

# LA INTERPRETACIÓN LÓGICA DE LOS DISPOSITIVOS LEGALES TRIBUTARIOS

Mg. FRANCISCO J. RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN  
Profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

**Sumario:** 1. Introducción 2. Interpretación lógica 3. Casos prácticos.

## 1. Introducción

El fenómeno tributario consiste en que las familias y empresas transfieren una parte de sus ingresos al Estado para financiar las actividades de éste.

Se trata de un hecho complejo donde se encuentran aspectos políticos, fiscales, económicos, jurídicos, contables, culturales, etc.

Nosotros vamos a estudiar las relaciones entre los elementos fiscales, económicos y jurídicos de los tributos.

El aspecto fiscal se encuentra relacionado con el impacto de los tributos en las finanzas públicas.

El aspecto económico tiene que ver con el hecho que los tributos - sobre todo impuestos - muchas veces buscan un determinado efecto en la economía, tal como sucede con las reducciones de impuestos a los salarios a fin de propiciar el aumento de la demanda interna.

El aspecto jurídico consiste en que todo sistema tributario se configura e implementa siguiendo determinadas reglas legales.

## 2. Interpretación lógica

Una vez que las normas tributarias comienzan a regir toca al operador del derecho la tarea de realizar un esfuerzo intelectual para comprender el sentido y alcance de esta clase de dispositivos legales.

Este esfuerzo se realiza a través de la aplicación de ciertos métodos de interpretación. Los más conocidos son la interpretación gramatical y la interpretación lógica.

Miguel Mur Valdivia<sup>1</sup> señala que la interpretación literal o gramatical se funda en el apego estricto al significado de las palabras empleadas por la norma legal.

El Dr. Jorge del Busto Vargas<sup>2</sup> sostiene que la interpretación lógica tiene que ver - entre otros aspectos - con el conocimiento de las

causas o razones que han generado la necesidad de crear un determinado dispositivo legal y los efectos que se persiguen con la regla una vez creada.

La causa final o esencial de un dispositivo legal de contenido tributario generalmente se encuentra en el campo de la política fiscal (finanzas públicas) o la economía.

El diseño del impuesto, contribución y tasa debe respetar una serie de principios, reglas y criterios de la política fiscal y la economía.

Así sucede por ejemplo con el principio de capacidad contributiva en la medida que se refiere a la riqueza económica de las personas naturales y empresas que se manifiesta en la renta, patrimonio o consumo<sup>3</sup>.

En el caso específico de la imposición a la renta se plantea la teoría renta - producto para justificar la aplicación del impuesto a los ingresos corrientes de las personas naturales<sup>4</sup>.

Estos conceptos de política fiscal sustentan el artículo 1.º del decreto legislativo 774<sup>5</sup> al establecer que se encuentran gravadas: "Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquéllas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos".

Del mismo modo los efectos de los tributos se aprecian - entre otros campos - en las finanzas públicas (recaudación) y la economía.

Por ejemplo el primer párrafo del artículo 19 de la Ley de Tributación Municipal<sup>6</sup> establece que: "Los pensionistas propietarios de un solo inmueble, a nombre propio o de la sociedad conyugal, que esté destinado a vivienda de los mismos, deducirán de la base imponible del Impuesto Predial, un monto equivalente a 50 UIT, vigentes al 1 de enero de cada ejercicio gravable".

En la medida que los ingresos de esta clase de pensionistas son bajos resulta muy reducida su capacidad para pagar tributos; de tal

<sup>1</sup> MUR VALDIVIA, Miguel. "Elementos para la Interpretación de las Normas Tributarias". En: Rev. Del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima n° 24, Junio de 1993. p. 64.

<sup>2</sup> DEL BUSTO VARGAS, Jorge. "Interpretación de la Norma en el Derecho Tributario". En: Rev. Del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima n° 29, Diciembre de 1995. pp. 64 - 67.

<sup>3</sup> VILLEGAS, Héctor B.- Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires: DEPALMA, 1993. pp. 198-199

<sup>4</sup> GARCÍA MULLÍN, Juan Roque. Manual de Impuesto a la Renta. Buenos Aires, 1978. pp. 16 y 17.

