

MARCIAL RUBIO CORREA
Profesor del Departamento de Derecho
Pontificia Universidad Católica del Perú

INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Prólogo de
ARMANDO ZOLEZZI MÖLLER
Decano de la Facultad de Derecho
Pontificia Universidad Católica del Perú



y, desde luego, deberá existir un procedimiento de duración razonable²⁹.

Una anotación de colofón para esta parte: en general, cuando se trata de la *consideración económica*, los autores añaden la *simulación*. En nuestro concepto ello es un error porque en la simulación siempre hay la intención del actor de ocultar el acto verdadero y realizar el simulado (simulación relativa) o hay la intención de simular sin querer hacer ningún acto (simulación absoluta). Una vez que dentro del ámbito tributario se llega a probar que la actuación del sujeto ha sido de simulación, entonces estamos simple y llanamente ante la evasión tributaria porque el daño infligido, sea a través de la forma relativa o de la forma absoluta, es el no pago intencional del tributo. Por ello, creemos que su tratamiento dentro de este ámbito de la aplicación del Derecho Tributario es improcedente.

2.2. La etapa de aplicación de los métodos de interpretación.

Una vez que se ha realizado todo el trabajo anterior y que hemos elaborado inclusive nuestra posición axiomática de interpretación, procede que empecemos a estudiar el significado de los términos que tienen las normas jurídicas con las cuales trabajamos en cada circunstancia.

Para ello se utilizan los llamados *métodos de interpretación* que podemos definir como procedimientos de aplicación de variables interpretativas para desentrañar el significado de las normas jurídicas.

Es importante señalar, en relación a la aplicación de los métodos de interpretación, que ellos sólo son utilizados cuando existe una norma a la cual hay que dar sentido. Si no existe tal norma, todavía podremos utilizar procedimientos de aplicación de Derecho que se llaman de *integración jurídica* y que son la solución de los vacíos y deficiencias de la ley mediante los principios generales, las analogías y el argumento a contrario (los vemos posteriormente). Pero, si no hay norma aplicable, no hay procedimiento de interpretación jurídica que hacer.

También es importante hacer notar que un buen procedimiento de interpretación aplica, en cada caso, todos los métodos de interpretación, es decir, utiliza todas las variables a disposición. Entonces, compara resultados interpretativos y busca un significado consistente. Como podrá notarse, el uso de todos los métodos y variables de interpretación es un mecanismo de control a nuestra posición axiomática de interpretación, pues si hemos elegido una que descarte el uso de alguno de ellos, este procedimiento de aplicación integral nos permitirá bien ratificarnos en la corrección de la posición axiomática de interpretación elegida, bien nos permitirá corregirla a la luz de los diversos resultados de interpretación obtenidos. La relación entre posición axiomática de interpretación y la aplicación de los métodos debe ser entendida como una de naturaleza dialéctica: tomo conciencia de mi posición axiomática y aplico los métodos con ella. Luego comparo el resultado de esta aplicación de métodos con el contenido de mi posición axiomática y reviso lo que haya que revisar. De esta manera, no habrá equivocaciones ni olvidos al interpretar en el Derecho.

Desde luego, no siempre todos los métodos y variables pueden aplicarse a cada circunstancia. En estos casos, utilizaremos todos aquellos que razonable y proporcionalmente se puedan aplicar.

²⁹ Cabe todavía en este punto preguntarse si siempre que se recurre a la *manifestación económica* es requisito recurrir al juez, esto es, se use tal figura a favor o en contra del contribuyente. Creemos que si se usa en contra de él se debe ir de todas maneras a sede judicial. Si en cambio se usa en su favor, como ha ocurrido algunas veces en el Perú, entonces consideramos que tal recurso a la instancia judicial no es necesario pues en tal circunstancia lo que se está haciendo es dar mejor protección al derecho del contribuyente sobre su patrimonio. Ello puede ser hecho discrecionalmente por la autoridad tributaria misma, eso sí, sometida a mecanismos de control para evitar posibles actos de corrupción a través de esta vía.

Los métodos trabajan en base a diferentes variables que son diversas entre sí y que, además, no conducen necesariamente al mismo resultado interpretativo. Las variables de interpretación son parámetros de análisis en base a los cuales medimos, desde diferentes ángulos, el contenido de las normas jurídicas.

