literal:

Resolución del Tribunal Fiscal N° 03925-1-2005

En este caso, la controversia consistía en establecer si resultaba aplicable la exoneración prevista en el inciso b) del Apéndice I de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en caso el adquirente del inmueble fuera una persona jurídica.

De acuerdo con el inciso b) del Apéndice I de la Ley del Impuesto General a las Ventas⁵⁴, se encontraba exonerada del referido impuesto, la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos, cuyo valor de venta no supere las 35 Unidades Impositivas Tributarias, siempre que sean destinados exclusivamente a vivienda y que cumplan con las características técnicas establecidas en el Reglamento.

El Tribunal Fiscal, recurriendo en primer lugar al método de interpretación literal, señaló: "Que de acuerdo al Diccionario Enciclopédico de Derecho

Usual de Guillermo Cabanellas, destinado significa con destino, pero sin haber tomado posesión del mismo, con misión, finalidad o aplicación determinadas, y destinar es ordenar o determinar algo con relación a un fin, mientras que vivienda es la habitación, casa, morada, lugar habitado o habitable, concepto que en términos similares ha sido recogido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5429-3-2003 ("por vivienda debe entenderse la construcción que se emplea para vivir, morar o residir").

"Que atendiendo al uso que debe darse al inmueble (residencia, morada, habitación), y a las definiciones de vivienda antes glosadas, éste sólo puede ser efectuado por una persona natural, toda vez que las personas jurídicas, al ser centros de imputación normativa o entes que el derecho crea con el objetivo que los seres humanos se organicen para alcanzar ciertos fines, no tienen por sí mismos la capacidad de habitar o morar en los términos antes descritos".

Asimismo, el Tribunal Fiscal utilizó el método de la "ratio legis", precisando: "Que adicionalmente debe tenerse presente que la razón de ser de la exoneración del impuesto en la primera venta de inmuebles, es la reducción del valor de los inmuebles en el monto de la alícuota del mismo, beneficiando de esta forma a los adquirentes incididos económicamente con el impuesto, en el marco de la promoción del acceso a la población a la propiedad de vivienda dispuesta por la Ley N° 26912".

Finalmente, en respuesta a uno de los argumentos del contribuyente, el Tribunal Fiscal manifestó: "Que de otro lado es preciso señalar que el método de interpretación de la ratio legis, en el que se busca el sentido y razón de ser de las normas, para en base a ello extraer una consecuencia interpretativa, es un método válido y común de la interpretación de normas tributarias, conforme lo destaca Marcial Rubio Correa en su obra Interpretación de las Normas Tributarias siendo que la precitada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, admite todos los métodos de interpretación admitidos en derecho, por lo que carece de validez lo argüido por la recurrente al respecto"⁵⁵.

Es así, que el Tribunal Fiscal llegó a la siguiente conclusión: "(...) que la venta del inmueble (...) realizado por la recurrente, fue efectuada a una persona jurídica, razón por la cual tal operación comercial no se encontraba comprendida en la exoneración del Impuesto General a las Ventas".

53 DU PASQUIER, Claude. Ob. Cit. Pág. 151.

54 Según texto vigente para el ejercicio 2001.

55 Lo que habría alegado el contribuyente, conforme aparece en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03925-1-2005, es que: "(...) la Administración debe aplicar la norma, la misma que de manera objetiva exonera la primera venta de inmueble que cumpla con determinadas características, sin entrar en apreciaciones subjetivas tales como tratar de definir el espíritu de la norma cual sería el de velar por la economía familiar de los menos favorecidos".

Ahora bien, para poder establecer la razón de ser de la exoneración, era necesario entender la técnica del Impuesto General a las Ventas. Si bien la manifestación de riqueza gravada con el citado impuesto es el consumo, éste no ha sido calificado por el legislador como el hecho jurídicamente gravado; lo que explica porque el consumidor final no siendo el contribuyente⁵⁶, es el sujeto incidido económicamente con el impuesto. En tal virtud, la exoneración beneficiaría a las personas que adquirieran los inmuebles para destinarlos a vivienda, al reducirse el precio de los mismos en proporción a la alícuota del impuesto. Siendo esto así, resulta válido sostener que la razón de ser de la exoneración era promover el acceso a la vivienda por parte de las personas naturales que adquiriesen tales inmuebles.

Como podrá apreciarse, la razón de ser de la exoneración se desprende de su propio texto normativo, sin necesidad de recurrir a algún elemento externo al mismo.

4.2.4 Método de interpretación sistemático por ubicación de la norma

Consiste en descubrir lo que “quiere decir” el texto normativo, aplicando los conceptos y principios del grupo normativo en el que dicho texto está ubicado.

Sobre este método, Rubio Correa señala que: “Según el método sistemático por ubicación de la norma, su interpretación debe hacerse teniendo en cuenta el conjunto, subconjunto, grupo normativo, etcétera, en el cual se halla incorporada, a fin de que su “qué quiere decir” sea esclarecido por los elementos conceptuales propios de tal estructura normativa”⁵⁷.

Para el citado autor: “(...) la razón de ser del método sistemático por ubicación de la norma está en darle significado a la norma a partir del “medio ambiente” de su conjunto, subconjunto o grupo normativo. En otras palabras, del total de principios, elementos, conceptos y contenidos que forman y explican la estructura normativa en la que está situada la norma a interpretar”⁵⁸.

A continuación, citaremos un caso en el que el Tribunal Fiscal utilizó este método:

Resolución del Tribunal Fiscal N° 00308-7-2009

Este caso versaba sobre la apelación interpuesta por la contribuyente contra una Resolución

del Servicio de Administración Tributaria de la Municipalidad Metropolitana de Lima – SAT, que declaró improcedente la reclamación formulada contra una declaración jurada del Impuesto al Patrimonio Vehicular. En ese sentido, el Tribunal Fiscal antes de pronunciarse sobre el fondo de la materia controvertida, debía determinar si una declaración jurada calificaba como un acto reclamable o no.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal concluyó: “Que al respecto, cabe señalar que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 01424-5-2002 y N° 01164-2-2006, entre otras, de la interpretación sistemática de los artículos 88°, 135° y 151° del Código Tributario se concluye, que en el caso que la determinación de un tributo haya sido efectuada por el contribuyente mediante declaración jurada, el medio legal idóneo para solicitar su modificación es una declaración jurada sustitutoria o rectificatoria, dependiendo si es presentada antes o después del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada, mientras que en el caso que exista una orden de pago, resolución de determinación o cualquier otro acto vinculado con la determinación de la obligación tributaria emitido por la Administración, el medio legal idóneo para cuestionar el cobro es un recurso de reclamación o una apelación de puro derecho”.

En efecto, mientras el artículo 88° del Código Tributario regula la presentación de las declaraciones juradas rectificatorias (artículo que corresponde al Título IV del Libro Segundo del citado Código referido a “obligaciones de los administrados”); los artículos 135° y 151° del aludido Código regulan los actos reclamables y la apelación de puro Derecho⁵⁹ (artículos que pertenecen al Título III del Libro Tercero del mencionado Código, referido al “procedimiento contencioso –tributario”), respectivamente.

