

La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano

Ángel Chávez Gonzáles
Abogado y
Magíster en Derecho Empresarial

Este artículo tiene por propósito analizar la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y para ello abordaremos: Los métodos de interpretación admitidos por el Derecho y los métodos de interpretación que el Tribunal Fiscal ha aplicado en sus fallos; la recepción o rechazo del método de interpretación económica de las normas; la figura de la calificación jurídica de los hechos, actos o relaciones económicas recogida en el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar y distinto; y las interpretaciones excesivas de las normas tributarias prohibidas por el tercer párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar versus las interpretaciones lógicas extensivas de las normas tributarias.

1. Los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

El primer párrafo de la Norma VIII del Código Tributario se refiere a la interpretación de las normas jurídicas, pues señala que al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. Este párrafo aparentemente hace una precisión poco relevante, ya que si una norma tributaria requiere interpretarse es lógico que deban usarse los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

Sin embargo, esta precisión se justifica porque antiguamente los tributos provocaban rechazo en los ciudadanos¹, y se consideraban atentatorios a la libertad individual y económica por lo que se elaboraron criterios de interpretativos como que las normas tributarias debían interpretarse

restrictivamente, o de acuerdo al criterio apriorístico in dubio contra fiscum que tiene los mismos alcances que el criterio de interpretación in dubio pro reo². O interpretarse sobre la base de consideraciones económicas como es la interpretación económica de las normas³. Para terminar con esta tendencia de aplicar criterios de interpretación extra jurídicos y apriorísticos (contra fiscum o pro fiscum o económicos) es que expresamente, como lo hace nuestro Código Tributario, se ha establecido que los criterios de interpretación de las normas tributarias serán los mismos que se utilicen en el sistema jurídico.

Otra razón es que el Derecho tributario, no es un conjunto de normas aisladas o de excepción, sino un conjunto de normas que se funden a un mismo nivel con la totalidad del ordenamiento⁴, por ello deben ser interpretadas utilizando los mismos métodos de interpretación del derecho común.

- 1 Desde tiempos de Modestino se afirmó que la ley tributaria debe interpretarse con ánimo favorable al contribuyente, debido al carácter servil y opresivo de los tributos. Ver: Mur Valdívila, Miguel. "Elementos para la interpretación de las Normas Tributarias". En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Nro. 23, Dic 92. pag 56.
- 2 Como enseña Dino Jarach, al principio in dubio contra fiscum le es equiparable los alcances que tiene el principio in dubio pro reo en el ámbito penal. Dino Jarach. Curso Superior de Derecho Tributario. Ed. Cima, Buenos Aires, 1957. Pag. 246.
- 3 ARAOZ, Luis Alberto. "Las Interpretación económica de las Leyes Tributarias y la calificación de los hechos imposables por su contenido económico". Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Nro. 23, Dic 92. pag 71. La corriente autonomista del Derecho Tributario llegó al extremo de sostener que las leyes tributarias tenían que interpretarse de acuerdo al método propio del Derecho Tributario, que se basa en consideraciones económicas.
- 4 FERREIRO LAPATZA, José Juan. Curso de Derecho Financiero Español. 14a Edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., Madrid, 1992, pag. 77. La tesis autónoma del Derecho Tributario ha perdido fuerza como lo señala Héctor Villegas, constituye un conjunto de reglas homogéneas que se concatenan en un grupo orgánico y singularizado que a su vez está unido a la totalidad del sistema jurídico. VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 5ta Edición. Ed. DEPALMA, Buenos Aires, 1992. Pag. 144. La ley tributaria debe interpretarse con un criterio que armonice con el ordenamiento jurídico en el cual se inserta. SANZ DE URQUIZA, Fernando. La interpretación de las Leyes Tributarias". Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1991. pag 28.



Sobre los métodos de interpretación admitidos por el Derecho nos remitimos al estudio que hace de ellos el profesor Marcial Rubio⁵, pero limitándolo a aquellos métodos que el Tribunal Fiscal a utilizado en sus fallos.

La Interpretación Literal; la interpretación de la norma tributaria debe hacerse considerando el significado de las palabras que la integran, ya sea su significado común o significado jurídico específico, así como su construcción gramatical.