Los nombres varían mucho en la teoría del Derecho. Nosotros usamos los términos que consideramos más adecuados para referirnos tanto a las variables como a los métodos. En todo caso, lo importante no es tanto retener los nombres como el contenido de las variables y el modo de operar de los métodos para llegar al resultado interpretativo. A continuación los revisamos.

2.2.1. El método literal.

El primer método es el *literal*. Utiliza como variable de interpretación el lenguaje con el que está construida la norma y, para ello, toma en cuenta la gramática, la sintaxis y el significado de las palabras. Este último puede ser el común o el técnico-jurídico si la palabra es usada con contenido específico dentro del Derecho. A veces, inclusive, la norma usa la misma palabra una vez en su sentido común y otra en su sentido técnico.

Es importante señalar que siempre se usa el método literal para encontrar el significado de las normas, porque es con él que tomamos el primer conocimiento de lo que ellas dicen. Del método literal se sirve cualquier interpretación que se haga, aunque después busque significados complementarios en otros métodos.

Un caso interesante de interpretación literal fue éste en el que el Tribunal Constitucional aplicó formalistamente el método literal para dar la razón a la Administración Tributaria cuando obligó al contribuyente a pagar el impuesto del que estaba exonerado, pero que figu-

raha como retenido en los boletos que expendió⁸⁰. El problema es más complejo de lo que parece porque resulta que fue la municipalidad del lugar la que exigió al contribuyente que pusiera un sello en los boletos que indicara la recaudación del impuesto. Primó en este caso la interpretación literal estricta.

A veces el método literal se apoya en apotegmas de interpretación como el de «no hay que distinguir donde la ley no distingue»: existe el caso en el que el Tribunal Fiscal dijo que valía una notificación hecha en día inhábil porque la ley dice que las notificaciones rigen desde el día hábil siguiente al de su recepción, pero no manda que la notificación misma sea hecha en día hábil⁸¹.

⁸⁰ «1. Que, si bien el demandante obtuvo del Instituto Nacional de Cultura, la Resolución Directoral N° 008-INCDI-95, donde se calificaba como espectáculo cultural el evento organizado por el actor, denominado «el Feria Internacional de la Pachamama» y se le exoneraba de todo impuesto; este, procedió a cobrar impuestos, tal como figura del boleto que sobre a folio 33, donde se le debió del valor de entrada, el ticket de ingreso al evento.

2. Habiendo cobrado el actor un monto por concepto de impuestos, dicha suma no le pertenece al actor, pues como consecuencia de tal cobranza, el demandante adquirió la condición de agente de percepción del tributo, consecuentemente, responsable de entregarlo a la autoridad correspondiente, tal como lo señala el artículo 10° del Código Tributario. No obstante la Municipalidad demandada, nunca debió inducir a error al demandante sellando los boletos con un valor donde se incluía impuestos y haciéndolo comprometer vía documento que obra a folio 43-a pagar y/o recaudar un tributo de un espectáculo que estaba exonerado.

3. Que, la entidad demandada ha procedido a cobrar al demandante -agente de percepción del tributo- en pleno ejercicio de sus atribuciones, en tal sentido, no existe vulneración de alguno de los derechos constitucionales del actor, inminentemente, carece de mérito lo demandado. (Sentencia del Tribunal Constitucional expedida el 30 de junio de 1997 en el expediente 160-95-AA/TC sobre acción de amparo seguido por Juan Fernando Anco Mescua contra la Municipalidad Provincial de Huancayo).

⁸¹ «Que el artículo 104 del citado Código Tributario, establece las distintas formas en que debe efectuarse la notificación de los actos administrativos;

Que por su parte el artículo 106 del referido cuerpo legal, dispone que las notificaciones surten sus efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción o de la última publicación, sin especificar que la recepción del acto administrativo deba efectuarse necesariamente en día hábil; Que consecuentemente, las notificaciones realizadas mediante cualquiera de las formas establecidas en el referido artículo 104, independientemente de si se efectúan en día inhábil, surten efectos a partir del día hábil siguiente al de su recepción». (Resolución del Tribunal Fiscal 926-4-2001 dictada el 23 de julio del 2001 en el expediente 5617-98 seguida por Grifo Ramírez Hermanos S.A., sobre impuesto general a las ventas).