En el caso materia de pronunciamiento, la interpretación efectuada por el Tribunal Fiscal se hizo de acuerdo con el “medio ambiente” en el que se encontraba regulada la presentación de las declaraciones juradas; extrayéndose del artículo 88° del Código Tributario, la forma cómo los contribuyentes podían “cuestionar” una declaración jurada. En ese sentido, no resultaban aplicables los artículos 135° y 151° del Código Tributario, pues éstos tratan sobre los recursos impugnativos que corresponde interponer contra los actos reclamables, no calificando como tales, las declaraciones juradas.

56 De acuerdo con el inciso e) del numeral 9.1 del artículo 9° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, son contribuyentes del impuesto, las empresas que efectúen ventas afectas de bienes inmuebles.

57 RUBIO CORREA, Marcial. Ob. Cit. Pág. 245.

58 RUBIO CORREA, Marcial. Ob. Cit. Pág. 246.

59 La misma que procede contra actos reclamables, cuando la impugnación sea de puro derecho, es decir, cuando verse exclusivamente sobre la interpretación y aplicación de una norma, no existiendo hechos que probar.

Como todos los textos normativos están ubicados en un determinado conjunto, subconjunto o grupo normativo, debemos procurar utilizar siempre este método de interpretación.

4.2.5 Método sistemático por comparación con otras normas

Consiste en descubrir lo que “*quiere decir*” el texto normativo, a partir de la comparación con otro texto normativo que aclara su significado.

Sobre este método, Rubio Correa indica que: *“Para el método sistemático por comparación con otras normas, el procedimiento de interpretación consiste en esclarecer el “qué quiere decir” la norma atribuyéndole los principios o conceptos que quedan claros en otras normas y que no están claramente expresados en ella”*⁶⁰.

Asimismo, el aludido autor explica: *“Esta es la manera cómo opera el método sistemático por comparación de normas: se toma un artículo bajo interpretación y se lo compara con otro que aclara su significado. (...) No obstante, el método sistemático de comparación de normas tiene que ser utilizado con ciertas restricciones. Las fundamentales son: 1. El método sistemático por comparación tiene que encontrar una ratio legis equivalente en las dos normas que se comparan. Cuando la ratio legis de ambas normas no es clara, el método de interpretación no puede ser aplicado. Como regla general, el método de comparación de normas debe ser aplicado entre dos normas de carácter general. (...) cuando comparemos una norma general con una especial, tenemos que tener gran cuidado en determinar si los principios subyacentes a ambas son los mismos. Si esto ocurre, entonces la comparación puede ser posible. En caso contrario (que será lo usual), entonces el sistemático por comparación no puede operar. 2 Tampoco se aplica el método a las normas prohibitivas y a las que establecen sanciones que, por definición, son excepciones que contienen principio distinto al de la norma general permisiva o autoritativa que les es correspondiente”*⁶¹.

Para la aplicación de este método debemos encontrar dos normas que sean más o menos similares en cuanto a su *ratio legis*, de tal forma que al compararlas, podamos esclarecer el significado de una de ellas en función de la otra. Como podemos advertir, no siempre podremos utilizar este método de interpretación, pues para su aplicación deben necesariamente existir dos textos normativos similares que puedan compararse.

A continuación mencionaremos un caso en el que el Tribunal Fiscal utilizó este método:

Resolución del Tribunal Fiscal N° 00298-11-2013

En este caso, la controversia consistía en determinar si el pago efectuado por la contribuyente por concepto de Alcabala con motivo de la transferencia de un predio, constituía un pago indebido, para lo cual, previamente había que establecer si la contribuyente calificaba como una empresa constructora; supuesto en el cual, dicha transferencia estaría gravada con el Impuesto General a las Ventas como primera venta de inmuebles a cargo del constructor de las mismas y, en consecuencia, se trataría de una operación no gravada con el Impuesto de Alcabala, conforme lo dispuesto en el artículo 22° del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal aprobado por Decreto Supremo N° 156-2004-EF⁶².

Con relación a la definición de empresa constructora, el Tribunal Fiscal indicó que: *“(...) conforme con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 06377-2-2006, considerando que la Ley de Tributación Municipal no contempla una definición de empresa constructora, para verificar si un transferente califica como tal, procede remitirse a la definición que contiene la Ley del Impuesto General a las Ventas”*.

“Que en tal sentido, para que el vendedor califique como empresa constructora debe cumplir con alguno de los siguientes supuestos: i) Que se dedique habitualmente a la venta de inmuebles, o ii) Que el anotado predio haya sido edificado para su enajenación, toda vez que solo en este último supuesto no se exige el requisito de habitualidad en la transferencia de bienes inmuebles”.

“Que de la revisión de la Ficha RUC (...) se observa que su actividad económica principal es la de actividades inmobiliarias, y su actividad secundaria es la de construcción de edificios completos, de lo que se concluye que califica como empresa constructora”.

“Que en consecuencia, la transferencia materia de autos se encuentra afecta al pago del Impuesto General a las Ventas, y en virtud de lo dispuesto por el artículo 71° de la anotada ley, no se encuentra afecta al Impuesto de Alcabala, salvo en la parte correspondiente al valor de terreno (...)”.

Como podrá advertirse del referido pronunciamiento, el Tribunal Fiscal comparó

60 RUBIO CORREA, Marcial. Ob. Cit. Pág. 242.

61 RUBIO CORREA, Marcial. Ob. Cit. Pág. 243.

62 De acuerdo con el artículo 22° del TUO de la Ley de Tributación Municipal, la primera venta de inmuebles que realizan las empresas constructoras no se encuentra afecta al Impuesto de Alcabala, salvo en la parte correspondiente al valor del terreno.

dos textos normativos, regulados en dos leyes distintas, esto es, la Ley de Tributación Municipal y la Ley del Impuesto General a las Ventas, a efecto de aclarar el significado de la palabra: empresa constructora; siendo que ambos textos normativos contenían una *ratio legis* equivalente, pues ambas gravaban la misma manifestación de riqueza, esto es, el consumo de bienes inmuebles.

En efecto, ambos impuestos gravan una misma manifestación de riqueza de manera excluyente. Así, la primera venta de inmuebles a cargo del constructor de las mismas, se encontrará gravada con el Impuesto General a las Ventas, siendo contribuyente el constructor del inmueble. En tanto que las posteriores ventas de dichos inmuebles no se encontrarán gravadas con el citado impuesto, sino con el Impuesto de Alcabala, siendo contribuyente de este último impuesto, el comprador o adquirente del inmueble.

No existiendo una definición de empresa constructora en la Ley de Tributación Municipal para efecto de la aplicación del Impuesto de Alcabala, resultaba válido acudir a la definición prevista en la Ley del Impuesto General a las Ventas, al tratarse de impuestos que gravan una misma manifestación de riqueza.

Una vez explicado cada uno de los métodos de interpretación, surgen varias interrogantes: ¿Qué métodos de interpretación deben utilizarse en el Derecho Tributario?, ¿Existe una prelación entre los distintos métodos?, ¿Cabe aplicar en el Derecho Tributario los criterios de interpretación teleológico y axiológico? Trataremos en los siguientes párrafos de responder de manera breve cada una de las preguntas planteadas.

