

La interpretación e integración de la norma tributaria

TULIO M. OBREGÓN SEVILLANO

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú.
Magister en Economía y Relaciones Laborales por la Pontificia Universidad Católica del Perú.
Magister en Política y Administración Tributaria por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.
Doctor en Derecho de Trabajo por la Universidad de Salamanca.
Doctor en Derecho Bancario y Financiero por el Instituto de Formación Bancaria de la Asociación de Bancos del Perú.



SUMARIO:

- I. Introducción.
- II. La norma jurídica.
- III. Interpretación de la norma tributaria.
 1. Definición;
 2. Características de la interpretación;
 3. El proceso de interpretar;
 4. Clases de interpretación:
 - 4.1. Interpretación Auténtica;
 - 4.2. Interpretación Jurisprudencial;
 - 4.3. Interpretación Doctrinal.
 5. Criterios de interpretación:
 - 5.1. Criterio Tecnista;
 - 5.2. Criterio Axiológico;
 - 5.3. Criterio Teleológico;
 - 5.4. Criterio Sociológico.
 6. Métodos de interpretación:
 - 6.1. El Método Literal;
 - 6.2. El Método Lógico;
 - 6.3. El Método Sistemático por Comparación;
 - 6.4. El Método Sistemático por Ubicación de la Norma;
 - 6.5. El Método Histórico;
 - 6.6. El Método Evolutivo.
 7. Los apogemas jurídicos.
 8. Límites a la interpretación.
 9. Tratamiento legislativo:
 - 9.1. Interpretación de normas tributarias;
 - 9.2. Facultades de interpretación de la SUNAT;
 - 9.3. Las Consultas.
- IV. Integración de la norma tributaria:
 1. La analogía;
 2. Los principios generales del derecho.
- V. Conclusión.



I. INTRODUCCIÓN

1. Nuestro sistema jurídico es parte o pertenece al sistema jurídico conocido como de la escuela romano-germánica, y tiene como característica esencial que la principal fuente de derecho es la legislación; mientras que la otra gran escuela o comunidad jurídica es la anglosajona o “common law”, donde la principal fuente del derecho es la jurisprudencia.
2. La hermenéutica jurídica es el arte o la ciencia que tiene como objetivo el establecer el verdadero significado o sentido de una norma jurídica.
3. La interpretación a la que nos vamos a referir es a la de la norma jurídica emanada de la legislación, y no a la de la norma que emana de cualquier otra fuente formal del derecho, ámbitos donde también existe, para muchos, interpretación. Esta es una concepción sumamente amplia de la interpretación.
4. El tema de la interpretación es muy amplio, desde la concepción misma, de si es ciencia o arte, que nos plantea aspectos filosóficos y cuya discusión podría ser abordada desde la óptica de la epistemología y la filosofía jurídicas, como de sus niveles y resultados. Dicha amplitud obliga a una delimitación por razones básicamente temporales.
5. El proceso de interpretación de las normas se da en muchos momentos, y si se acepta su concepción amplia, podríamos afirmar que está presente desde la creación de la norma (v.g. cuando se reglamenta una ley, se está interpretando su contenido), hasta su aplicación al caso concreto cuando se administra justicia. Pero esto presupondría que la temática sería exageradamente amplia. Nosotros, para efectos del presente trabajo, nos referiremos a la interpretación que se hace a partir de la existencia de la norma.
6. El tema de la interpretación e integración es sumamente rico en conceptos, doctrina,

legislación, jurisprudencia, etc. Por ello, la forma de abordar el tema es diverso, dependerá de cada autor. Y, así, cada autor hará su esquema y clasificación según su propio criterio.

7. Finalmente, no existe interpretación para cada rama del derecho. Consecuentemente no existe una interpretación exclusiva de las normas tributarias. Para interpretarlas se aplican los métodos y criterios del derecho en general. Claro que en cada rama existen criterios o principios que priman sobre otros o tienen mayor importancia que esos mismos principios o criterios en otras ramas. El Derecho Tributario no es una excepción (v.g. el criterio económico).

II. LA NORMA JURÍDICA

La norma jurídica es un mandato de que a cierto presupuesto o hipótesis, debe de seguir lógico-jurídicamente una secuencia, estando tal mandato respaldado por la fuerza del Estado ante el eventual incumplimiento.

La norma Jurídica se formula como una proposición implicativa:

Si **P** entonces **Q**

La norma jurídica es importante porque es el elemento central del derecho, es la institución alrededor de la cual se estructura todo el derecho.

La norma Jurídica no es un elemento; sin embargo, que exista sola, requiere de una fuente de donde emane, es decir, existen fuentes que crean normas jurídicas.

Las fuentes son cinco: la legislación— fuente por excelencia—, la jurisprudencia, la doctrina, la costumbre y la expresión de voluntad.

Creada la norma tributaria, debe ser aplicada al caso concreto; ello implica tres supuestos:

- a. Que la norma es lo suficiente clara y no existe dificultad en su aplicación, sólo cabe su cumplimiento.

- b. Que la norma no sea clara o siendo clara su aplicación es difícil; en este supuesto dicha norma debería ser “interpretada”.
- c. Que no exista norma para el caso concreto, es decir, que exista un vacío o laguna jurídica; en este caso deberá recurrirse a la figura jurídica de la “integración”.