En 1998, el Tribunal Constitucional también aplicó literalmente el artículo de reserva legal tributario de la Constitución, para invalidar la dación de normas tributarias mediante decreto de urgencia bajo la Constitución de 1979⁽⁸²⁾.

2.2.2. El método *ratio legis*.

Un segundo método es el que utiliza como variable la *ratio legis* de la norma. No se fija solamente en lo que la norma dice de manera literal, sino que busca su sentido, su razón de ser y, en base a ello, extrae una consecuencia interpretativa. El método de *ratio legis* es extensivamente utilizado en el Derecho. No siempre la norma tiene una *ratio legis*. A veces, inclusive, se puede encontrar más de una *ratio legis* para la misma norma. En todos estos casos de dificultad de aplicación, el resultado interpretativo del método pierde contundencia.

El método de la *ratio legis* puede utilizarse tanto con la norma como elemento de fijación de reglas de juego de la interpretación, como con el interés y las finalidades. Es más difícil combinarlo con el elemento de conductas. Con el elemento norma porque la *ratio legis* es

⁸² «Que sobre este particular, debe recordarse, que aunque la doctrina constitucional peruana, en su momento, sostuvo mayoritariamente, que las normas jurídicas expedidas de conformidad con el artículo primero, entre los denominados Decretos Supremos de Necesidad y Urgencia, poseían rango y fuerza de ley, y que en todo caso, su condicionamiento principal, venía dado por la materia objeto de regulación, que debía ser, necesariamente, económica o financiera, no puede pasarse por alto, que los Decretos Supremos objeto de la presente litis, se encontraban específicamente referidos a materia tributaria, en este caso, a la creación de una contribución, variable que no obstante ser jurídicamente económica, se encontraba explícitamente excluida de los alcances del artículo 211° inciso 20 de la Norma Fundamental, en tanto y en cuanto, dicha norma constitucional especial, como lo era el artículo 139°, cuyo texto expreso e inequívoco determinaba que «Solo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos...», lo que quiere significar, que en efecto, el principio de legalidad, contenido en la referida norma, fue desde un principio efectivamente transgredido». (Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 8 de enero de 1998 en el expediente 248-93-AA/TC sobre Acción de Amparo seguido por la Compañía de Aviación Faucett S.A. contra el Estado).

un elemento técnico de la norma misma. Con los elementos del interés y de las finalidades porque la razón de ser de la norma, su sentido, a menudo es coincidente con ellos.

El Tribunal Fiscal recurre muchas veces de manera genérica a la *ratio legis* de las normas. Por ejemplo:

«Que al respecto, es preciso hacer referencia al objeto de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, el cual según el artículo 1 de la misma, es establecer el marco legal de los actos de ejecución coactiva que ejercen las entidades de la Administración Pública Nacional, y constituir el marco legal que garantiza a los obligados el desarrollo de un debido procedimiento coactivo»⁽⁸³⁾.

También el Tribunal Fiscal ha utilizado la *ratio legis* en asuntos procesales cuando, por ejemplo, se ha notificado en el domicilio y se ha entregado la cédula no al interesado directo en el procedimiento (porque no estaba allí), pero sí a una persona que habita en dicho domicilio, entendiendo que si quien es parte en el procedimiento es dueño de dicho domicilio, deberá ser enterado de la notificación por quien la recibió⁽⁸⁴⁾.

⁸³ Resolución del Tribunal Fiscal 861-2-2001 emitida el 25 de julio del 2001 en el expediente 115-2001 llevado por Augusto Anrillaque Clemente por queja contra iniciación de un procedimiento de cobranza coactiva.