Pues bien, con relación a la primera interrogante, la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario señala que al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

En efecto, la norma tributaria no es diferente a cualquier otra norma jurídica, por lo que su interpretación tampoco puede ser diferente. Como bien puntualiza Wahn Pleitez: *“La hermenéutica del Derecho Tributario no merece un estudio aparte de la Teoría General de Interpretación, al igual que cualquier otra rama del Derecho. (...) En efecto, la norma tributaria es eso: una norma, como cualquier*

*otra. No es una norma especial ni excepcional y, en ese sentido, a la hora de interpretarla no cabe hacer distinción respecto a ella, puesto que se trata, lisa y llanamente, de un proceso hermenéutico que recae sobre una norma jurídica per se”*⁶³.

Ahora bien, ¿al momento de interpretar una norma tributaria se debe procurar utilizar todos los métodos de interpretación admitidos en el Derecho?

Al respecto, Rubio Correa señala que: *“(...) el buen intérprete es el que utiliza todos los métodos que cabe emplear y elige como interpretación válida aquella en la que confluyan todos o la mayoría de los métodos aplicados. Desde luego, si bien el trabajo de interpretación comienza con el literal, no hay una prelación de importancia entre los métodos y este orden será organizado por el intérprete, en general o en relación al caso de interpretación específico”*⁶⁴.

De la misma opinión es Villegas, cuando expresa que: *“(...) el intérprete debe utilizar todos los métodos a su alcance: debe examinar la letra de la ley; necesita analizar cuál ha sido la intención del legislador y tiene que adecuar ese pensamiento a la realidad circundante; debe coordinar la norma con todo el sistema jurídico y contemplar la realidad económica que se ha querido reglar, así como la finalidad perseguida”*⁶⁵.

Coincidimos con lo señalado por los citados autores, pues no siendo las normas tributarias distintas a las normas jurídicas pertenecientes a otras ramas del Derecho, se debe procurar utilizar todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho, en tanto –claro está– sean aplicables al caso concreto⁶⁶. Tampoco existe, al igual que en otras ramas del Derecho, una prelación en cuanto a la aplicación de los distintos métodos de interpretación. Dependerá de cada intérprete organizar su propio esquema de interpretación, en función del texto normativo a interpretar. Esto, sin embargo, no significa dejar de lado las particularidades que tiene el Derecho Tributario.

Es precisamente atendiendo a tales particularidades, que Calvo Ortega señala lo siguiente: *“En una primera aproximación a esta metodología, como ya indicamos anteriormente, las normas tributarias no demandan peculiaridad alguna. Es cierto que al ser más intensa la producción de normas que en otros campos del Derecho los*

63 WAHN PLEITEZ, WERNER RAPHAEL. “Interpretaciones que amenazan al derecho tributario: tendencias actuales y análisis crítico. Centro de Estudios Tributarios. Universidad de Chile. Página 5. En: http://www.cetuchile.cl/images/docs/05_interpretaciones_que_amenazan_al_derecho_tributario_tendencias_actuales_y_analisis_critico__raphael_wahn.pdf (Visitado el 06.12.2014).

64 RUBIO CORREA, Marcial. Ob. Cit. Pág. 253.

65 VILLEGAS, Héctor B. Ob. Cit. Pág. 244.

66 Podría ocurrir que no exista otra norma a comparar con una misma *ratio legis*, no siendo en consecuencia aplicable el método de interpretación por comparación con otras normas.

métodos **histórico** y **sistemático** juegan un mayor papel. En relación con el primero, tener presente la finalidad de las frecuentes modificaciones en el ordenamiento tributario será siempre una herramienta interpretativa útil, por lo que se refiere al citado método histórico. Más fecundo aún es el método **sistemático** debido principalmente a dos razones: la existencia de varios ordenamientos tributarios y la repetición de situaciones ante el gravamen paralelo de determinados fenómenos económicos (renta, elementos patrimoniales concretos, etc.). Ambos motivos aconsejan en caso de duda la contemplación de otras normas distintas de las que se interpreta pero que regulan fenómenos económicos y jurídicos similares⁶⁷. (Subrayados nuestros).

Lo dicho por Calvo Ortega no significa que los métodos de interpretación histórico y sistemático tengan una mayor importancia en el Derecho Tributario, sino que éstos suelen ser más utilizados, y ello debido a los continuos cambios de las normas tributarias (método histórico) y a la fuerte interrelación que existe entre las normas tributarias que gravan una misma capacidad contributiva, como la renta, el consumo, la propiedad, etcétera (método sistemático). Un claro ejemplo de la aplicación de este último método, lo tenemos con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00298-11-2013, antes comentada.

A través del método de la *ratio legis* se busca conocer el porqué del texto normativo, lo que debe fluir del propio texto y no de sus antecedentes ni de su relación con otras normas, aún cuando éstas puedan compartir una misma *ratio legis*. Sin embargo, este método suele complementarse muy bien –y en muchos casos es aconsejable su utilización conjunta– con el método de interpretación sistemática por ubicación de la norma, conforme se desprende de lo señalado por Rubio Correa, para quien: “(...) La *ratio legis* debe fluir del texto mismo de la norma o grupo normativo que le es correspondiente”. (Subrayado nuestro).

En el mismo sentido, al referirse a este método de interpretación, Du Pasquier señala que: “El lugar que ocupa un artículo en un documento legislativo, el título y el subtítulo bajo los cuales está ordenado pueden ser determinantes para la apreciación de su alcance”⁶⁸.

Esta surte de complementariedad entre el método de la *ratio legis* con el método de interpretación sistemática por ubicación de la norma, podemos apreciarla en el pronunciamiento del Tribunal

Fiscal contenido en la Resolución N° 03925-1-2005, antes comentada, pues para entender la razón de ser de la exoneración, esto es, promover el acceso a la vivienda de las personas naturales, había antes que comprender que si bien el adquirente no es el contribuyente del impuesto, es quien soporta la carga económica del impuesto. Esto último no fluía del texto mismo de la norma a interpretar, sino del cuerpo normativo al que dicho texto pertenecía, esto es, de la misma Ley del Impuesto General a las Ventas.

Ahora bien, ¿Cabe aplicar en el Derecho Tributario los criterios de interpretación teleológico y axiológico? Nuestra posición es que sí resultan aplicables ambos criterios.

Para la aplicación del criterio teleológico, debemos tener presente que los tributos tienen dos finalidades: una inmediata, que consiste en generar recaudación, a fin que el Estado pueda solventar los gastos públicos; y una finalidad mediata, que consiste en la redistribución de la riqueza. En ese sentido, la finalidad predeterminada que tendrá en cuenta el intérprete de una norma tributaria estará referida a obtener una mayor recaudación de ingresos para el fisco⁶⁹.

Por su parte, para la aplicación del criterio axiológico, habría que considerar los valores en los que se sustenta el sistema tributario. Estos valores podemos encontrarlos en los principios que regulan la potestad tributaria. Uno de estos principios es el de capacidad contributiva. Al respecto, el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 00053-2004-PI/TC señala que: “(...) para que el principio de capacidad contributiva como principio tributario sea exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74° de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical”⁷⁰.