Citamos como ejemplo de este método interpretativo, la RTF Nro. 494-2-99 de fecha 21 de mayo de 1999, la cual recurriendo al significado del término **“inventario comprobado por la Administración”** previsto en el artículo 69⁶ del Código Tributario aplicable, concluye que es el inventario físico de los bienes realizado por la Administración Tributaria, que luego confronta con los registros y libros del contribuyente; por lo que la información verbal de inventarios suministrado por el contribuyente, no equivale a un **“inventario comprobado por la Administración”** requisito necesario para aplicar la presunción de faltantes de inventarios establecida en el artículo 69 del Código Tributario.

La Interpretación lógica; la interpretación de la norma tributaria debe ser determinada sobre la base del análisis del texto de la norma para hallar la razón de ser de esta, su sentido y alcance sin limitarse a la gramática del texto.

La RTF Nro. 32-3-2000 de fecha 21 de enero del 2000 refiriéndose a la estimación de oficio del valor de venta de un bien tomando como referencia el valor de mercado vigente en el mes que corresponda a la operación que establece el inciso a) del numeral 6) del artículo 10 del Reglamento del IGV⁷ concluye

que el mayor valor al que alude no se refiere al comprobante de pago de mayor monto que haya sido emitido por el contribuyente en el mes que se acota, sino que esta relacionado con el **mayor valor facturado por el contribuyente respecto de bienes iguales en el periodo acotado**, lo que resulta razonable, pues la estimación que contempla la norma persigue que la determinación se acerque a la realidad.

Respecto a las **interpretaciones restrictivas y extensivas** de las normas tributarias, Ferreiro Lapatza opina que la interpretación no es restrictiva ni extensiva sino declarativa del mandato o contenido de la norma, más bien es el proceso de deducción lógica que da un sentido amplio o restringido a la norma⁸. Nuestro Tribunal Fiscal ha recurrido a interpretaciones lógicas de carácter restrictiva o extensiva en varios fallos⁹.

En la RTF Nro. 09-1-94 de fecha 11 de enero de 1994, se realizó una interpretación restrictiva del numeral 1 del artículo 62 del Código Tributario, Decreto Legislativo 773¹⁰, que establece la facultad de la Administración de requerir a los contribuyentes la presentación de sus libros y demás documentos contables. En este caso el Tribunal Fiscal establece que la razón de la citada norma era facultar a la Administración a requerir al contribuyente la exhibición de su documentación con el objeto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, pretensión que es satisfecha con la exhibición que se haga de los mismos en el domicilio fiscal del contribuyente, ya que exigir el trasladar la documentación contable a las oficinas de la Administración constituiría un exceso de esta facultad.

Un ejemplo de interpretación lógica extensiva es la RTF Nro. 0114-1-2000 de fecha 01 de julio del

- 5 RUBIO CORREA, Marcial. El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho. Fondo Editorial PUCP, Lima, 1985. Pags. 244 a 255.
- 6 Artículo 69 del Código Tributario, Decreto Legislativo 773, “Salvo prueba en contrario, la diferencia entre la existencia de bienes que aparecían en los libros y registros y la que resultara de los **inventarios comprobados** y valuados por la Administración, representaba, en el caso de faltantes de inventarios bienes transferidos cuyas ventas fueron omitidas de registrar en el año o en el periodo inmediato anterior: y en el de sobrantes de inventario, bienes cuya compra fue omitida de registrar durante el término de la prescripción”.
- 7 El inciso a) del numeral 6 del artículo 10 del Reglamento del IGV, Decreto Supremo Nro. 29-94-EF establece que “Para la determinación del valor de venta de un bien, de un servicio o contrato de construcción, a que se refiere el primer párrafo del artículo 42 del Decreto, SUNAT lo estimará de oficio tomando como referencia el valor de mercado vigente en el mes que corresponda a la operación o el inmediato anterior en que se efectuó la venta de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta. De existir varios valores, el de mercado será el promedio”.
- 8 FERREIRO LAPATZA, José Juan. Curso de Derecho Financiero Español...Ob. cit, pag. 78.
- 9 Sobre estos casos puede consultarse a TALLEDO MAZU, César. “Manual del Código Tributario”. Editorial Economía y Finanzas. Lima- Perú.
- 10 Actualmente la Administración Tributaria esta facultada para requerir la exhibición de los libros y demás documentación contable en las oficinas de la administración.