⁸⁴ «Que al constituir el domicilio del obligado el lugar que se encuentra bajo su esfera de control, en el cual desarrolla sus actividades y/o se encuentran sus relaciones vitales, existen razones objetivas para considerar que éste tomará conocimiento del acto notificado, logrando con ello que el mismo sea eficaz con prescindencia de la voluntad del administrado, por lo que la notificación personal a que se refiere la indicada Sexta Disposición Complementaria y Transitoria, debe entenderse no solamente con el obligado sino también con la persona que se encuentre en el domicilio del primero, siempre que se cumplan las formalidades señaladas. Que en el caso de autos, la Resolución de Ejecución Coactiva N.º 3093-2000-E/C-MPI fue notificada en el domicilio del quejoso a una persona que manifestó ser el cuidador del inmueble, por lo que en este extremo tampoco se ha infringido la disposición por la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, procediendo a declarar infundada la queja en este extremo». (Resolución del Tribunal Fiscal 861-2-2001 emitida el 25 de julio del 2001 en el expediente 115-2001 llevado por Augusto Anrillaque Clemente por queja contra iniciación de un procedimiento de cobranza coactiva).

Inclusive, a veces, el Tribunal Fiscal menciona expresamente la *ratio legis* en su aplicación de las normas tributarias. El siguiente caso es elocuente:

«Que respecto al extremo de la multa que refiere que por cada día de retraso en la presentación de la Declaración, corresponde adicionar al monto inicial determinado, el 0.025 de la UTT por día calendario, debe señalarse que, interpretando el inciso e) del artículo 103 del Decreto Legislativo 809 así como el punto 1.5. de la Tabla de Sanciones aplicable a las infracciones previstas en la Ley de Aduanas, resulta claro que la ratio legis de tales dispositivos es disuadir a los potenciales infractores a fin que cumplan con presentar la Declaración Única de Exportación respectiva; por lo tanto sólo es lógico que se sancione por dicha omisión siempre que la Aduana posibilite dicha presentación, es decir, que se sancione tomando en cuenta únicamente los días en que la Aduana permite la regularización de las exportaciones efectuadas mediante la presentación de la respectiva Declaración»⁸⁵.

El método de *ratio legis* ha servido al Tribunal Fiscal, junto con la *consideración económica*, para dar la razón a una contribuyente contra lo que permitía interpretar el método literal en el siguiente caso: una vivienda que figuraba a nombre de la hija de un matrimonio, cuyo terreno fue comprado y cuya fábrica fue construida durante la vigencia de la sociedad conyugal, fue transferida por ésta a su madre bajo la forma de compraventa pero sin que exista constancia alguna de pago de la madre a la hija. La Administración consideró que en este caso había un incremento patrimonial de origen injustificado para la madre, pero el Tribunal decidió que estaban claros los hechos y que el inmueble estaba económicamente hablando en el patrimonio de la sociedad conyugal aunque, formalmente, se hallara registrado a nom-

bre de la hija quien, en la época de adquisición del terreno y de construcción de la casa, era menor de edad. En consecuencia, resolvió que no existía incremento patrimonial en la madre⁸⁶. De esta forma, el método *ratio legis* unido al criterio económico, desplazó la interpretación literal y formalista que encontraba incremento patrimonial no justificado por la existencia del contrato de compraventa entre madre e hija.

Un último caso interesante en el que el Tribunal Fiscal utilizó la *ratio legis* para favorecer al contribuyente fue el siguiente: una empresa había acordado con los trabajadores pagar las gratificaciones de Fiestas Patrias y Navidad en sendos dozavos con la remuneración mensual. La autoridad tributaria consideró que debía pagarse el impuesto

⁸⁵ «Que la apelación se sostiene a discrepar de la resolución recurrida en cuanto mantiene el reparo por adquisición del inmueble ubicada en La Florata N. 120 por tributo de incremento patrimonial cuyo origen no ha sido justificado por la recurrente en aplicación del Art. 100 del Decreto Supremo 287-68-HC.

Que del examen del caso aparece que mediante minuta de compraventa de fecha 19 de agosto de 1974 elevada a Escritura Pública el 26 de marzo de 1976, la señorita Melissa Castañeda Forero, hija de la recurrente le transfiere a su señora madre el inmueble ubicado en La Floresta 120 Chacarilla del Estanque, no constando en dicha Escritura fe notarial de entrega del precio;

Que el terreno sobre el que se ha construido el mencionado inmueble fue adquirido durante la minoría de edad de la señorita Melissa Castañeda y tanto la adquisición del terreno como la construcción de la fábrica se efectuaron durante la vigencia de la sociedad conyugal Castañeda-Forero;