Para algunos juristas¹, cualquier aplicación de la norma (supuesto a. anterior) es interpretación. Es decir, para ellos la aplicación al caso concreto de cualquier norma ya implica una suerte de interpretación. Sin embargo, la corriente mayoritaria considera que la mera aplicación de la norma, tal como está redactada, no es interpretación, y reservan esta denominación a los supuestos de poca claridad o de dificultad en la aplicación de la norma (caso b. anterior). Igualmente, para algunos juristas y muchos legisladores, bajo la denominación de interpretación engloban también los supuestos de integración. Ello, obviamente no es correcto.

Como señala RUBIO CORREA², existen tres niveles de la problemática jurídica una vez que se da un hecho real:

Primer plano: saber cuáles son las normas existentes y los conceptos aplicables al caso. En este nivel nos sirven las fuentes del derecho.

Segundo plano: Saber qué dicen las normas aplicables. En este nivel se recurre al análisis lógico jurídico interno de la norma jurídica.

Tercer nivel o plano: Averiguar qué quiere decir la norma. Este nivel es el de la interpretación.

III. INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

1. Definición

Nos parece adecuada la definición que sobre la Teoría de la interpretación hace RUBIO CORREA, quien señala que “(...) 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”³

Y, como señala SANZ DE URQUIZA, la interpretación tiene sentido cuando se busca el significado o el qué quiere decir la norma en relación con una realidad fáctica. La norma sola no tiene sentido.⁴ Es decir, la interpretación es necesaria cuando queremos averiguar qué quiere decir la norma, o cuando sabiendo ello, tenemos que aplicar al caso concreto y esa aplicación resulta difícil.

La interpretación es necesaria entonces:

- a. Cuando existiendo norma jurídica, ésta no es clara, o
- b. Cuando siendo la norma jurídica clara, su aplicación es difícil.

Ante estas dos situaciones se hace necesario establecer qué quiere decir la norma interpretada y cómo se debe aplicar. Para ello el Derecho nos da criterios, métodos, etc., de interpretación.

2. Características de la interpretación

Sin embargo, esto no es tan simple, por lo siguiente:

- a. Cada intérprete elabora su propio marco global de interpretación.
- b. Los métodos y criterios que existen son libres de optarse dependiendo de quién interpreta.

1. DEL BUSTO VARGAS. *Interpretación de la norma en el derecho tributario*, Material fotocopiado para el curso de Derecho Tributario en la Maestría en Política y Administración Tributaria de la UNMSM, p. 47.

2. RUBIO CORREA. *El Sistema Jurídico: Introducción al Derecho*, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 1984, p. 236.

3. *Ibid.*

4. SANZ DE URQUIZA. *La interpretación de las leyes tributarias*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1990, p. 20.

- c. El resultado de la interpretación no siempre es el mismo.
- d. El derecho es una ciencia en permanente cambio, se va adaptando a las situaciones cambiantes de la vida; como tal, las interpretaciones cambian, una misma norma jurídica puede ser interpretada de una manera en un momento y de otra manera tiempo después. Por ello no debe haber rigidez en la interpretación, sino flexibilidad.
- e. La teoría de la interpretación describe las diferentes opciones de interpretación y *no da una receta infalible y válida por sí misma* (RUBIO); podríamos agregar: única. Esta posición es recogida por los códigos.
- f. Cada intérprete elabora su propio marco de interpretación, claro que ello presupone que el intérprete debe conocer la teoría de la interpretación jurídica, porque ella le va a suministrar los conocimientos, las técnicas y la formación necesarias para encontrar el significado de la norma jurídica.
- g. Finalmente, las modalidades de interpretación, o en todo caso, los aforismos “in dubio contra fiscum” e “in dubio pro fiscum” son preconceptos que no se deben aplicar, porque no existe duda si se aplican los métodos de interpretación. Además, como señala FONROUGE, citado por VILLEGAS, lo que se busca es la justicia y no actuar en forma preconcebida.⁵

El desarrollo de este punto nos lleva a tratarlo en los siguientes rubros:

- El proceso de interpretar
- Clases de interpretación
- Criterios para interpretar
- Métodos de interpretación
- Los apotegmas jurídicos
- Límites a la interpretación

5. VILLEGAS. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, T. I., Depalma, Buenos Aires, 1980. p. 170.

6. DEL BUSTO VARGAS. *Op. cit.*, p. 58 y ss.

7. SANZ DE URQUIZA. *Op. Cit.* pp. 19 - 20.

▪ Tratamiento legislativo

Existe un rubro más, al que señala DEL BUSTO⁶ como el del resultado de la interpretación, el que, según dicho autor, puede ser cierto, probable, dudoso o erróneo. No trataremos este tema, porque consideramos que finalmente el resultado de una interpretación puede ser visto desde la óptica de los intereses de manera diferente, y en todo caso, el resultado ya es extra jurídico porque ya está fuera de la interpretación.

Sin embargo, este tema nos puede servir para señalar los siguientes aspectos:

- a. *Numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario*. Según este numeral no procede el pago de sanciones ni intereses cuando como producto de la interpretación equivocada de una norma no se pagó monto alguno de la deuda tributaria, producto de esa interpretación errónea. Se exige que la norma aclaratoria señale expresamente la no aplicación de las sanciones e intereses. No se aplican las sanciones ni los intereses en tanto persista la interpretación equivocada.
- b. *Numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario*. Según el cual no procede la aplicación de intereses ni sanciones cuando la Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en aplicación de la norma y sólo respecto de hechos producidos mientras el criterio anterior estuvo vigente.

3. El proceso de interpretar

El proceso de interpretar para Sanz de Urquiza⁷ tiene tres momentos:

- a. Un primer momento en el cual se estudia la norma en sí misma, dentro de su propio texto, para considerarla en el ámbito del derecho al cual está destinada.