<sup>5</sup> Conocida como "Ley del Impuesto a la Renta"

<sup>6</sup> Texto aprobado por el Decreto Legislativo No 776

modo que es necesario liberarlos de la carga fiscal a fin que esta porción de la renta personal se destine mas bien a la satisfacción de sus necesidades básicas (alimentación, salud, etc.)

De paso esta exención tributaria va a tener un impacto adicional de carácter positivo en el nivel de la demanda de productos de primera necesidad.

Estos objetivos económicos se logran con el mecanismo que trata sobre el mínimo no imponible equivalente a 50 UIT.

### 3. Casos prácticos

Vamos a exponer ciertos casos donde se puede apreciar con bastante claridad la importancia de integrar el análisis fiscal, económico y jurídico para interpretar las normas de contenido tributario con la finalidad de llegar a las respuestas más razonables por parte de nuestro sistema jurídico.

#### 1) Entrega gratuita de bienes por concepto de promoción

El artículo 2.3 del DS 136-96-EF<sup>7</sup> indica que para efectos del Impuesto General a las Ventas – IGV no se considera venta a la: “Entrega a título gratuito de bienes que efectúen las empresas con la finalidad de promocionar la venta de bienes muebles, inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción, siempre que el valor de mercado de la totalidad de dichos bienes, no exceda de uno por ciento (1%) de los ingresos brutos promedios mensuales de los últimos doce (12) meses, con un límite máximo de veinte (20) Unidades Impositivas Tributarias. En los casos en que exceda el límite, sólo se encontrará gravado dicho exceso, el cual se determina en cada período tributario. Entiéndase que para efecto del cómputo de los ingresos brutos promedios mensuales, deben incluirse los ingresos correspondientes al mes respecto del cual será de aplicación dicho límite”.

Por ejemplo no se encuentra gravado con el IGV el caso de un supermercado que, dentro de los topes establecidos por el citado reglamento, ofrece al público que concurre a sus instalaciones unos bocaditos de jamón de la marca XX para su degustación en el acto, con la finalidad que los potenciales clientes conozcan las bondades del producto y se animen a comprarlo.

La causa de la norma se encuentra en el campo de la economía, donde se advierte que las empresas tienen la necesidad de recurrir a la entrega de esta clase de bienes (mercancía) al público con el objetivo final de colocar sus productos en el mercado<sup>8</sup>.

Nos preguntamos si la entrega de almanaques al público que no llega a comprar los productos de la empresa se encuentra dentro del supuesto de la norma.

Nos parece que la respuesta es negativa. La norma que venimos analizando se refiere a la entrega al público de productos (mercancía) para que lo prueben y decidan comprar.

Obviamente los almanaques no tienen la calidad de mercancías, mas bien constituyen documentos donde se puede encontrar cierta información sobre las bondades de uno o varios productos.

Respecto a la posición del Tribunal Fiscal sobre este tema podemos observar que no ha tenido una posición uniforme y coherente con los alcances de una interpretación lógica (análisis económico) de la parte del artículo 2.3 del reglamento del IGV que venimos comentando.

Por un lado el Tribunal en la RTF 606-5-00 del 22-08-00 señala que la entrega de almanaques al público no se encuentra dentro del supuesto de inafectación relativo a la entrega de bienes que realizan las empresas para promocionar sus productos.

Mas bien, agrega el Tribunal, la entrega de almanaques debe ser ubicada dentro del mismo artículo 2.3 del citado reglamento pero en el supuesto de inafectación que se refiere a la entrega de material documentario para promocionar las ventas.

La importancia de ubicar la entrega de almanaques en uno u otro supuesto es que en el primer caso la inafectación se encuentra sujeta al tope del 1% de los ingresos brutos promedios mensuales y el tope de 20 UIT, mientras que en el segundo caso la inafectación no está sujeta a esta clase de límites.

De otra parte el Tribunal también ha planteado el criterio opuesto en la RTF 214-5-2000 del 05-05-00 - la misma que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria - habiendo dejado establecido que la entrega de polos, llaveros, lapiceros y almanaques se encuentran comprendidos dentro del supuesto de inafectación establecido por el reglamento en la parte que se refiere a la entrega de bienes con la finalidad de promocionar sus ventas con el tope de 1% de los ingresos brutos promedios mensuales y el tope de 20 UIT.