Que para regularizar esta situación anormal, ya que en rigor el inmueble era un bien común apareciendo consignado en la declaración de la recurrente del ejercicio 1973, las partes optaron por la transferencia mediante la figura de la compra-venta;

Que el art. 100 del Decreto Supremo 287-68-HC señala que la Dirección General de Contribuciones procederá a aceptar y liquidar de oficio el impuesto cuando compruebe la existencia de incrementos patrimoniales, cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable;

Que estando al vínculo de parentesco entre la recurrente y la vendedora del inmueble y a las circunstancias de la adquisición por la vendedora del mismo así como a que no hay constancia alguna de entrega del dinero, hecho que justifica el origen del referido bien en el patrimonio de la contribuyente no hay base para mantener en aplicación del art. 100 del Decreto Supremo 287-68-HC». (Resolución 16575 del Tribunal Fiscal emitida el 07 de octubre de 1981, en el procedimiento seguido por Elda Forero Vargas sobre impuesto a la renta).

⁸⁶ Resolución del Tribunal Fiscal 0070-A-2000 emitida el 18 de enero del 2000 en el expediente 99-A-1789 seguido por Comercial Aduanera San Isidro S.A. agente de Aduana Diseño y Color S.A. sobre multa referida al artículo 103 inciso e) del Decreto Legislativo 809.

correspondiente porque las doce alcuotas se habían incorporado al sueldo gravado. El Tribunal dijo que la forma de pago era cosa distinta al derecho pagado y que, se pagaran íntegramente en julio y diciembre o en dozavos equivalentes durante el año, siempre se trataba de las gratificaciones que estaban exoneradas del impuesto respectivo. Por consiguiente, determinó que dichos pagos mensuales de gratificación no debían ser gravados¹⁶⁷. Fue la aplicación del método de *ratio legis* porque se atendía a la naturaleza del pago más que al hecho objetivo del pago por dozavos, que formal y literalmente había llevado a la Administración a realizar la acotación.

2.2.3. El método sistemático.

El método sistemático se funda en la variable de que todas las normas tienen principios subyacentes que les dan sentido y que, por consiguiente, buscando y aplicando los principios incorporados tras el Derecho positivo vigente, se puede enriquecer el significado de las normas. El método *sistemático* tiene dos modalidades.

2.2.3.1. El método sistemático por comparación de normas.

La primera modalidad es la del método sistemático por comparación de normas: si hay dos normas que son más o menos homogéneas en sus mandatos, comparar una con otra permite enriquecer la interpretación de una en función de la otra. Se supone que el legisla-

¹⁶⁷ «Que el inc. C) del art. 7 del D.S. 19839 establece que no será de aplicación el impuesto a cargo de los empleadores por las gratificaciones que se concedan en los meses de julio y diciembre por motivos de Fiestas Patrias y Navidad; Que del examen de lo actuado aparece que según las verificaciones de los funcionarios del propio Fondo las sumas mensuales abonadas corresponden al impuesto a consecuencia de las gratificaciones de Fiestas Patrias y Navidad, por lo que la forma de distribución acordada con el consentimiento de los trabajadores no demerita el carácter de las mismas y por tanto no le hace perder la exoneración que la ley les concede». (Resolución 16926 del Tribunal Fiscal emitida el 03 de Enero de 1982 en el procedimiento seguido por el Banco Agrario del Perú Sucursal de Huancayo sobre Impuestos a las Remuneraciones por Servicios Personales).

dor imprime los mismos principios tras las normas afines y, por consiguiente, el principio común puede clarificar el significado de cada una de ellas.

El método sistemático por comparación de normas es intensamente utilizado en el Derecho Tributario. Por ejemplo, el Tribunal Fiscal lo usó en relación a la Ley del Procedimiento Administrativo General, lo que es totalmente esperable desde que lo tributario es una especie de lo administrativo, pero también en relación al Código Civil amparado en la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario. Así, en un caso recurrió al numeral 13.2 de la Ley 27444 y al artículo 224 del Código Civil para establecer una nulidad parcial. Todo ello fue complementado con recurso dogmático a la teoría respectiva¹⁶⁸.