- b. Un segundo momento, donde surge la dimensión histórico-cultural, en la cual se analizan los hechos o situaciones actuales en las que se está interpretando.
- c. El tercer momento, donde afloran los aspectos subjetivos que rodean la interpretación y que de alguna manera la condicionan, tanto a la interpretación como al intérprete. En este momento es donde se da la opinión final.

4. Clases de interpretación

Las clases de interpretación están dadas en función del órgano o la persona que realiza la interpretación, siendo básicamente tres:

4.1. Interpretación Auténtica

La interpretación auténtica es la realizada por el órgano que dio la norma objeto de interpretación. Será el Congreso o el Ejecutivo cuando por norma legal posterior aclaran o precisan el alcance de la norma interpretada.

Existen dos concepciones⁸ sobre la interpretación auténtica: una que la defiende Kelsen, según la cual la interpretación auténtica es la que realiza el órgano que crea y aplica el derecho, incluyendo dentro de ellos a la interpretación de los jueces, pues aplican la ley y crean la norma individual, en este caso, la sentencia.

La otra—que es en el sentido que nosotros utilizamos en el presente trabajo— es más restringida, pero en puridad la que más se adecua al término de “auténtica”, y se refiere a la interpretación que efectúa quien dio la norma interpretada, es decir, sobre su propio acto. Y esto se da cuando el propio legislador, mediante otra norma, interpreta la norma anterior, o cuando el juez aclara una sentencia que él mismo emitió. Para algunos autores (LEGAZ Y LACAMBRA, citado por DEL BUSTO) es el establecimiento de una ley nueva con efectos retroactivos⁹.

8. Son señaladas por DEL BUSTO. *Op. cit.*, p. 52 y ss.

9. DEL BUSTO VARGAS. *Op. cit.*, p. 52.

Este tipo de interpretación prevalece sobre cualquier otra, pero no porque sea una interpretación exacta sino porque es el Estado quien da las leyes y quién mejor que él mismo para interpretarlas; además si la efectúa mediante otra norma, ésta es de cumplimiento obligatorio.

Así la interpretación sea incorrecta debe ser cumplida. Esto a veces lleva a desviaciones interpretativas y se olvida que la Ley Tributaria no puede ser acomodada o modulada con criterios subjetivos que la aparten de su sentido jurídico para favorecer una recaudación indebida por parte del fisco o con miras a un escape impositivo por parte del contribuyente; en estos casos hay ausencia frecuente de criterios jurídicos que acarreen desviaciones lamentables en la aplicación de la Ley.

4.2. Interpretación Jurisprudencial

La interpretación jurisprudencial es la interpretación que efectúan los organismos encargados de administrar justicia al momento de aplicar la norma jurídica al caso concreto y que se materializan en las resoluciones o sentencias. En el ámbito tributario se da en dos niveles.

- En el ámbito administrativo, cuando la controversia es resuelta por la SUNAT o el Tribunal Fiscal. (Véase los artículos 124 a 156 del Código Tributario)
- El otro nivel es el Judicial, cuando es resuelto el conflicto por el Poder Judicial. (Véase los artículos 157 y ss. del Código Tributario)

Al respecto, debemos considerar que si las normas son claras, obviamente la Administración como el Poder Judicial simplemente aplicará la norma, tal como está; pero de no ser clara, debe aplicarse el artículo 128 del Código Tributario según el cual los órganos encargados de resolver no pueden abstenerse de dictar resolución por deficiencia de la ley, es decir, debe interpretar.

Mandato similar contiene la Constitución, de carácter más amplio, en el numeral 8 del artículo 139, referido a los principios y derechos de la función jurisdiccional, según el cual en nuestro sistema jurídico se aplica *“el principio de no dejar de administrar justicia por vacío (integración) o deficiencia de la ley (interpretación). En tal caso, deben aplicarse los principios generales del derecho y el derecho consuetudinario”*.

4.3. Interpretación Doctrinal

La interpretación doctrinal es la interpretación efectuada por estudiosos del Derecho Tributario, que se muestran en libros, revistas, ponencias, artículos, etc. El valor de estas interpretaciones, si bien son las más objetivas, está restringido al ámbito generalmente académico, ya que se trata de personas que no están premunidas de autoridad formal para interpretar.

5. Criterios de interpretación

Los intérpretes cuando van a recurrir a la interpretación no lo hacen desprovistos de aspectos subjetivos. Están, de alguna manera, prejuiciados, por lo que recurrirán a criterios que se adecuen a sus métodos. Así, cada intérprete elegirá su propio camino o vía para lograr desentrañar el qué quiere decir la norma jurídica.

Los criterios de interpretación son las pautas o normas que se usan para llegar a establecer el verdadero sentido de la norma que interpreta. Los criterios más importantes son:

5.1. Criterio Tecnista

Es el criterio que busca encontrar la interpretación adecuada dentro del contenido mismo de la norma, dentro del mismo derecho, para lo cual recurre a métodos como el literal, el lógico, histórico, sistemática, dogmática, etc. Este método excluye lo extrajurídico.

Debe quedar claro que *“quien asume un criterio tecnista no tiene, por ese sólo hecho, un punto de partida y un itinerario de interpretación igual a otro intérprete que asume el mismo criterio”*¹⁰.

5.2. Criterio Axiológico

Es un criterio que introduce dentro del campo de la interpretación a criterios externos a lo puramente jurídico y la interpretación esta prejuiciada por valores éticos más que por legales. La axiología es una disciplina filosófica que se refiere a los valores, y son éstos los que dirigen la interpretación. Tal vez el valor más frecuente en el derecho es el de justicia. Existen otros también importantes, y uno muy en boga es el de la libertad.