2000, la cual interpretó que en caso de falta de una columna en el Registro de Compras para adquisiciones de uso común destinadas a ambas operaciones gravadas y no gravadas como lo ordenan las normas del IGV, ésta podrá suplirse con una análisis de estas adquisiciones, lo cual no desvirtúa que en la contabilidad del contribuyente se pueda diferenciar entre adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y operaciones no gravadas. Y agrega, que en todo caso, bastará que el destino común de las adquisiciones estuviere contabilizado en los libros principales o específicamente en el Libro Diario, a efectos de emplear la fracción del crédito fiscal correspondiente.

La Interpretación sistemática por comparación con otras normas, este método consiste en suplir los conceptos no expresados claramente, comparando una norma con otra que los defina claramente y que tengan un contenido similar.

La RTF Nro. 182-4-97 de fecha 05 de mayo de 1997 aplicó este método de interpretación para determinar si una asignación excepcional otorgada por Decreto Supremo tenía carácter remunerativo para el cálculo de la Contribución del FONAVI, recurriendo para ello a las normas del FONAVI y a las normas laborales.

En ese sentido interpreta sistemáticamente las normas del FONAVI sobre el concepto de remuneración como son: el artículo 6 del Decreto Ley Nro. 22591 -Ley de creación de la Contribución al FONAVI- que considera remuneración a toda cantidad que se abone en efectivo por concepto de retribución de servicios personales, y el artículo 9 de su Reglamento aprobado por Decreto Supremo Nro.113-79-EF que enumera los conceptos que no están comprendidos como remuneraciones afectas; con el artículo 40 del Decreto Legislativo Nro. 728, Ley de Fomento del Empleo, Productividad y Competitividad Laboral, señalando que **no constituye remuneración para ningún efecto legal los conceptos previstos en los artículos 19 y 20 del Decreto Legislativo Nro. 650, como son el costo o valor de las condiciones de trabajo y el valor de los pasajes.**

En ese sentido, la **asignación excepcional** otorgada por el Decreto Supremo Nro. 276-91-EF no encaja dentro de la definición de remuneración establecida en el Decreto Ley Nro. 22591, Ley de Creación de la Contribución del Fonavi, porque tiene la característica de reemplazar la forma cómo la empresa brinda alimentación y transporte a sus

trabajadores, **constituyendo una condición de trabajo y no una suma de libre disposición del trabajador con carácter remunerativo**, por lo que no se trata de un ingreso afecto a la Contribución al Fonavi.

Interpretación sistemática por ubicación de la norma, este método consiste en recurrir a las definiciones o elementos de otras normas que forman parte de la estructura temática de la norma a interpretar.

Un ejemplo de este método es el caso de la RTF Nro.214-5-2000 de fecha 28 de marzo del 2000, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" del 05 de mayo del 2000, que analiza el reparo al crédito fiscal por adquisición de whisky por no constituir gasto o costo deducible para la empresa de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último según el artículo 18 inciso a) del Decreto Legislativo 775, Ley del IGV e ISC.

Atendiendo al principio de causalidad, recogido por la Ley del Impuesto a la Renta para admitir la deducibilidad o no de los gastos, serán deducibles sólo los gastos que cumplan con el propósito de mantener la fuente productora de renta o generar nuevas rentas; en este caso se levanta el reparo, ya que dicho licor fue adquirido para ser destinado a la atención de los clientes que asistieron a la realización del evento y, en consecuencia, la mencionada adquisición corresponde a un gasto de representación como agasajo a los clientes con la finalidad de presentar una imagen que le permita mejorar o mantener su posición de mercado.

El Tribunal Fiscal levanta el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas recurriendo al concepto de gasto contenido en la Ley del Impuesto a la Renta.