¹⁶⁸ «Si bien el supuesto de nulidad parcial no está previsto en el Código Tributario, de acuerdo con lo establecido por la Norma IX de su Título Preliminar, en la no prevista por dicho cuerpo normativo, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias, siempre que no se les opongan ni las denominaciones. En ese sentido, se debe aplicar suplenariamente el artículo 224 del Código Civil, de acuerdo al cual la nulidad de una o más de las disposiciones de un acto jurídico no perjudica a las otras, siempre que sean separables, criterio que ha sido recogido actualmente por el numeral 13.2 del artículo 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por Ley No 27444, que señala que la nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes de la parte nula, salvo que sea su consecuencia, ni impide la producción de efectos para los cuales el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario. Cuando se afirma que existe un acto que sufre de nulidad parcial, también se afirma, implícitamente, que en ese mismo acto existe, necesariamente, un acto parcialmente válido, en la parte que no adolece de vicio alguno. Además, la institución de la nulidad parcial se encuentra sustentada en el principio de eficacia del acto administrativo, según el cual debe hacerse prevalecer el cumplimiento de la finalidad del acto procedimental sobre aquellos formalismos cuya realización no incida en su validez, no determinen aspectos importantes en la decisión final, no disminuyan las garantías del procedimiento, ni causen indefinición a los administrados. Asimismo, la nulidad parcial se sustenta en el principio de conservación del acto, de acuerdo al cual deben protegerse los actos administrativos cuando sean capaces de conseguir la finalidad que se pretendía alcanzar. A su vez resultan aplicables los principios de simplicidad, celeridad y economía, por cuanto mediante la institución de la nulidad parcial, en cuanto a la parte indemne se refiere, se pretende evitar poner en marcha nuevamente el aparato estatal para llegar al mismo resultado que se conseguiría de conservar la parte que no adolece de vicio alguno.

Por otro lado, en un caso en el que se discutía sobre el cobro que la Municipalidad hacía a una persona por la merced conductiva atrasada sobre un puesto de mercado, el Tribunal se enfrentó a determinar si tal cobro era o no un derecho y, en consecuencia, una tasa. Recurrió a interpretar la Ley de Tributación Municipal en base a su comparación con el Título Preliminar del Código Tributario y, en este último cuerpo normativo encontró que el cobro de un «derecho» procede en los casos en que el bien cuyo uso o aprovechamiento ha sido cedido tiene la naturaleza de bien de uso público. Consiguientemente, aplicó este principio a la Ley de Tributación Municipal y determinó que la merced conductiva atrasada a cobrar no tenía naturaleza tributaria⁽⁸³⁾.

En razón de lo expuesto, la declaratoria de nulidad parcial requiere de tres condiciones que deben presentarse en forma conjunta: i) que el contenido del acto sea divisible en unidades independientes; ii) que el vicio sólo afecte a una parte del acto; y iii) que la parte no afectada por el vicio de nulidad se conserve firme». (Resolución del Tribunal Fiscal 05847-5-2002 emitida el 11 de octubre del 2002 en el expediente 2359-00 seguido por el Consorcio Nacional de Comercio S.A. sobre Impuesto General a las Ventas y otros).

⁸³ «Ahora bien, armonizada que concurra con el Título Preliminar del Código Tributario, el cual establece los parámetros generales en materia tributaria en nuestro país, el cobro de un «derecho» procede en los casos en que el bien cuyo uso o aprovechamiento ha sido cedido tiene la naturaleza de bien de uso público, la Ley de Tributación Municipal, aprobada por el Decreto Legislativo N° 776 debe ser interpretada guardando coherencia con dicha definición.

En ese sentido, si bien de una interpretación literal del inciso b) del artículo 68 de la citada ley, que define a los derechos como las tasas que debe pagar el contribuyente por el aprovechamiento particular de bienes de propiedad de la municipalidad, podría concluirse que los mismos se generan como consecuencia del uso de cualquier bien de propiedad de la municipalidad, cedido a favor de un particular, sea este de dominio público o de dominio privado, debe entenderse, partiendo del concepto de tributo, que esta referido únicamente al caso de los bienes de uso público y por tanto de dominio público, cuya administración y tutela ha sido concedida según la normatividad a las municipalidades. Así lo ha entendido con anterioridad este Tribunal en sus Resoluciones Nos. 075-4-2000, 8296-2-2001, 8299-2-2001 y 265-4-2002 de fechas 2 de febrero de 2000, 4 de octubre de 2001 y 18 de enero de 2002, en las que ha señalado que los bienes a que se refieren las normas antes citadas no son los de dominio privado, sino los bienes de dominio público y que la cesión del uso o disfrute de una entidad pública a favor de particulares respecto de un bien de derecho privado no puede dar origen a un tributo. Este criterio ha sido adoptado por unanimidad mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2002-09, según consta en el Acta suscrita el 22 de agosto de 2002.