5.3. Criterio Teleológico

Este es un criterio que va a la interpretación ya con un fin predeterminado, es decir, hay un objetivo previo al cual apunta la interpretación. Este es el criterio más usado en el Derecho Tributario pero con la denominación de *“Criterio Económico”*. El fin que está detrás de todo el Derecho Tributario es el económico, es decir, el de dotar de recursos financieros al Estado para que cumpla y brinde los servicios que un país demanda, por mayores tributos para el fisco.

Como señala RUBIO, *“donde se utilizan criterios teleológicos de interpretación de manera muy extensiva es en la Administración Pública, la que inclusive recibe instrucciones superiores bajo la forma de directivas y circulares que, muchas veces, asumen el papel de fuentes reales de Derecho sin serlo desde el punto de vista formal”*¹¹.

5.4. Criterio Sociológico

Este criterio toma en consideración al momento de interpretar las diferentes realidades sociales de un país. Busca que la interpretación lleve la aplicación de la norma a las diferentes realidades sociales de un país.

10. RUBIO CORREA. *Op. cit.*, p. 255.

11. *Ibid*, p. 256.

Este criterio es importante en países pluriculturales como el nuestro, donde existen sociedades que viven enmarcadas dentro de un sistema agrícola, mientras que otras están en la industrial y existen algunas que están en la “tercera ola” de la que habla Alvin Toffler.

Este criterio es muy importante en el Derecho Tributario, porque soluciona problemas como:

- ¿Se aplicaría el Impuesto al patrimonio predial a los nativos?
- ¿Cuando los campesinos realizan transacciones entre sus comunidades (trueques), podría exigírseles declaraciones juradas y el pago del I.G.V.?

6. Métodos de interpretación

Son el conjunto de pautas o procedimientos metodológicos que están encaminados a establecer el significado de una norma jurídica o la forma correcta de aplicarla a la realidad.

Existen muchos métodos; en el presente trabajo me voy a referir a los más usuales en el derecho.

6.1. El Método Literal

Este método consiste en interpretar la norma sobre la base de los significados de las palabras que la componen y que están contenidas en la gramática, la etimología, la sinonimia y en el diccionario. Al respecto es necesario precisar que existen palabras que tienen aparte de su significado lato un significado técnico; en este caso, al interpretar, debemos tener en cuenta el significado técnico, salvo disposición contraria de la propia norma.

Este método es el primero que todo intérprete utiliza, pero no es autosuficiente y por tanto debe ir acompañado del uso de otros métodos. Además, en el supuesto de que el significado de las palabras sea suficiente para interpretar una norma, no debemos quedarnos ahí.

Existe mucha controversia sobre si este método está por encima de los demás. Pero esta es una discusión más amplia y que no se limita a la teoría de la interpretación, en él existen valores y escuelas de por medio (el positivismo, entre ellos), y la disyuntiva entre priorizar la seguridad jurídica frente a la adecuación del derecho a cada situación cambiante de la realidad política, económica y social de toda sociedad.

Ej. La “y” y la “o” en la jornada de trabajo.

Sobre este método, GRIZLOTTI, citado por VILLEGAS, señala que puede llevar a soluciones erróneas, porque *“el legislador no siempre es un técnico en derecho tributario y, por tanto, puede suceder que la terminología empleada no sea adecuada a la realidad que se quiso legislar”*¹².

6.2. El Método Lógico

Este método busca encontrar el verdadero sentido de la norma sobre la base del análisis de la razón de ser de la norma interpretada.

Sirven para este método los siguientes elementos:

- La Ratio Legis, que es la razón de ser de la norma, es decir, su objeto o finalidad, pero que es diferente de la intención del legislador, que es el método histórico.
- La Realidad de las Cosas, es decir, hay que estar más que a la Ley a su contenido concreto, siendo en materia tributaria la realidad económica la que mejor conduce al sentido de la norma fiscal.

La crítica que se suele hacer a este método, que es el más importante conjuntamente con el literal, es que suele ser muy subjetivo, lo cual no sería criticable si no fuera porque el subjetivismo del intérprete a veces no es el de la lógica de la norma interpretada.

6.3. El Método Sistemático por Comparación

12. VILLEGAS. *Op. cit.*, p. 162.

Este método pretende encontrar el sentido de la norma, que no es clara, sobre la base de la atribución de principios y conceptos que son claros en otras normas del sistema tributario.

Este es un método que no siempre es utilizable, porque no necesariamente existen normas comparables o con principios importables al caso o a la norma en interpretación.

Deben considerarse, al recurrir a este método, algunas reglas:

- No pueden compararse a normas de carácter general con otras de carácter especial.
- No pueden compararse normas especiales entre sí.
- No pueden compararse entre sí normas prohibitivas, sancionadoras y similares.

6.4. Método Sistemático por Ubicación de la Norma

Esta interpretación se hace tomando en cuenta el conjunto o grupo normativo en el cual se halla incorporada la norma a interpretar.

La interpretación se realiza considerando que el derecho es un sistema que está perfectamente armonizado y que dentro de él existe coherencia y compatibilidades que se deben tener en cuenta. Por tanto, la interpretación no se agota en la norma interpretada, sino que la analiza dentro del conjunto normativo.

6.5. El Método Histórico

Consiste en buscar el significado de la norma recurriendo a los antecedentes jurídicos o al contexto en el cual se promulgó la norma interpretada; es decir, considerando la intención del legislador o del jurista al momento de crearla.