Interpretación histórica; este método consiste en interpretar la norma utilizando los antecedentes de la norma, proyectos legislativos, exposiciones de motivos, las normas que sirvieron de inspiración, normas derogadas y el contexto histórico de su aprobación.

La Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 13913 de fecha 02 de marzo de 1978 recurrió a este método de interpretación indicando que si hay oportunidades en las cuales la redacción de una norma no es suficientemente clara, se debe asumir lo que ha sido la intención del legislador al elaborar



dicha norma, aun cuando una interpretación literal pueda llevar a diferente conclusión.

Todos estos métodos de interpretación enunciados no son excluyentes, ni hay un método que prevalezca sobre el otro, ya que pueden utilizarse uno o varios de estos métodos conjuntamente para esclarecer el significado de la ley y obtener una conclusión válida y sustentable.

Como dice Giulliani Fonrouge citado por Héctor Villegas, nunca se ha podido elegir un solo método como correcto repudiando a los demás, ya que ninguno tiene validez universal, pero cada uno también ofrece elementos de interés parcial¹¹.

2. Interpretación económica de la norma.

Este método de interpretación tuvo su origen en el artículo 4 del "Ordenamiento Tributario Alemán" que entro en vigencia el 03 de diciembre de 1919, y que establecía que "en la interpretación de las leyes fiscales deberá tenerse en cuenta su objeto, su alcance económico, así como las circunstancias del caso"¹². Esta forma de interpretar las leyes fiscales se origina en un contexto en que el gobierno alemán por falta de ingresos para financiar el presupuesto público aumentó la presión tributaria induciendo a los contribuyentes a evadir el impuesto encuadrando sus operaciones comerciales en un tipo de relación jurídica distinto del tipificado en la ley tributaria. Así, este método de interpretación surge para corregir los abusos de los contribuyentes que evadían caer en el ámbito de la aplicación de la ley tributaria ante la presión tributaria del gobierno, por ello el carácter excepcional de este método de interpretación, que llevó a las autoridades fiscales a cometer excesos por el uso arbitrario de la consideración económica en la interpretación de la ley tributaria, produciendo inseguridad jurídica, lo que originó una reacción de la Corte Alemana de controlar este exceso mediante pronunciamientos dictados entre 1947 y 1948¹³.

Así es el caso que se presentó en Alemania en 1948, cuando las partes habían convenido un sueldo de 499,99 marcos, a fin de evitar la obligación fiscal, cuyo límite inferior era de 500 marcos. Los Tribunales inferiores se pronunciaron en el sentido que 499,99 era igual a 500 (criterio de interpretación económica). La Corte por el contrario, señaló que si la ley fija un límite, las partes tienen la libertad de pasarlo o no y no se puede considerar ilegítima cualquier actitud tendiente a evitar el pago del impuesto¹⁴.

Por ello, en la década de los 50, las Cortes Alemanas comenzaron a exigir el predominio de la idea de unidad del Derecho frente a la acentuación de la seguridad del Derecho Tributario y la preeminencia del significado civilista de conceptos de Derecho Civil contenidas en la ley tributaria, quedando relegada a un segundo plano la consideración económica¹⁵, que excepcionalmente daría a los términos empleados en la norma tributaria, un significado distinto al que se le daría el Derecho Civil.

Sin embargo, ha quedado el recelo de ser admitido abiertamente este método de interpretación, como lo demuestran las conclusiones de la II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario 1968, que si bien reconoce las bondades del método funcional y económico, condicionó su aplicación a los hechos gravados cuya naturaleza lo justifiquen y a la preeminencia de los criterios jurídicos¹⁶.

Este método de interpretación consiste en determinar el correcto sentido y alcance de la ley interpretada, en base a consideraciones económicas valoradas por el legislador en el momento de jurificar el hecho gravado; "consideraciones económicas" que el intérprete utiliza para la afectación de un supuesto no previsto en la norma, atentando contra el principio de legalidad¹⁷, pues significa aplicar la ley tributaria por analogía, lo que constituye un

11 VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Op.Cit. Pag. 167.

12 SANZ DE URQUIZA, Fernando. La interpretación de las Leyes Tributarias...Ob.cit. pag 24.

13 *Ibíd.* pag. 29.