Asimismo, resulta pertinente mencionar el principio de igualdad, respecto al cual el Tribunal Constitucional ha señalado en el Fundamento 39 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 02835-2010-PA/TC, que: “Constitucionalmente, el derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley

67 CALVO ORTEGA, Rafael. “Curso de Derecho Financiero”. Decimosexta edición, 2012. Editorial Civitas Thomson Reuters. Pág. 89.

68 DU PASQUIER, Claude. Ob. Cit. Pág. 149.

69 En este caso, estamos refiriéndonos a las normas del derecho tributario material y formal.

70 En: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00053-2004-AI.html>

e igualdad en la ley. La primera de ellas quiere decir que la norma debe ser aplicable, por igual, a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable⁷¹.

Cabe precisar que los principios que regulan la potestad tributaria del Estado no sólo constituyen verdaderas exigencias para el legislador, sino también sirven como criterios de interpretación de las normas tributarias.

Resulta oportuno aquí citar lo señalado por Wahn Pleitez, en el sentido que: "(...) la norma jurídica tributaria posee una connotación particular cual es, para el derecho tributario sustantivo, la exigencia del principio de legalidad y la plena vigencia de las demás garantías constitucionales (igualdad, capacidad contributiva, razonabilidad y seguridad jurídica, entre otras). (...) lo recién destacado, implica, inexorablemente, que en la interpretación de la normativa fiscal deben tenerse muy presentes por el intérprete los señalados principios y garantías, pero por sobre todo debe evitar su vulneración⁷²."

No se trata de que el intérprete efectúe un control de constitucionalidad de las normas, sino que dentro de todas las interpretaciones posibles a las que llegue luego de utilizar los métodos de interpretación aplicables, prefiera aquella interpretación que no colisione o vulnere alguno de los principios constitucionales que regulan la potestad tributaria del Estado.

De lo hasta aquí dicho con relación a los criterios generales y métodos de interpretación aplicables al Derecho Tributario, nos permitimos sugerir el siguiente itinerario que podría seguirse al interpretar una norma tributaria:

1. Debemos partir del criterio de interpretación tecnicista; procurando utilizar todos los métodos de interpretación admitidos en el Derecho: literal, histórico, sistemático por comparación con otras normas, *ratio legis* y sistemático por ubicación de la norma.
2. Si bien no existe un orden de prelación para la aplicación de los métodos de interpretación, el primer método que debe emplearse es el literal.

3. Se debe procurar utilizar conjuntamente los métodos de interpretación de la *ratio legis* y sistemático por ubicación de la norma.
4. Luego de haber utilizado todos los métodos de interpretación aplicables⁷³, debemos optar por aquella interpretación en la que coincidan todos o la mayoría de los métodos aplicados.
5. En caso exista más de una interpretación válida, debemos utilizar el criterio de interpretación teleológico.
6. Finalmente, la interpretación a la que lleguemos utilizando el criterio de interpretación teleológico, debemos contrastarla con la interpretación realizada a través del criterio de interpretación axiológico, prevaleciendo ésta última.

5. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal

Ahora bien, de acuerdo con los criterios y métodos de interpretación antes expuestos, nos permitimos analizar dos recientes pronunciamientos del Tribunal Fiscal, siguiendo el itinerario interpretativo que nos hemos trazado.

5.1 Resolución del Tribunal Fiscal N° 08143-10-2010

En este caso, la controversia consistía en determinar si, al amparo de lo previsto en el numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario, procedía que la SUNAT emitiera una Orden de Pago desconociendo la pérdida tributaria declarada por el contribuyente en un determinado ejercicio, aun cuando dicha pérdida ya había sido agotada como resultado de compensaciones anteriores.

El Tribunal Fiscal en la citada resolución, revocó la Resolución de Intendencia emitida por la SUNAT, y declaró nula la Orden de Pago emitida, sustentándose en lo siguiente:

"Que si bien el numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario, antes citado, señala que la orden de pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de una deuda sin necesidad de emitir previamente una resolución de determinación, entre otros casos, por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago, y que para determinar el monto de la orden de pago, la Administración considerará la

71 En: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2012/02835-2010-AA.html>

72 WAHN PLEITEZ, WERNER RAPHAEL. "Interpretaciones que amenazan al derecho tributario: tendencias actuales y análisis crítico. Centro de Estudios Tributarios. Universidad de Chile. Página 6. En: http://www.cetuchile.cl/images/docs/05_interpretaciones_que_amenazan_al_derecho_tributario_tendencias_actuales_y_analisis_critico__raphael_whan.pdf (Visitado el 09.12.2014).

73 Podría ser que un determinado método no resulte aplicable.

base imponible del período, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos, ello no significa que en base a dicha norma pueda emitirse una orden de pago, cuando se desconoce la pérdida tributaria arrastrable, que forma parte de la determinación de la renta neta imponible, dado que no sólo ésta no consiste en un saldo a favor, crédito o pago a cuenta realizado con anterioridad, aplicables contra el Impuesto a la Renta determinado, sino una directa modificación a la base imponible declarada, es decir a la renta neta imponible, por lo que no se encuentra comprendida en alguno de los supuestos previstos por el artículo 78° del Código Tributario (...)."

Cabe mencionar que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08143-10-2010 contiene un voto discrepante del vocal Moreano Valdivia, para quien debía confirmarse la Resolución de Intendencia apelada, sustentándose en lo siguiente:

"En el presente caso la recurrente ha arrastrado en su declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 una pérdida tributaria de ejercicios anteriores que había sido agotada en el ejercicio 1998, en consecuencia la Administración al no haberla tomado en cuenta en el cálculo de la base imponible del Impuesto a la Renta de 2001 ha actuado conforme con el numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario, dado que este numeral prevé que la Administración considerará, entre otros, para el giro de dicho tipo de valor, la base imponible del período, se entiende, tratándose del Impuesto a la Renta, aquella calculada como resultado de compensar las pérdidas declaradas con anterioridad por la recurrente (ejercicios anteriores) con la renta neta del ejercicio, siendo preciso recalcar que no procede aplicar una pérdida de ejercicios anteriores que fue totalmente compensada en los mismos, y que por su naturaleza las órdenes de pago son giradas fundamentalmente en atención a las declaraciones que voluntariamente presentan los administrados tributarios, por lo que al no existir circunstancias que evidencian que la cobranza de la deuda contenida en la orden de pago impugnada sea improcedente, soy de opinión de que se confirme la apelada".

¿Qué métodos de interpretación se han utilizado para llegar a posiciones divergentes? Empecemos con el análisis del caso para ver si es posible responder a esta interrogante.

De acuerdo con el texto original del numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario⁷⁴, la Orden de Pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la Resolución de Determinación, por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago; precisándose que para determinar el monto de la Orden de Pago, la Administración considerará la base imponible.

Posteriormente, el referido numeral fue sustituido por el artículo 32° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004, cuyo texto vigente es el siguiente: *"3. Por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago. Para determinar el monto de la Orden de Pago, la Administración Tributaria considerará la base imponible del período, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos"*. (Resaltado nuestro).