Lo que se busca es encontrar el significado o el qué quiere decir la norma considerando la intención del jurista o del legislador al momento de crear la norma, cuál era el motivo o el fin que se perseguía con ella, para qué se creó, etc.

El basamento jurídico de este método es que toda norma tiene una intención determinada, la cual sirve para encontrar el sentido de la norma. Para ello se recurre a todos los instrumentos que nos puedan ayudar a encontrar esa intención: las exposiciones de motivos, las ponencias de los legisladores o juristas, la situación que ocasionó la ley, los proyectos, los considerandos, etc.

Las críticas a este método son que no siempre es manifiesta la intención del legislador, es muy subjetivo, a veces la intención no se plasma en la norma o lo hace manera diferente, y, finalmente, la intención se produjo en un momento determinado que no necesariamente responde a la nueva realidad, considerando lo cambiante que es.

6.6. El Método Evolutivo

Este método ha sido propugnado en oposición al método histórico y se formula en el sentido de que la interpretación debe tratar de determinar sobre cuál hubiera sido la respuesta del legislador ante la situación actual. Pero este método, por el principio de legalidad, no tiene aplicación en el Derecho Tributario¹³.

7. Los apotegmas jurídicos

RUBIO señala que *“los apotegmas jurídicos pueden ser descritos como proposiciones o argumentos tópicos, (...) que ayudan a resolver puntos concretos para los que los métodos de interpretación no tienen respuesta. (...) no son métodos de interpretación, pero se pueden utilizar (y se usan) conjuntamente con ellos (...)”*¹⁴.

Los apotegmas se diferencian de los principios y son válidos por sí mismos, y los más conocidos son:

13. *Ibid*, p. 164.

14. RUBIO CORREA. *Op. cit.*, p. 280.

- Lo accesorio sigue la suerte de lo principal.
- Nullum tributum sine lege.
- In dubio pro operario.

DEL BUSTO¹⁵ señala que en el Derecho Tributario tienen mucho uso los siguientes:

- Nadie debe distinguir donde la ley no distingue.
- Nadie debe hacer u omitir por medios indirectos aquello que le está vedado hacer u omitir directamente. Esto, para efectos de la evaluación de la elusión.
- Cesando la razón de la ley, cesa la ley.
- Donde hay la misma razón hay el mismo derecho.

Para muchos los aforismos son una suerte de tautología, verdades absolutas. Sin embargo, existen autores, como DE RUGGIERO, citado por DEL BUSTO, quien considera que *“tienen la apariencia de principios generales y absolutos y no hay ni uno solo que no sea falso como máxima general”*¹⁶.

8. Límites a la interpretación

La interpretación es variable y puede ser antijurídicamente manipulada e ir incluso contra los principios del Derecho Tributario reconocidos por la Constitución; es por eso que el derecho pone límites a las interpretaciones como los siguientes:

- a. El primer límite está establecido en el Código Tributario en la Norma VIII, tercer párrafo que dice: *“En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la Ley”*.
- b. Las leyes tributarias no deben limitar la

libertad del contribuyente ni la propiedad privada que se grava por el tributo.

- c. En todo momento deben tenerse en cuenta los principios constitucionales de: Igualdad o Uniformidad, de Justicia, de No Confiscatoriedad y de que No existe privilegio personal.

9. Tratamiento legislativo

9.1. Interpretación de normas tributarias

La NORMA VIII del Código Tributario (TUO aprobado por el D.S. 135-99-EF (19.08.1999), establece lo siguiente:

“Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho.”

“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -SUNAT, tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.”

“En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”.

El texto anterior, a la modificación introducida por la Ley 26663 (22.9.96), contenía una frase más en el segundo párrafo, el cual rezaba lo siguiente *“Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice o para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real”*.

15. DEL BUSTO VARGAS. *Op. cit.*, p. 62 y ss.

16. *Ibid*, p. 62.

De este artículo deriva lo siguiente:

- a. Se permite el uso no sólo de todos los métodos de interpretación, sino además de todos los admitidos en el derecho en general y no sólo en el tributario. Ello porque ya dijimos que la hermenéutica jurídica es horizontal a todas las ramas del derecho.
- b. Introduce el **criterio económico**.

Lo que se busca con el criterio económico es que, obviando las formas jurídicas bajo la cual se manifiestan los hechos económicos, se vaya más allá y ubiquen los hechos reales y se determine la naturaleza económica de los mismos. Esta interpretación realista se conoce como *Teoría de la penetración* en Argentina, en Estados Unidos como la *teoría del disregard of legal entity*, en Francia y Suiza se le conoce como la *Teoría de la Transparencia Fiscal* y en Alemania como *Durchgriff der juristischen person*¹⁷.

Esta interpretación ha tenido mucho uso en Alemania y Argentina en los casos de vinculación económica, con la llamada **Teoría del Órgano**, la que según FLORES POLO, citado por Sanz de Urquiza, significa que *“cuando existe dependencia financiera, organizativa o económica se considera que la entidad controlada es un órgano de la dominante, con la cual se integra en un sólo ente orgánico”*¹⁸.

Debe quedar claro que este criterio no es un método de interpretación, es un *“instrumento legal que faculta investigar los hechos reales, se usa para evitar la evasión tributaria por el uso abusivo de las formas jurídicas o elusión tributaria”*¹⁹.