#### 2) Servicio de taxi

El numeral 2 del Apéndice II del Decreto Legislativo No 821 establece que se encuentran exonerados del IGV: “Los servicios de transporte público de pasajeros, dentro del país, excepto el transporte público ferroviario de pasajeros y el transporte aéreo”.

Se discute si el servicio de taxi está exento del IGV. La interpretación lógica puede darnos luces definitivas sobre el particular.

El objetivo de la norma es dotar de cierta progresividad al impuesto<sup>9</sup>. Ocurre que en los países en vías de desarrollo los servicios de consumo masivo suelen tener una demanda en cuya estructura se encuentran fundamentalmente los sectores de menor riqueza (capacidad contributiva).

<sup>7</sup> Reglamento del Decreto Legislativo N° 821 conocido como “Ley del Impuesto General a las Ventas”.

<sup>8</sup> El público que accede a este tipo de entregas gratuitas realiza un acto de consumo llamado “intermedio” en la medida que este consumo no tiene por finalidad la satisfacción de necesidades por parte de los potenciales compradores. Este consumo especial, también llamado “atípico” mas bien tiene por objetivo el estimular al potencial comprador para que finalmente decida adquirir el producto. Por esta razón la legislación suele establecer la inafectación del impuesto para esta clase de transferencias gratuitas.

<sup>9</sup> La progresividad significa que los sujetos que poseen importantes niveles de riqueza económica deben asumir cargas tributarias de mayor cuantía, mientras que las personas que detentan menor riqueza económica deben asumir una menor carga fiscal. Ver: David Davies, cfr. Due, John F. Análisis Económico de los Impuestos y del sector Público. Cuarta edición. (reimpresión 1981). Buenos Aires: El Ateneo. p. XX

Los usuarios de los servicios de transporte terrestre masivo por vía terrestre en el ámbito urbano, interurbano e interprovincial son generalmente padres de familia o trabajadores que tienen ingresos muy limitados.

La consiguiente carga tributaria tiene que ser mucho menor que la reservada para los sectores de ingresos acomodados e ingresos altos de la sociedad (progresividad)

Para lograr este objetivo económico los sectores menos pudientes son liberados del pago del IGV a través de la exoneración del impuesto cuando acceden a los servicios de transporte masivo por vía terrestre.

De otro lado, en circunstancias normales, las personas que recurren al servicio de taxi suelen pertenecer a los sectores de ingresos medios y altos de la sociedad.

Carece de sentido económico una exoneración del IGV para esta clase de consumos suntuarios. Así mismo desde la perspectiva de las finanzas públicas tampoco se justificaría el sacrificio estatal de no recaudar impuestos en los casos de consumos suntuarios.

La interpretación más razonable (lógica) de la norma nos lleva a concluir que el numeral 2 del Apéndice II de la LIGV establece una

exoneración que no alcanza al servicio de taxi.

El Tribunal Fiscal ha adoptado otra perspectiva de análisis – alejada del análisis económico- para establecer el sentido y alcance de la norma exoneratoria. El Tribunal ha recurrido básicamente a una interpretación literal para fijar su posición sobre el asunto controvertido.

Por una parte la RTF 616-3-97 del 08-07-97 desarrolla todo un análisis del concepto “ transporte público “ para concluir que el servicio de taxi no se encuentra en esta categoría, de tal modo que tiene que aplicarse el IGV.

La posición opuesta ha sido desarrollada por el Tribunal en la RTF 598-2-01 del 23-05-02 y la RTF 973-3-98 del 11-11-98 donde también analiza el concepto de “ transporte público “ y tomando en cuenta determinadas consideraciones concluye que el servicio de taxi constituye una de las modalidades del transporte público. Por tanto el Tribunal considera que esta clase de operación se encuentra exonerada del impuesto.

Desde nuestro punto de vista pensamos que en todos estos casos sometidos al veredicto del Tribunal se debió privilegiar la interpretación lógica para llegar al análisis económico y fiscal, a fin de lograr una sustentación más consistente de sus pronunciamientos.