Si utilizamos el método de interpretación literal, debemos determinar el significado de las palabras: error, cálculo y base imponible. De acuerdo con el DRAE, la palabra "error", tiene entre sus acepciones: *"1. Concepto equivocado o juicio falso. (...) 5. Diferencia entre el valor medido o calculado y el real"*⁷⁵; mientras que la palabra "cálculo", tiene como una de sus acepciones: *"1. Cómputo, cuenta o investigación que se hace de algo por medio de operaciones matemáticas"*⁷⁶. Por tanto, conforme con los significados antes mencionados, por "error de cálculo" podemos entender a la equivocación en una operación matemática que origina que el valor calculado sea distinto del real.

Respecto a la frase "base imponible", tenemos que recurrir al significado que tiene en el Derecho Tributario, puesto que no se trata de una frase del lenguaje común, ni del Derecho Privado u otra rama del Derecho. Al respecto, Villegas señala que la base imponible puede caracterizarse como: *"(...) la magnitud que es generalmente pecuniaria, de modo tal que sobre ella podemos aplicar un cierto porcentaje"*⁷⁷. En ese sentido, por base imponible debemos entender al monto o importe dinerario sobre el cual se aplicará la tasa o alícuota del tributo.

Dado que la controversia estaba referida al Impuesto a la Renta, resultaba necesario acudir

74 El referido artículo se encuentra dentro del Capítulo II del Título II del Libro Segundo del Código Tributario, referido a las "Facultades de Determinación y Fiscalización" de la Administración Tributaria.

75 www.rae.es

76 www.rae.es

77 VILLEGAS, Héctor B. Ob. Cit. Pág. 372.

al método de interpretación sistemático por comparación con otras normas; en este caso, la Ley del Impuesto a la Renta. Al respecto, según se desprende del artículo 50° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, concordado con el artículo 29° del Reglamento de la citada Ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF; luego de haber determinado la renta neta y con la finalidad de determinar la renta neta imponible, se debe compensar la pérdida tributaria declarada en ejercicios anteriores, si la hubiera. En consecuencia, la pérdida tributaria arrastrable forma parte de la determinación de la renta neta imponible, esto es, de la base imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

La posición que sustentó el fallo contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08143-10-2010 y la del voto discrepante, discrepan no en cuanto al concepto o significado de base imponible, sino respecto a cuál es la base imponible que debe considerar la Administración Tributaria para emitir la Orden de Pago: a) la declarada por el contribuyente, o b) la real del período, esto es, “(...) *aquella calculada como resultado de compensar las pérdidas declaradas con anterioridad por la recurrente (ejercicios anteriores) con la renta neta del ejercicio (...)*”, tal como se señala en el voto discrepante.

Consideramos que el método de interpretación literal⁷⁸ resulta insuficiente para interpretar el sentido y alcance del numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario. Nos explicamos: si asumimos la posición del voto discrepante, podríamos afirmar que el texto normativo no señala que se trata de la base imponible declarada por el contribuyente, como si lo hace cuando indica que debe considerarse los saldos a favor o créditos **declarados** en períodos anteriores. Pero si asumimos la posición que sustentó el fallo, podríamos decir que del contexto lingüístico en el que aparece la frase “base imponible”, se está aludiendo a la base imponible declarada por el contribuyente, pues dicho texto normativo se refiere a los errores materiales o de cálculo en las **declaraciones**; lo que además se corrobora cuando en el texto normativo se señala que se considerará los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores, no haciéndose mención alguna a las pérdidas tributarias declaradas en dichos períodos, lo que refuerza la idea de que debe considerarse la base imponible declarada por el contribuyente.

Como podrá advertirse, utilizando el método de interpretación literal podemos llegar a interpretaciones divergentes.

En tal sentido, se hace necesario acudir a los otros métodos de interpretación. Así, en aplicación del método de interpretación histórico, podemos señalar que el texto original del numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario fue modificado a fin de facultar a la Administración Tributaria a emitir una Orden de Pago considerando no solo la información consignada por el contribuyente en su declaración jurada del período, sino también la información consignada por éste en las declaraciones de los períodos anteriores. Sin embargo, este método también resulta insuficiente para interpretar el sentido y alcance del aludido texto normativo, puesto que a través del mismo no podemos concluir si para la emisión de la Orden de Pago se debe considerar o no las pérdidas tributarias declaradas en los ejercicios anteriores.

Nos quedarían todavía dos métodos de interpretación: la *ratio legis* y sistemática por ubicación de la norma.

Pues bien, a nuestro parecer la *ratio legis* del mencionado texto normativo sería facultar a la Administración Tributaria a emitir una Orden de Pago por un determinado tributo y período, considerando la información consignada por el contribuyente en sus declaraciones juradas de los períodos anteriores, puesto que, como bien se señala en el voto discrepante: “(...) *por su naturaleza las órdenes de pago son giradas fundamentalmente en atención a las declaraciones que voluntariamente presentan los administrados tributarios (...)*”. En ese sentido, la base imponible del período debe entenderse como la que en realidad corresponde al período, considerando las declaraciones juradas de los períodos anteriores, en las que el contribuyente consignó no solo saldos a favor o créditos, sino también pérdidas tributarias.

Además, no existiría razón que justifique que la Administración Tributaria pueda desconocer el saldo a favor del Impuesto a la Renta de los ejercicios anteriores declarado por el contribuyente, cuando dicho saldo se hubiera agotado, y no así la pérdida tributaria de ejercicios anteriores que fue totalmente compensada en los mismos.

Utilizando el método de interpretación sistemático por ubicación de la norma, podemos señalar que el texto normativo que estamos interpretando corresponde a uno de los supuestos por los que cabe emitir una Orden de Pago, esto es, aquél acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de una deuda sin

78 Utilizado en este caso conjuntamente con el método de interpretación sistemático por comparación con otras normas.

necesidad de emitir previamente una Resolución de Determinación. Ahora bien, considerando que es a través de una Resolución de Determinación que la Administración Tributaria puede reparar u observar las declaraciones presentadas por los contribuyentes⁷⁹; ello no sería aplicable para las Órdenes de Pago, las que se emiten de acuerdo con la información consignada por los contribuyentes en sus declaraciones juradas, tanto la del período por la que se emite la Orden de Pago, como la consignada en las declaraciones de los períodos anteriores.

Debemos admitir que es factible, utilizando los métodos de interpretación de la *ratio legis* y sistemática por ubicación de la norma, llegar a una conclusión distinta a la que hemos arribado. Sin embargo, ello no haría sino confirmar lo discutible de ambas posiciones. Por tanto, nos quedaría aún por aplicar los criterios de interpretación teleológico y axiológico, en atención al itinerario interpretativo que nos hemos trazado.

En efecto, podemos contrastar el resultado de la interpretación efectuada bajo los distintos métodos de interpretación, con los criterios de interpretación teleológico y axiológico.

Así, podemos afirmar que la interpretación que considera procedente que la Administración Tributaria emita una Orden de Pago desconociendo la pérdida tributaria declarada por el contribuyente en un determinado ejercicio, cuando dicha pérdida fue totalmente compensada en ejercicios anteriores, se condice con la finalidad inmediata del sistema tributario, cual es obtener una mayor recaudación (criterio teleológico).