En Alemania, el 3 de diciembre de 1919 entró en vigencia el Ordenamiento Tributario Almena (Abgabenordnung) cuyo artículo 4º establecía

que *“en la interpretación de las leyes fiscales deberá tenerse en cuenta su objeto, su alcance económico, así como las circunstancias del caso”*. Este artículo fue sustituido por la Ley de Adaptación Impositiva (Steueranpassungsgesetz) (16.9.34); según ésta, en la interpretación de las normas tributarias *“debe tenerse en cuenta la opinión general, el objeto y significado económico de las leyes impositivas y la evolución de las circunstancias generales”*. Como señala Sanz de Urquiza, este cambio se hizo con el objetivo de evitar que los contribuyentes alemanes siguieran utilizando la práctica de encuadrar sus operaciones económicas en un tipo de relación jurídica distinta a la alcanzada por el tributo. Y *“significó un avance de la teoría del realismo económico y un apartamiento de la rigidez que imponía el derecho civil (...) Estas normas alejaron al intérprete de los conceptos del derecho privado (...) orientándolo hacia el significado económico de la Ley Impositiva (...) Dio además un fundamento básico para establecer la autonomía del Derecho Tributario (...)”*²⁰. Sin embargo, como señala el citado autor *“Queda así establecido el carácter excepcional del remedio empleado para corregir abusos”*²¹.

Al respecto, VILLEGAS señala que esta interpretación se basa en el criterio que el legislador distribuye la carga tributaria a partir de la valoración política de la capacidad contributiva teniendo en cuenta justamente la realidad económica. Por tanto, si el tributo se funda en la capacidad económica, cuando esta capacidad económica se exterioriza objetivamente, ésta se grava. Por ello, la interpretación económica deberá tener en cuenta estos elementos objetivos de la riqueza que son económicos. Pero, como agrega el citado autor, esto no es correcto, porque implica desconocer la normatividad y evaluar los hechos, sin considerar si esos hechos fueron o no considerados por el legislador como hechos imponibles²².

17. SANZ DE URQUIZA. *Op. cit.*, pp. 40 - 41.

18. *Ibid*, p. 42.

19. VILLEGAS. *Op. cit.*, p. 169.

20. SANZ DE URQUIZA. *Op. cit.*, pp. 24 - 25.

21. *Ibid*, pp. 25 - 26.

22. VILLEGAS. *Op. cit.*, p. 165.

Este principio debe aplicarse de la siguiente manera: Cuando una persona quiere celebrar un acto jurídico, tiene más de una opción. Si elige la forma correcta, está bien, así ello implique el no pago o el menor pago de los tributos. Pero si se busca un resultado favorable a las partes, recurriendo a una figura no idónea, entonces se aplica el criterio económico según el cual para efectos tributarios no interesa el régimen o la figura jurídica adoptada, porque con ella se ha distorsionado la realidad económica, sino que el fisco considerará el fin económico. En realidad estamos ante el *Principio de Primacía de la realidad*, aplicable en otras ramas del derecho, especialmente en el laboral; sólo que en el caso del Derecho Tributario no es necesario “demostrar la nulidad del acto jurídico aparente o su simulación”²³.

El criterio económico se recogió en Suiza, pero en este país se agregó en su articulado una frase final que decía que dicho criterio se aplica sólo si resulta manifiesta la intención de sustraerse de la obligación tributaria.

La norma alemana fue recogida en el decreto 14.341/46 de Argentina, modificadorio de la Ley 11.683, y luego se introduce en el Código Fiscal de Buenos Aires (1948).

El artículo 11 de la Ley 11.683 establece que en la interpretación de las normas tributarias se debe atender al fin de las mismas y a su significación económica y que se podrá recurrir a los conceptos y términos del derecho privado sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu el sentido o alcance de la norma tributaria.

A su vez el artículo 12 de dicha ley establece que “para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los con-

tribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes, se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”.

También el Modelo de Código Tributario para América Latina contiene similar disposición en su artículo 8.

Respecto a este criterio debe quedar claro que su uso debe ser excepcional, pues como señalan algunos autores, “el uso exagerado y arbitrario (...) conduce necesariamente a la inseguridad jurídica. Fue en la propia Alemania —país en el que tuvo su origen el concepto de la “realidad económica”— donde se produjo una reacción contra los excesos jurisprudenciales. El Tribunal Fiscal (Bundesfinanzhof) comienza a limitar su interpretación de la realidad económica a fin de impedir notorios abusos, de manera tal que ese tipo de interpretación asume en adelante un carácter excepcional produciéndose un retorno a la interpretación jurídica de tipo general”²⁴.

Finalmente, sobre este criterio, para que sea justo, y como señala VILLEGAS, debe aplicarse también cuando es perjudicial para el fisco²⁵.

c. Respecto a la **interpretación de las exoneraciones**, nuestro Código opta por una interpretación “limitada”. Al respecto, debemos señalar que existen tres formas de interpretar:

23. *Ibid*, p. 167.

24. SANZ DE URQUIZA. *Op. cit.*, p. 29.

25. VILLEGAS. *Op. cit.*, p. 169.

- **Restringida**, cuando se restringe el alcance de la norma interpretada *“porque ésta dice más de lo que el legislador efectivamente quisiera -plus dixit quam voluit, dándole a la norma un alcance menos amplio del que la letra importaría”*²⁶.
- **Estricta**, cuando *“se limita a reproducir el texto legal”*²⁷.
- **Extensiva**, cuando la interpretación de la norma hace que *“se extiende su alcance mediante el desarrollo de las posibilidades de la norma, porque ésta dice menos de lo que el legislador efectivamente quería y el intérprete se limita a hacer explícito lo que está implícitamente contenido en la norma”*²⁸.