También utilizó el Tribunal Fiscal el método sistemático por comparación de normas para aplicar una interpretación distinta de lo que permitía asumir el método literal en el siguiente caso: el contribuyente interpuso un recurso de reconsideración contra una resolución de intendencia en virtud de normas que no estaban vigentes en el momento de realizar la impugnación porque consideraba que dichas normas eran aplicables en virtud de la Disposición Transitoria Única del Decreto Legislativo 809 que decía: «Los procesos de reclamación iniciados antes de la vigencia de la presente Ley continuarán su trámite según las normas procesales con las que se iniciaron». El Tribunal tomó la descripción del procedimiento contencioso-tributario hecha en el artículo 124 del Decreto Legislativo 806 y, con ella, interpretó restrictivamente el sentido de la Disposición Transitoria pues señaló que la palabra «reclamación» en la Disposición Transitoria antes citada, no denotaba cualquier reclamo del contribuyente en cualquier etapa del procedimiento contencioso-tributario, sino que se refería exclusivamente a la etapa de reclamación. La interpretación sistemática, más restrictiva, primó en este caso sobre la literal⁽⁸⁴⁾.

En el presente caso, la deuda cuyo prescripción solicita la recurrente, es la originada por la ocupación del Puesto No 362 del Mercado Municipal No Dos ubicado en la Av. Jorge Chávez s/n, Cercado, Santiago de Surco, que se encuentra bajo dominio privado de la Municipalidad Distrital de Santiago de Surco, al no constituir un bien público en los términos establecidos líneas arriba, por lo que el cobro efectuado no tiene naturaleza tributaria». (Resolución del Tribunal Fiscal 05434-5-2002 emitida el 18 de setiembre del 2002 en el expediente 1946-02 seguido por Rita Bara Huayta sobre merced conductiva).

⁸⁴ La resolución es extensa y, por consiguiente, aquí sintetizaremos la argumentación en una ficha ideográfica: Perutrans interpuso un recurso de reconsideración contra la resolución de Intendencia 000250-97-INRA del 20 de marzo de 1997 en virtud de los artículos 223 y 224 del Decreto Supremo 045-94-EF y el artículo 341 del Decreto Supremo 058-92-EF porque, a pesar que no estaban vigentes en ese momento, la recurrente consideró que eran aplicables en virtud de lo dispuesto por la Disposición Transitoria Única del Decreto Legislativo 809.

Esta disposición transitoria decía textualmente: «Los procesos de reclamación iniciados antes de la vigencia de la presente Ley continuarán su trámite según las normas procesales con las que se iniciaron».

El Tribunal dice encontrar dos partes en esta norma: el supuesto que es el proceso de reclamación iniciado antes de la vigencia del Decreto Legislativo 809 y el mandato de

El método sistemático por comparación es utilizado en este ámbito jurídico interpretando normas tributarias en base a otras normas tributarias, y también en base a normas no tributarias. Por ejemplo, el Tribunal Fiscal debió definir cuándo se entiende constituida una sociedad para la aplicación de la exoneración al impuesto predial otorgada por el Decreto Legislativo, y para ello hizo una interesante argumentación aplicando la Ley General de Sociedades⁹¹. La vinculación

continuar el trámite según las normas procesales con las que se inició el proceso de reclamación. Entonces, considera el Tribunal, todo quedará aclarado definiendo el concepto «proceso de reclamación iniciado antes de la vigencia de la presente ley».

Dice que la palabra proceso se usa mal en la norma antes citada porque proceso es el trámite judicial en el que se admiten todas las pruebas y se da la cosa juzgada, y procedimiento es el administrativo.