Ahora cabe preguntarnos: ¿si aplicamos el criterio teleológico vulneraríamos los principios de capacidad contributiva e igualdad? Consideramos que no. Por el contrario, si la Administración no estaría facultada a emitir una Orden de Pago en tales circunstancias, se afectaría el principio de igualdad, toda vez que quien declare en un determinado ejercicio una pérdida que fue totalmente compensada en ejercicios anteriores, estará en mejores condiciones que aquél contribuyente que actuando correctamente no haya declarado dicha pérdida tributaria por haberse ésta agotado. Esto también podría de alguna manera afectar el principio de capacidad contributiva, puesto que la declaración jurada del período no reflejaría la real capacidad contributiva del contribuyente.

Además, si el contribuyente considera que tiene una mayor pérdida tributaria arrastrable que la que figura en sus declaraciones, tiene el derecho

a presentar las declaraciones rectificatorias respectivas.

Finalmente, aquella interpretación que no considera procedente la emisión de una Orden de Pago, incentivará a que los contribuyentes declaren en un determinado ejercicio una pérdida tributaria que se agotó en los ejercicios anteriores; lo que incidirá en un aumento de las controversias tributarias, como resultado de los procedimientos de reclamación y apelación relacionados con las Órdenes de Pago giradas por el numeral 3 del artículo 78° del Código Tributario, en los casos que la Administración Tributaria desconozca la pérdida tributaria declarada por el contribuyente. Este es un argumento adicional para inclinarnos por la posición asumida por el voto discrepante.

5.2 Resolución del Tribunal Fiscal N° 05922-2-2014

Mediante esta Resolución, el Tribunal Fiscal estableció el siguiente precedente de observancia obligatoria: *“Si el Fedatario Fiscalizador que debe ejecutar la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes constata que en el momento de la ejecución éste se encuentra cerrado, procede sustituir dicha sanción por una multa.”*

Los fundamentos que sustentan dicho precedente de observancia obligatoria son los siguientes:

“Como se aprecia, el objetivo de la sanción de cierre temporal de establecimiento es impedir que el sujeto infractor desarrolle actividad comercial o de servicios en el local intervenido. Por consiguiente, si el Fedatario Fiscalizador de la Administración se presenta para ejecutar dicha sanción y constata únicamente que el establecimiento u oficina se encuentra cerrado, ello le impide verificar si el infractor continuaba realizando actividades en el local, por lo que el simple proceder de colocar en un lugar visible los sellos y/o carteles oficiales, sin haber comprobado si en el referido local se continúa realizando actividades, y de ser el caso, si es el sujeto infractor quien las realiza, no permite tener certeza de que se esté (sic) aplicado de acuerdo a ley la referida sanción.”

“Asimismo, el Fedatario Fiscalizador de la Administración tampoco estaría en la posibilidad de constatar si se afectan derechos de terceros como sucede por ejemplo si el establecimiento es compartido con otras personas o si constituye además la vivienda del infractor o de terceros y si no hay un acceso adicional que les permita ingresar a éste.”

79 De acuerdo con los artículos 75°, 76° y 77° del Código Tributario.

"Además, de acuerdo a las normas citadas es a la Administración -representada por el Fedatario Fiscalizador- a quien le corresponde ejecutar la sanción temporal de cierre de establecimiento, por lo que no puede considerarse que ésta se ha ejecutado con el solo hecho de haber el referido funcionario constatado que el establecimiento u oficina se encuentra cerrado."

Sin embargo, de acuerdo con el respectivo Informe de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2014-07, se aprecia que existía otra propuesta, según la cual: *"Si el Fedatario Fiscalizador que debe ejecutar la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes constata que en el momento de la ejecución éste se encuentra cerrado, no procede sustituir dicha sanción por una multa."* Los fundamentos que sustentaban dicha posición eran los siguientes:

"Como se aprecia, el objetivo de la sanción de cierre temporal de establecimiento es impedir que se desarrolle la actividad que dio lugar a la infracción. Por consiguiente, el supuesto analizado no supone una acción del deudor tributario que haga imposible aplicarla. En efecto, si el Fedatario Fiscalizador constata que el local está cerrado, y consecuentemente, que en éste no se viene desarrollando la actividad que dio lugar a dicha infracción y que no se evidencia afectación de los derechos de terceros por la ejecución de dicha medida, no tiene impedimento alguno para colocar en un lugar visible lo sellos y/o carteles oficiales, según corresponda e incluso letreros, precintos u otros mecanismos que aseguren el cumplimiento de la sanción."

"Esto es, si el Fedatario Fiscalizador de la Administración se acerca a ejecutar una sanción de cierre temporal de establecimiento y constata únicamente que el local se encuentra cerrado, ello implica que de su verificación no ha constatado la existencia de acciones o circunstancias que desvirtúen la finalidad de la sanción, por lo que procede ejecutar ésta al no verificarse motivo alguno que la impida."

(...)

"Cabe reafirmar que, como se ha mencionado, la sanción de cierre temporal de establecimiento debe ejecutarse siempre y cuando en dicha ejecución el Fedatario Fiscalizador no constate que se afecta el derecho de terceros, como sucede

por ejemplo, en los casos en que el establecimiento es compartido con otras personas o cuando constituye el hogar del sujeto infractor o de un tercero."

En este caso, el texto normativo a interpretar es el inciso a) del artículo 183° del Código Tributario:

Artículo 183° del Código Tributario

(...)

Cuando exista imposibilidad de aplicar el cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, la SUNAT adoptará las acciones necesarias para impedir el desarrollo de la actividad que dió lugar a la infracción, por el período que correspondería al cierre.

(...)

La SUNAT podrá sustituir la sanción de cierre temporal por:

a) Una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la SUNAT lo determine en base a los criterios que ésta establezca mediante Resolución de Superintendencia."

De acuerdo con el citado texto normativo, procederá la sustitución de la sanción de cierre por una multa, cuando sea imposible aplicarla por acción del deudor tributario⁸⁰ o cuando las consecuencias que pudieran seguir al cierre temporal lo ameritan⁸¹.

Ahora bien, recurriendo en primer término al método de interpretación literal; analizaremos por separado las frases: i) cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre y ii) cuando las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan.

¿Qué quiere decir la frase: "cuando sea imposible aplicarla por acción del deudor tributario"? De acuerdo con el DRAE, la palabra "imposible" tiene entre sus acepciones: "1. No posible // 2. Sumamente difícil". Por su parte, la palabra "acción" tiene, entre sus diversos significados, los siguientes: "1. Ejercicio de la posibilidad de hacer. // 2. Resultado de hacer"⁸².

80 Por ejemplo, cuando el deudor tributario ejerza algún tipo de violencia física contra el fedatario fiscalizador a efecto de impedirle que ejecute la sanción de cierre de establecimiento.

81 Si el establecimiento constituye vivienda del infractor o de terceros o si es compartido con otras personas, no existiendo un acceso adicional que les permita ingresar a dicho establecimiento.

82 www.rae.es

Entonces, es un “hacer” o el “resultado de un hacer” del deudor tributario lo que ocasiona que no sea posible o que sea sumamente difícil que se ejecute la sanción de cierre de establecimiento. El hecho de que el Fedatario Fiscalizador constataste al momento de ejecutar la sanción de cierre que el establecimiento se encuentra cerrado – se entiende como el “resultado de un hacer” del infractor- sería la causa de que no sea posible cerrarlo, puesto que no se puede cerrar aquello que ya está cerrado.