14 *Ibíd.* Pag 30.

15 PEREZ ARRAIZ, Javier. El fraude de Ley en el Derecho Tributario. ED. Tirant lo blanch, Valencia, 1996, pag. 260.

16 MUR VALDIVIA, Miguel. "Elementos para la interpretación de las normas.....Ob.cit; pag. 54

17 FERNANDEZ, Julio. "La seguridad jurídica y la teoría de la apreciación económica de los hechos imponible". Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Nro. 23, Dic 92. pag 124 y 125. Asimismo este autor agrega que en las Segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en México en 1968, recomendaron que "las teorías de la interpretación funcional y de la realidad económica, sostenidas por la doctrina, podrán aplicarse no en forma exclusiva, cuando así corresponda a los hechos gravados, pero siempre con sujeción a los principios jurídicos que deben regir la tributación". Pag. 124.

factor de inseguridad jurídica, lo cual está prohibido por el Código Tributario¹⁸.

Por ejemplo, el Congreso aprueba una Ley que grava con un impuesto la venta de bienes en el país. Dos contribuyentes se ponen de acuerdo para realizar una permuta de bienes para no resultar gravados con el impuesto. El intérprete recurriendo al método de interpretación económica recurre a las consideraciones económicas que tuvo el legislador para gravar la venta, como la transmisión de riqueza que manifiesta una capacidad contributiva, en consecuencia el intérprete concluye que el tributo se devengará cada vez que se produzca una **transmisión de riqueza, en consecuencia, interpreta en este caso que la permuta está gravada.**

El Tribunal Fiscal, en opinión de Luis Araoz, ha aplicado el método de interpretación económica de la norma¹⁹ en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nros. 18463 y 18464, ambas de fecha 15 de junio de 1984, que invocando la realidad económica no ha calificado los hechos sino que ha formulado sendas interpretaciones económicas de la misma Ley, específicamente el artículo 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Patrimonio Empresarial, incluyendo dentro de éste a los préstamos otorgados por empresas vinculadas a la Oficina Matriz, situación no prevista en la ley, pues su texto claramente se refería únicamente a los préstamos otorgados por la Casa Matriz. Agrega el autor, que es cierto que la Casa Matriz y la sucursal constituyen una sola entidad jurídica, pero nada inducía a considerar que ello se debía extender a otras entidades de la organización, pues esta consideración económica debió haber sido tomada en cuenta por el legislador, pero como no lo hizo, tal consideración no entró en el campo jurídico, estando impedido el intérprete de aplicar la norma a casos que ella no comprende²⁰.

2.1. No aceptación del método de interpretación económica de las normas

Como comentamos al inicio de este artículo, el primer párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar autoriza la utilización de todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. Esta afirmación del primer párrafo tiene sentido, como hemos explicado, porque con ella, se prohíbe utilizar criterios de interpretación extra jurídicos como el *in dubio contra fisco*, o el criterio económico como es el caso de la interpretación económica de las normas.

Otra razón para sostener nuestro punto de vista es que –de acuerdo al artículo 2 del Código Tributario vigente– “la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación”, lo que equivale a decir que el tributo se exige cuando la naturaleza jurídica del hecho o acto económico realizado corresponde al hecho previsto en la Ley.

En ese sentido, el legislador selecciona determinados actos, hechos o relaciones económicas para configurar el hecho imponible, una vez escogidas e incorporadas en la Ley se juridizan²¹ y la interpretación de la norma tributaria que crea el tributo debe realizarse en base a los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

Asimismo, el tercer párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario prohíbe la interpretación económica de las normas ya que este método permite extender los alcances de la norma tributaria a supuestos distintos a los previstos en la norma como se explicó.

De esta manera queda demostrado que nuestro Código Tributario se pronuncia por no permitir el método de interpretación económica de las normas.

18 ARAOZ, Luis Alberto. “Las Interpretación económica de las Leyes...”. Ob.cit. pag 79.

19 Sobre estos casos del Tribunal Fiscal consultar: ARAOZ, Luis Alberto. “Las Interpretación económica de las Leyes Tributarias.....” Ob. cit. pag. 76,77 y 78.