Respecto de la interpretación de las exenciones, la jurisprudencia argentina en un primer momento optó por una interpretación estricta, pero actualmente, inclusive la moderna doctrina considera que se deben aplicar todos los métodos de interpretación y si ello implica la aplicación extensiva, es correcta.

El Código Modelo para América Latina²⁹ se apega a esta nueva concepción y establece en su artículo 5 que las normas tributarias se interpretan *“con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquéllas (...). La disposición precedente es también aplicable a las exenciones”*³⁰.

9.2. Facultades de interpretación de la SUNAT

De acuerdo con el artículo 2 de la Ley 24829 (8.6.88) que creó la SUNAT, ésta tiene la facultad de *“proponer la reglamentación de las normas tributarias (...).”*

El Decreto Legislativo 501 (1.12.88), Ley General de la SUNAT, establece en su artículo 5, inciso h) que la SUNAT tiene como función *“proponer al Ministerio de Economía y Finanzas la reglamentación de las normas tributarias y participar en su elaboración”*. El inciso j) señala también como su función la de *“sistematizar y ordenar la legislación vinculada con los tributos que administra”*.

El Estatuto de la SUNAT, aprobado por el D.S. 032-92-EF (19.2.92) establece en su artículo 6, referido a las funciones y atribuciones del Superintendente de la SUNAT, inciso n), que éste podrá *“dictar normas generales en materia tributaria, absolver consultas que una vez publicadas en el Diario Oficial son de cumplimiento obligatorio y dictar medidas de organización interna”*. Tales normas generales podrían ser reglamentarias.

A su vez, la Resolución de Superintendencia 092-95/SUNAT (19.11.95), mediante la cual se dictaron las Normas que regulan los actos administrativos de la SUNAT, establece en su artículo 2 lo siguiente:

- a. Mediante Resoluciones de Superintendencia se establecen obligaciones de los contribuyentes o responsables dentro de la competencia de la SUNAT (numeral 1.1).
- b. Mediante Directivas se establecerán instrucciones y procedimientos tributarios que deban ser de conocimiento de los contribuyentes o responsables para el mejor cumplimiento de sus obligaciones tributarias (numeral 2.1).
- c. También mediante Directivas se interpretan de manera general el sentido y alcance de

26. *Ibid*, p. 52.

27. *Ibid*, p. 53.

28. *Ibid*, p. 53.

29. Este Código fue elaborado por Carlos Giuliani Founrouge, Rubén Gomes de Souza y Ramón Valdez Costa por encargo del Programa Conjunto de Tributación OEA- BID.

30. SANZ DE URQUIZA. *Op. cit.*, p. 57.

las normas tributarias cuando el caso por su importancia lo amerite y requiera ser de conocimiento general (numeral 2.2).

Mediante Informes se dan respuestas a las consultas formuladas de acuerdo con el artículo 93° del Código tributario. Según dicho artículo, las consultas podrán ser formuladas por las entidades representativas para determinar el sentido y alcance de las normas tributarias. Al respecto, el artículo 94 del Código establece el procedimiento de absolución de consultas, pero agrega en el artículo 95° que si hay deficiencia o falta de precisión en la norma tributaria, no cabe absolver la consulta, debiendo la SUNAT proceder a la elaboración del proyecto de ley o reglamento correspondiente; es decir, la SUNAT puede interpretar las normas tributarias, pero si existe deficiencia o falta de precisión (lo que es un contrasentido pues esa precisamente es la razón por la cual existe la interpretación) no puede interpretar, y en ese caso se hace necesaria la promulgación de una ley o un reglamento.

De lo señalado en los párrafos precedentes derivan dos aspectos:

1. Que la administración tiene facultades de reglamentar, tanto en forma indirecta, cuando elabora los proyectos de reglamentos, como cuando emite normas de carácter general o establece procedimientos, instrucciones u obligaciones para los contribuyentes.
2. Que la Administración tiene facultades de interpretación, que es más permisiva. Esta facultad la ejerce cuando absuelve las consultas o a través de directivas, sin que hubiera previamente consulta alguna.

Al respecto, la legislación comparada nos permite visualizar lo siguiente: La Ley 11.683 de Argentina le da facultades a la administración de "(...) *interpretar con carácter general las disposi-*

ciones (...) cuando lo soliciten los contribuyentes, agentes de retención, agentes de percepción y demás responsables, entidades gremiales (...) tendrán carácter de normas generales obligatorias (...)"³¹.

Esa misma ley le da facultades reglamentarias. Pero en articulados diferentes y, mediante su reglamento se precisa que ambas facultades (interpretar y reglamentar) no pueden ser ejercidas en la misma resolución.

Lo que es interesante es que en Argentina la norma interpretativa puede ser apelada ante el secretario de Estado de Hacienda (lo que para nosotros sería el Ministro de Economía y Finanzas).

9.3. Las Consultas

De acuerdo con el artículo 84 del Código Tributario, sobre obligaciones de la Administración Tributaria, ésta deberá proporcionar orientación, información verbal, educación y asistencia al contribuyente. Esta, como sabemos, no obliga a la administración.

En Argentina, por disposición del artículo 74 del Decreto 1397/79, se señala que la contestación a una consulta sólo traduce la opinión del funcionario que la exteriorizó, careciendo de fuerza obligatoria o vinculante³².

Sin embargo, esta no es la opinión mayoritaria, pues existen juristas que consideran que sí debería ser vinculante, como el Código Modelo para América Latina.