De otro lado, ¿qué quiere decir la frase: “cuando las consecuencias que pudieran seguir al cierre temporal lo ameritan”? Según el DRAE, la palabra “consecuencia” tiene como una de sus acepciones: “1. Hecho o acontecimiento que se sigue o resulta de otro”⁸³. Estos hechos o acontecimientos que pudieran producirse con el cierre han sido explicados por el Tribunal Fiscal como los siguientes: cuando el establecimiento constituye vivienda del infractor o de terceros, o cuando el referido establecimiento es compartido con otras personas. Es decir, cuando la ejecución del cierre pueda perjudicar el acceso a la vivienda del infractor, su familia o un tercero, o pueda afectar el desarrollo de la actividad comercial de un tercero con quien el infractor comparte el establecimiento.

En este supuesto, lo que justifica la sustitución de la sanción de cierre por multa, son los hechos o acontecimientos que pueden ocurrir luego del cierre del establecimiento. Ahora bien, el hecho de que el Fedatario Fiscalizador constataste al momento de ejecutar la sanción de cierre que el establecimiento se encuentra cerrado, ¿será suficiente para que asuma que es posible que se presenten tales hechos o acontecimientos?

Consideramos que una interpretación literal de ambas frases del texto normativo resulta insuficiente. En tal virtud, procederemos a acudir al método de interpretación de la *ratio legis*⁸⁴. Para comprender la razón de ser del inciso a) del artículo 183° del Código Tributario, debemos previamente determinar cuál es el objetivo de la sanción de cierre de establecimiento.

Como bien indica el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 05922-2-2014, “(...) el objetivo de la sanción de cierre temporal de establecimiento es impedir que el sujeto infractor desarrolle actividad comercial o de servicios en el local intervenido”.

Es evidente que si el Fedatario Fiscalizador constata al momento de ejecutar la sanción de cierre que el establecimiento se encuentra cerrado, es porque en ese momento no se está desarrollando algún tipo de actividad comercial o de servicios en dicho establecimiento; por lo que no tendría impedimento alguno para colocar los sellos y/o carteles oficiales respectivos.

Asimismo, si el establecimiento se encuentra cerrado, el Fedatario Fiscalizador no podría considerar que la ejecución del cierre va a perjudicar el acceso a la vivienda del infractor, su familia o un tercero, o afectar el desarrollo de la actividad comercial del tercero con quien el infractor comparte el establecimiento; toda vez que si lo que está constatando es precisamente que el establecimiento está cerrado, lo más probable es porque no se han presentado ninguna de las circunstancias antes anotadas, siendo lo más lógico suponer en dicho contexto, que no se va a afectar el derecho del infractor o de un tercero, salvo que el Fedatario Fiscalizador constatará lo contrario⁸⁵, en cuyo caso sí sería procedente la sustitución de la sanción de cierre por la de multa.

Por tanto, siendo el objetivo de la sanción de cierre, impedir que el sujeto infractor desarrolle actividad comercial o de servicios en el local intervenido, la sustitución de dicha sanción por una multa debería darse de manera excepcional; por lo que incluso la frase “cuando sea imposible aplicarla por acción del deudor tributario”, debería entenderse en el sentido que es un “hacer” del referido deudor lo que impide que el Fedatario Fiscalizador ejecute en ese momento la sanción de cierre.

En este caso, tratándose de un aspecto vinculado a una infracción tributaria, la aplicación del criterio teleológico no podría estar orientada al tema de la recaudación, pues éste no es el objetivo de las sanciones. La razón de ser de la sustitución de la sanción de cierre por una multa es porque o no se va a poder lograr el objetivo de la primera sanción, esto es, impedir que el sujeto infractor desarrolle actividad comercial o de servicios en el local intervenido, o porque el infractor realiza alguna acción que ocasiona que no sea posible o que sea sumamente difícil que el Fedatario Fiscalizador ejecute dicha sanción.

En cuanto al criterio de interpretación axiológico, no sería aplicable el principio de capacidad contributiva, al no estar vinculado con un

83 www.rae.es

84 No vamos a utilizar el método de interpretación histórico debido a que no hemos encontrado los antecedentes normativos de dicho texto ni otro dato que nos permita reconstruir la voluntad del legislador; tampoco el método de interpretación sistemático por comparación con otras normas, toda vez que no resulta pertinente la utilización de este método cuando se tratan de aspectos vinculados con infracciones.

85 Por ejemplo: si es que a pesar que el establecimiento se encuentra cerrado, el Fedatario Fiscalizador puede constatar que se trata de una vivienda donde el infractor desarrolla también su actividad comercial, o es la única puerta de ingreso de dos locales comerciales, etc.

tributo sino con una infracción tributaria. Sin embargo, sí sería válido para este caso aplicar los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración Tributaria; los mismos que se encuentran regulados en el artículo 171° del Código Tributario, que señala 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.

Pasaremos ahora a comentar algunos casos que pueden presentarse como consecuencia de la aplicación del precedente de observancia obligatoria contenido en la Resolución N° 05922-2-2014.

Uno de estos casos está referido a pequeños contribuyentes acogidos al Nuevo Régimen Único Simplificado - RUS, quienes decidieron no abrir sus establecimientos en la fecha programada para la ejecución del cierre de los mismos, pues algunos de estos contribuyentes entendían que con ello estaban dando cumplimiento a la sanción de cierre impuesta. Otros, debido a que consideraban que no estaban obligados legalmente a abrir sus establecimientos ni a esperar a que el Fedatario Fiscalizador ejecutara en su presencia la sanción de cierre de los mismos. Pues bien, todos estos contribuyentes asumían que iban a dejar de percibir los ingresos correspondientes a los tres días de cierre, sin embargo, al encontrar el Fedatario Fiscalizador cerrados sus establecimientos, fueron notificados con resoluciones de multa emitidas en sustitución de dichos cierres.

Para graficar este primer supuesto, pongamos el siguiente ejemplo: una persona natural que conduce una bodega, se encuentra acogida al Nuevo RUS en la Categoría 1, percibiendo el máximo de ingresos brutos mensuales permitido en dicha categoría, es decir, S/. 5,000.00 nuevos soles, con una rentabilidad mensual del 15%⁸⁶, lo que equivale a unos ingresos netos de S/. 750 nuevos soles, que descontados los S/. 20 nuevos soles que tiene que pagar como cuota mensual del RUS, haría un total de S/. 730 nuevos soles mensuales. Así, la "utilidad" diaria de este

negocio sería de S/. 24.33 nuevos soles, por lo que por tres días de cierre esta persona habría dejado de percibir la suma de S/. 73 nuevos soles. Sin embargo, de aplicarse la sanción de multa en sustitución a la de cierre⁸⁷, este contribuyente tendría que pagar el importe del 50% de la UIT⁸⁸, es decir, S/. 1,900 nuevos soles⁸⁹. Este importe equivale a la rentabilidad de más de dos meses.