20 Ibid.. Pag 78.

21 La interpretación debe hacerse sobre la base de criterios jurídicos y no económicos, porque debe entenderse que las posibles consideraciones económicas, así como otras de naturaleza-políticas y técnicas-, no jurídica y extrañas al derecho tributario, ya han sido tenidas en cuenta por el legislador e incorporadas a la norma. SANZ DE URQUIZA, Fernando. La interpretación de las Leyes Tributarias..... Op.cit. pag. 32.



3. Calificación jurídica de los hechos

El segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario establece que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios²².

Este párrafo faculta a la SUNAT a determinar los hechos imponibles investigando si los actos o relaciones económicas están o no incluidos dentro de la supuesta de la norma legal, para lo cual la forma o apariencia legal que tales actos o relaciones revistan no es relevante, sino más bien, la realidad o contenido económico que las personas le han dado²³.

La calificación jurídica que utiliza la SUNAT de los actos, situaciones y relaciones económicas realizadas por los contribuyentes consiste en un proceso lógico por medio del cual se determina la naturaleza jurídica de un determinado hecho, acto, o negocio, acaecido en la vida real, con el fin de subsumirlo en el ámbito de aplicación de un tributo²⁴, sin considerar en este proceso de calificación el ropaje jurídico que le fue asignado a ese acto o negocio.

Creemos que es mejor denominar este proceso como calificación jurídica antes que económica, toda vez que el hecho, operación u actividad económica que se incorpore en la Ley se juridiza y la calificación de los hechos o actos económicos realizados por los contribuyentes se hará en base a criterios jurídicos para determinar si se ajustan al hecho imponible previsto en la ley. Por ejemplo, cuando se celebra un contrato de locación de servicios pero realmente se está celebrando un contrato de trabajo, mediante la calificación jurídica se prescinde de la forma utilizada por las partes (contrato de locación

de servicios) para averiguar la verdadera naturaleza jurídica de la relación económica existente, que de corresponder al hecho imponible previsto en la norma tributaria se procede a gravarlo con el tributo correspondiente.

Una interesante Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 80-5-2000 de fecha 11 de febrero del año 2000, aplica la calificación jurídica de los actos o situaciones para determinar si la entrega de dinero por la empresa contratante a la empresa contratista por la pérdida de un equipo de su propiedad, era una operación de venta afecta al Impuesto General a las Ventas o una indemnización no gravada con el referido impuesto.

La SUNAT prescindiendo del contrato celebrado por el contribuyente, realizó una calificación jurídica de los hechos y concluyó que, la entrega de dinero por la empresa contratante a la empresa contratista por la pérdida de su equipo, constituye una venta y no una indemnización, por lo que le es aplicable el inciso a) del artículo 4 del Decreto Supremo Nro. 269-91-EF, Reglamento del Decreto Ley Nro. 25748, que señala como venta a todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de dominio de bienes muebles, u independientemente de la denominación que le den las partes, tales como venta propiamente dicha, permuta, dación en pago, entre otros, o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin.

En la etapa de apelación el Tribunal Fiscal realiza una nueva calificación jurídica de los hechos y considera que la entrega de dinero responde a una indemnización proveniente de un contrato civil, destinada a reparar la pérdida de una maquinaria, por lo que resulta ser una operación no gravada con el Impuesto General a las Ventas, para ello se apoya en la definición de "indemnización civil" del Diccionario Cabanellas que señala: "resarcimiento económico que procede por incumplimiento de contrato o para compensar en todo caso, los daños

22 Originalmente el Decreto Legislativo Nro. 816 (21.04.96) introdujo a la Norma VIII el siguiente párrafo: Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. **Consecuentemente el sometimiento de dichos actos, situaciones, o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente los que el derecho privado ofrezca se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas y se considerará la situación económica real.** Este último párrafo fue suprimido mediante Ley 26663 publicado con fecha 23 de setiembre de 1996 por el texto actual. La razón de esta modificación fue la inseguridad que presentaba el no saber cuáles son las pautas para definir las situaciones o estructuras que manifiestamente el derecho privado ofrece o no ofrece.