Nosotros compartimos esta última opinión, en el sentido de que debería ser vinculante, porque, como señala Sanz de Urquiza, éstas no tendrían objeto alguno si la respuesta proporcionada no la vincula, pues la respuesta debe dar al contribuyente una solución que será respetada por el fisco, porque esto no sólo tiene que ver con la seguridad jurídica, que de por sí

31. *Ibid*, pp. 65 - 66.

32. *Ibid*, p. 77.

ya es importante, sino también con la confianza en la relación fisco-contribuyente³³.

IV. INTEGRACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

Puede darse el caso que para un caso concreto no exista norma aplicable, sea por deficiencia de la legislación o por vacío normativo. Cuando se tiene que dar una solución a esa carencia o deficiencia, se recurre a la integración.

La integración jurídica es, entonces, la creación de normatividad recurriendo a los medios que el derecho ofrece para llenar las lagunas jurídicas, cuando no existe norma jurídica aplicable a algún caso concreto; es decir, el recurrir a la integración presupone la no existencia de norma tributaria, lo cual implica la existencia de un vacío legal y ante el principio de que "*Los Jueces no pueden dejar de administrar Justicia ante vacío o deficiencia de la Ley*" se tiene que proceder a la "Integración Jurídica" para lo cual recurrimos a:

1. La analogía

La analogía consiste en aplicar una norma tributaria a un hecho o supuesto diferente al que la norma contempla, es decir, como señala Sanz de Urquiza, "*consiste en extender el supuesto previsto al supuesto no previsto pero esencialmente igual*"³⁴.

La analogía es un método de integración, aunque existe un sector de la doctrina que considera que es también un método de interpretación.

El uso de la analogía implica el uso de pautas de razonabilidad porque no existen criterios lógicos.

La analogía no es una interpretación extensiva.

La analogía se sustenta en la "ratio legis"³⁵ y debe tenerse en cuenta al recurrir a la analogía los siguientes puntos:

- a. No se puede establecer vía analogía normas de sanción.
- b. No puede crearse tributos, ni concederse exoneraciones ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos diferentes a los señalados por la Ley.
- c. Las obligaciones y prohibiciones sólo pueden establecerse por norma expresa.
- d. No procede la analogía tratándose de normas especiales, prohibitivas, excepcionales o que restrinjan derechos:
- e. La analogía implica recurrir a los siguientes argumentos:
 - Argumento *a pari* que significa: donde hay la misma razón hay el mismo derecho.
 - Argumento *a fortiori* que significa: con mayor razón.
 - Argumento *ad maioris ad minus* cuyo significado es: quien puede lo más puede lo menos.
 - Argumento *ad minoris ad maius* significa: si no puede lo menos con mayor razón no puede lo más.

En materia tributaria, debe recurrirse a este método en forma muy discreta, evitándose la creación de normas nuevas, y, como señala Sanz de Urquiza "*no admitiéndola, por lo general en la ley tributaria sustantiva y penal en razón de la vigencia del principio nullum tributum sine lege y nullum poena sine lege*"³⁶, pero sí en materia tributaria formal y en derecho Tributario Procesal³⁷.

En Argentina se utiliza la analogía en aplicación del artículo 16 del Código Civil; también es aceptado

33. *Ibid*, p. 80.

34. *Ibid*, p. 59.

35. RUBIO CORREA. *Op. cit.*, p. 325.

36. SANZ DE URQUIZA. *Op. cit.*, p. 63.

37. VILLEGAS. *Op. cit.*, p. 171.

por el Modelo de Código Tributario para América Latina, artículo 6º, señalando que no debe implicar la creación de tributos ni de exenciones.

2. Los principios generales del derecho

Los principios generales de derechos son conceptos o proposiciones que ayudan a llenar los vacíos legales. Estos principios tienen niveles que van desde aquellos que tienen valor universal hasta aquellos principios cuya aplicación está limitada a alguna de las ramas del Derecho.

Algunos de los principios que inspiran al Derecho Tributario son:

- Legalidad.
- Igualdad o uniformidad.
- Obligatoriedad.
- No confiscatoriedad.
- Que no existe privilegio personal.
- Equidad.
- Inexigibilidad de las obligaciones cuando su cumplimiento es imposible.
- Economía Procesal, etc.

Los principios no necesitan estar recogidos en el ordenamiento jurídico para ser aplicables.

Siguiendo a RUBIO³⁸, podemos señalar que los principios no se limitan a un uso en la integración, sirven también para:

- a. Inspiran al legislador.

- b. Se utilizan en la interpretación, cuando se recurre al método sistemático por comparación y en el de ubicación de la norma.
- c. Algunos de ellos están contenidos en los apotegmas.

En la integración cumplen dos funciones:

1. Creando normas para llenar las lagunas jurídicas.
2. Se recurre a ellos cuando no es posible aplicar la analogía.

Nuestro Código Tributario en su Norma IX permite la analogía y la aplicación de los principios cuando establece que *“en lo no previsto en este Código o en otras tributarias (es decir cuando hay vacío o laguna jurídica), podrán aplicarse normas distintas a las tributarias (analogía), 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”*.

V. CONCLUSION

El derecho ha creado métodos y sistemas para interpretar e integrar la norma jurídica. El uso de éstas puede ser manipulado y llevarnos a resultados diferentes. Si partimos que el derecho ha sido creado para vivir en armonía respetando las reglas, lo que debe primar es entonces el valor ético en las interpretaciones y a lo que debemos tender es a la justicia.

38. RUBIO CORREA. *Op. cit.*, p. 316 y ss.