Pero también podría presentarse un caso totalmente opuesto al anterior. Pongamos el siguiente ejemplo: una empresa acogida al Régimen General del Impuesto a la Renta que tiene un gran establecimiento comercial y una "utilidad" diaria de S/. 15,000 nuevos soles⁹⁰. En este caso, de aplicarse la sanción de multa en sustitución de la de cierre⁹¹, este contribuyente tendría que pagar una suma equivalente al cinco por ciento (5%) del importe de sus ingresos netos, de la última declaración jurada mensual presentada a la fecha en que cometió la infracción, sin que en ningún caso dicha multa pudiera exceder de las ocho (8) UIT⁹², esto es, S/. 30,400 nuevos soles. De acuerdo con esto último, así este contribuyente tuviera que pagar el importe máximo de la multa, es decir, los S/. 30,400 nuevos soles, ello le resultaría más beneficioso que el cierre de su establecimiento por tres días, puesto que en éstos habría dejado de percibir una utilidad de S/. 45,000 nuevos soles. En ese sentido, este contribuyente preferirá que se le aplique la sanción de multa, teniendo en consideración además el daño a su imagen comercial que le ocasionaría que sus clientes vieran cerrado su establecimiento.

Por tanto, la aplicación del criterio contenido en la Resolución N° 05922-2-2014 permitirá al infractor decidir qué sanción quiere que se le imponga, bastándole para ello, con no abrir su establecimiento en la fecha programada para el cierre del mismo.

Cabe apuntar que de acuerdo con el numeral 3 del artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aplicable supletoriamente al ámbito tributario conforme lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario⁹³, la potestad sancionadora de

86 Dato asumido para este caso.

87 Para este caso se aplica la Tabla III del Libro Cuarto del Código Tributario.

88 Para el año 2014, la UIT equivale a S/. 3,800 nuevos soles.

89 Considerando que no fue posible ejecutar la sanción de cierre por causa imputable al infractor, se aplicaría la multa que sustituye al cierre sin rebaja alguna, conforme con lo previsto en el artículo 9° de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Reglamento para el Régimen de Gradualidad de las infracciones tributarias.

90 Utilizamos este dato únicamente para fines del presente ejemplo, puesto que el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría es un tributo de periodicidad anual. Es decir, que luego que concluye el ejercicio fiscal se podrá saber si existe o no utilidad gravable con el impuesto.

91 Para este caso se aplica la Tabla I del Libro Cuarto del Código Tributario.

92 De acuerdo con el segundo párrafo del inciso a) del artículo 183° del Código Tributario.

93 La Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario señala que: "En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho".

todas las entidades está regida adicionalmente, entre otros, por el principio de razonabilidad, según el cual, *“Las autoridades deben prever que la comisión de la conducta sancionable no resulte más ventajosa para el infractor que cumplir las normas infringidas o asumir la sanción. Sin embargo, las sanciones a ser aplicadas deberán ser proporcionales al incumplimiento calificado como infracción (...)”*.

Con relación a la aplicación de este principio, el Tribunal Fiscal en los considerandos de la Resolución N° 00169-1-2008⁹⁴ señaló que: *“En consecuencia, el legislador debe buscar que el sistema de infracciones y sanciones no incentive la comisión de ilícitos tributarios, lo que se cumple en el caso bajo análisis al prescindirse del local en que se cometió la infracción, pues si el contribuyente cuenta con más de un local será más ventajoso incumplir la norma en función al número de sus locales y empezar a cumplirla cuando en cada uno de ellos se haya cometido la misma infracción, lo cual, también generaría inequidades respecto de otros contribuyentes”*.

Como podrá advertirse, el criterio contenido en la Resolución N° 05922-2-2014 colisiona con el principio de razonabilidad previsto en el numeral 3 del artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General; y supone, además, una vulneración al principio de igualdad entre los administrados, pues quienes perciban mayores ingresos podrán decidir que se les sustituya la sanción de cierre por la de una multa con simplemente no abrir su establecimiento en la fecha programada para el cierre del mismo.

De lo hasta aquí expuesto, podemos decir que la interpretación jurídica es la actividad destinada a determinar el sentido y alcance de una norma jurídica, según el significado de las palabras y su contexto lingüístico, sus antecedentes normativos, su espíritu o razón de ser, su relación con el sistema jurídico, así como la finalidad y valores que pretende alcanzar.

Podemos discrepar sobre el itinerario que nos tracemos para realizar nuestra actividad interpretativa, sobre la mayor o menor importancia a un determinado método de interpretación o sobre la finalidad y los valores que asumimos están detrás de las normas tributarias; pero en lo que deberíamos todos coincidir es en la necesidad de utilizar todos los criterios y métodos de interpretación que resulten aplicables al caso concreto, pues de esta manera estaremos más

cerca de encontrar el sentido y alcance de una norma tributaria; con ello además estaremos cumpliendo con el principio de seguridad jurídica en materia tributaria.

6. Conclusiones

1. Por interpretación debemos entender tanto la actividad de interpretar como el resultado de dicha actividad.
2. Interpretar significa tanto formarse una idea o concepto de algún suceso o hecho de la realidad, como expresar o declarar tal suceso o hecho.
3. La actividad interpretativa está presente en todos los ámbitos en los que interviene el conocimiento humano.
4. En la interpretación jurídica el objeto a interpretar es una norma jurídica, entendiendo a ésta como texto normativo.
5. En tanto los textos normativos están expresados en lenguaje escrito, los problemas que se presenten para la comprensión de dicho lenguaje repercutirán en la interpretación de dichos textos.
6. Todo texto normativo por más claro que parezca debe ser interpretado, puesto que resulta indispensable asignarle un significado a las palabras contenidas en dichos textos.
7. Al interpretar un texto normativo debemos asignarle a las palabras su significado usual, salvo que se traten de palabras o frases que tengan otro significado para el Derecho, en cuyo caso prevalecerá éste último significado.
8. Cada intérprete elabora su propio esquema e itinerario para realizar su actividad de interpretación.
9. Los principales componentes de la interpretación jurídica son: los criterios generales de interpretación y los métodos de interpretación.
10. Los principales criterios generales de interpretación son los siguientes: tecnicista, teleológico y axiológico.
11. Dentro del criterio de interpretación tecnicista encontramos los siguientes métodos de interpretación: literal, histórico, de la *ratio*

94 Publicada en el diario oficial “El Peruano” el 25 de enero de 2008, estableció como precedente de observancia obligatoria que: *“El criterio de frecuencia en la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1), 2) y 3) del artículo 174° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, está vinculado al número de oportunidades en las que el sujeto infractor incurre en la misma infracción y no al local en que se cometieron”*.

legis, sistemático por ubicación de la norma y sistemático por comparación con otras normas.

12. Un buen intérprete procura utilizar todos los métodos de interpretación que resulten aplicables.
13. No existe un orden de prelación entre los distintos métodos de interpretación. Sin embargo, siempre y en primer lugar, se debe utilizar el método de interpretación literal.
14. Se debe procurar utilizar complementariamente los métodos de interpretación de la *ratio legis* y

sistemático por ubicación de la norma.

15. Luego de haber utilizado todos los métodos de interpretación aplicables, se debe optar por aquella interpretación en la que coincidan todos o la mayoría de los métodos aplicados.
16. Al utilizar los criterios de interpretación teleológico y axiológico, se debe considerar el fin de la norma a interpretar y los principios tributarios y administrativos recogidos en nuestro ordenamiento jurídico que resulten aplicables al caso. 