23 Sobre estos casos puede consultarse a TALLEDO MAZU, César. "Manual del Código Tributario". Editorial Economía y Finanzas. Lima- Perú. En el Perú el Tribunal Fiscal ha hecho uso de la facultad de calificación del hecho imponible, inclusive antes que dicho criterio haya sido recogido expresamente en el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar

24 ESEVERRI, Ernesto y LOPEZ MARTINEZ, Juan. Temas Prácticos de Derecho Financiero (Parte General). ED. Comares. 4ta Edición. Granada, 1998. pag. 242.

ocasionados a una de las partes”, que en el caso de autos era la entrega de dinero realizado por la empresa contratante para compensar a la empresa contratista el daño ocasionado por la pérdida de uno de sus equivos.

Como afirma Araoz Villena, la calificación de los hechos imponible por su contenido económico se da en el momento de aplicarse la ley tributaria, luego de haber sido ésta, debidamente interpretada, constituyendo un método de defensa contra el fraude a la ley tributaria²⁵.

4. La Analogía, la interpretación excesiva de la norma tributaria y la interpretación lógica de carácter extensivo.

El tercer párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar señala que en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, exoneraciones o aplicar las normas tributarias a personas o supuestos distintos en la ley.

4.1 La Analogía

Este Tercer párrafo de la citada Norma del Título Preliminar prohíbe la analogía ya que consiste en aplicar una norma que regula hechos distintos, pero semejantes en esencia a un hecho no contemplado expresamente. Es decir, es un proceso de integración del Derecho que se lleva a cabo al aplicar una norma a un supuesto no contemplado en ella, pero que se lleva a cabo porque existe identidad de razón o afinidad entre ambos supuestos.

La prohibición de utilizar la analogía se da en cuanto implique integrar la Ley en sus aspectos esenciales como es el tributo, la base imponible y las exenciones. Sin embargo, la analogía es admitida con referencia a otros elementos no esenciales para la definición de la materia imponible, como los componentes de naturaleza lateral que sirven para determinar los conceptos accesorios²⁶, donde se puede recurrir a principios contenidos en leyes análogas.

La Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 7363 de fecha 24 de julio de 1972 estableció que es procedente el uso de la analogía para suplir la ausencia de regulación de aspectos sustantivos y formales de la norma tributaria, siempre que con ello no se viole

el principio de legalidad.

Podemos citar como ejemplo de este tema la Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 1954-96 de fecha 14 octubre de 1996, que aplicó la analogía para exigir la denuncia policial en caso de extravío de documentos contables, ya que el Reglamento de Comprobantes de Pago vigente a partir del 22 de mayo de 1995 no exigía expresamente la sustentación del robo o extravío de comprobantes de pago con la denuncia policial; sin embargo, esta obligación según el Tribunal Fiscal se imponía por las disposiciones penales vigentes para casos de desaparición de documentos (situación análoga).

4.2 Interpretación excesiva de las normas tributarias

La interpretación excesiva de las normas tributarias está prohibida por el tercer párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar, porque fuerza los términos del sentido de la ley extendiendo más allá de los términos estrictos y ámbito de la misma: el hecho imponible, la infracción o sanción, y las exoneraciones previstas en ella, a supuestos no contemplados o incluidos en ella, ya que utiliza un razonamiento interpretativo forzado que evidentemente lastima el proceso lógico-deductivo empleado en la interpretación de una norma.

4.3 Interpretación lógica de carácter extensiva de las normas tributarias

Este método de interpretación es admitido por el Código Tributario porque utiliza un proceso lógico deductivo de interpretación para declarar comprendido en el texto de la norma un supuesto implícitamente considerado en ella.

4.4 Interpretación excesiva de las normas tributarias y la interpretación lógica de carácter extensivo

Respecto a la interpretación excesiva de las normas tributarias y la interpretación lógica de carácter extensivo pueden presentarse situaciones muy discutibles en materia de interpretación en la que el profesional deberá evaluar si el resultado de la interpretación es desproporcionado, forzado o contrario al sentido jurídico de la norma o se trata de una interpretación lógica de carácter extensiva que declara comprendido en la norma un caso implícitamente considerado en ella.

25 ARAOZ, Luis Alberto. "Las Interpretación económica de las Leyes Tributarias....." Ob. Cit. Pag 79.

26 RIVERA POSTIGO, Fernando. Derecho Tributario Sustantivo. Primera Edición, agosto 1988, pags 79 y 83.



Un caso, por ejemplo, fue el ocurrido en el año 1994, cuando la Administración Tributaria realiza una interpretación excesiva y forzada de los términos de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 176 del Código Tributario aplicable: No presentar declaraciones y ser detectado por la Administración, para incluir dentro de sus alcances a quienes presentan sus declaraciones tributarias en lugares distintos a los autorizados a efectos de poder multarlos, ignorando o no distinguiendo que presentar declaraciones en lugares no autorizados constituye una infracción distinta y expresamente tipificada en el numeral 6) del Código Tributario aplicable.

El Tribunal Fiscal resolvió mediante Resolución Nro. 062-2-98 de fecha 16 de enero de 1998, que esta interpretación de la Administración Tributaria de restar validez a las declaraciones de pago presentadas en lugares distintos infringe lo establecido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Un caso de interpretación lógica de carácter extensivo discutible es la exoneración de intereses obtenidos por los Bancos por concepto de depósitos en el Banco Central de Reserva por considerarse créditos concedidos al Sector Público Nacional.

El inciso h) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta exonera los intereses provenientes de créditos concedidos al Sector Público Nacional, salvo los originados por los depósitos de encaje que realicen las instituciones de crédito.

La Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 2410-4-96 de fecha 15 de noviembre de 1996 interpreta que los únicos intereses que no se encuentran comprendidos dentro de la inafectación son los generados por los depósitos de encaje por lo que los intereses por cualquier otro depósito efectuado al Banco Central de Reserva que tuviera la naturaleza de crédito o préstamo si estaban inafectos, no estableciéndose ningún tipo de requisito ni limitación alguna al respecto.

Las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nros. 22713 de fecha 15 de setiembre de 1989 y 24046 de fecha 12 de marzo de 1991, calificaron el exceso de encaje legal depositado por una entidad bancaria en el Banco Central de Reserva como préstamo mercantil, y por tanto exonerados del Impuesto a la Renta los intereses generados.

El Tribunal Fiscal utiliza un razonamiento interpretativo extensivo que es el considerar como crédito concedido al Sector Público y por consiguiente inafecto al Impuesto a la Renta todo depósito que sea distinto al encaje legal.

Sin embargo, tengo mis dudas ya que calificar como "crédito concedido al Sector Público Nacional" cualquier depósito efectuado al Banco Central de Reserva por los bancos comerciales siempre que no sean depósitos de encaje legal, puede significar una interpretación excesiva de la norma sino se considera el propósito de la referida inafectación y las razones por las que se efectúa el depósito.

En consecuencia, si bien el método de interpretación lógico de carácter extensivo es admitido por el Código Tributario, podrían presentarse casos discutibles que lindan con una interpretación excesiva de la norma tributaria sino se toma en cuenta, según el caso, la naturaleza del tributo o su finalidad, el propósito de la exoneración, el tipo de conducta que se quiere sancionar.

Conclusiones:

- Los métodos de interpretación admitidos por el Derecho en materia tributaria no son excluyentes, ni hay un método que prevalezca sobre el otro, ya que pueden utilizarse uno o varios de estos métodos conjuntamente para esclarecer el significado de la ley y obtener una conclusión válida y sustentable.
- Nuestro Código Tributario no admite la interpretación económica de las normas tributarias.
- El segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar recoge la figura de la calificación jurídica de los hechos, actos o situaciones económicas como instrumento para determinar si se configura el hecho imponible previsto en la Ley.
- Nuestro Derecho Tributario no admite la analogía ni las interpretaciones excesivas porque vulnera el principio de legalidad. Sin embargo, la analogía es admitida con referencia a otros elementos no esenciales para la definición de la materia imponible.
- La interpretación lógica de carácter extensiva de la norma tributaria puede plantear situaciones discutibles en cuanto a si están excediendo el sentido de la norma. 