Así continúa argumentando que el Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo 816 establece en su artículo 124 que las etapas del procedimiento contencioso-tributario son la reclamación interpuesta ante la Administración Tributaria y la apelación interpuesta ante el Tribunal Fiscal. Así, continúa, la reclamación es una etapa del procedimiento contencioso-tributario y podemos concluir que la disposición transitoria única se refiere solamente a las reclamaciones interpuestas ante la Administración Aduanera contra actos de la misma iniciadas antes del 25 de diciembre de 1996, fecha de vigencia del Decreto Legislativo 809.

De esta manera, concluye en su resolución que siendo las normas procesales de aplicación inmediata y de conformidad con el artículo 111 de la Ley General de Aduanas y con el artículo 143 del Código Tributario, «...debe precisarse que las impugnaciones que se interpongan contra las resoluciones que hayan recaído sobre reclamaciones, que se encuentren pendientes de resolver al 25 de diciembre de 1996 y aquellas que se inicien a partir de esa fecha, deberán seguir el procedimiento establecido en el Código Tributario (...». (Resolución 1279-97 del Tribunal Fiscal emitida el 23 de octubre de 1997 en el procedimiento seguido por Perutrains S.A.).

⁹¹ «Que en consecuencia, procede determinar desde cuándo debe entenderse «constituida» una sociedad para efectos de la aplicación de la exoneración al Impuesto Predial otorgado por el Decreto Legislativo 780, lo que al no haber sido establecido por dicho decreto legislativo hace necesario recurrir a lo que sobre el particular establecían las normas especiales entonces vigentes que regulaban a las sociedades, en este caso a la Ley General de Sociedades cuyo Tercer Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo 003-85-JUS;

Que de lo señalado en los artículos 1, 3 y 385 de la ley mencionada, así como del resto de su articulado, se desprende que la fundación o formación de una sociedad es un proceso que se inicia con el otorgamiento de la escritura pública y culmina con la inscripción de la misma en los Registros Públicos, acto con el cual la sociedad adquiere el derecho a la personalidad jurídica, apreciándose adicionalmente que la norma analizada distingue entre la «constitución» de la sociedad y la «inscripción» de la misma en el registro, siendo que con el primero de dichos términos se hacía alusión al momento del proceso de formación de la sociedad en el que los socios se reunían, aportaban bienes para pagar el capital, establecían

sistemática de comparación entre normas tributarias y no tributarias para interpretar a las primeras, es teórica y prácticamente aplicable en el Perú.

El Tribunal Fiscal ha recurrido a veces al método sistemático por comparación (más la doctrina), para refutar al método literal estableciendo que el FONAVI no era una contribución aun cuando la letra de la ley decía que sí lo era. Dice el Tribunal que por naturaleza y por comparación con la norma II del Título Preliminar del Código Tributario, el FONAVI es un impuesto⁹². Como puede verse, en este caso

las normas del pacto social y del estatuto y suscribían la minuta y la escritura pública que daría origen a la sociedad, mientras que con el segundo se hacía referencia al momento culminante del proceso, que era cuando la sociedad adquiría el derecho a la personalidad jurídica;

Que inclusive esta distinción se mantiene en la Ley General de Sociedades actualmente vigente, aprobada por la Ley 26887, tal como puede apreciarse de la lectura de sus artículos 5, 6 y 423, entre otros;

Que siendo así queda claro que la referencia al término «constitución» en el caso de una sociedad, no debe ser confundida con el momento en el cual la misma obtiene su inscripción en el registro, por lo que para efectos de la reconexión del Impuesto Predial prevista en el Decreto Legislativo 780 debe considerarse que la sociedad se ha constituido en la fecha de la escritura pública». (Resolución del Tribunal Fiscal 0500-5-2001 emitida el 21 de mayo del 2001 en el expediente 4382-98 seguido por Hoteles Cadena Real S.A. sobre impuesto predial).

⁹² «Que del mismo modo, en nuestro derecho positivo, la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario define al impuesto como el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado, mientras que a la contribución como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales;

Que durante el período acotado, los aportes al FONAVI estuvieron regulados por la Ley 26233, cuyo artículo 1 señaló la estructura de la Contribución al FONAVI, disponiendo entre otros, que el 6% será de cargo del empleador sobre el total de las remuneraciones mensuales que abonan a sus trabajadores;

Que dicha norma se desprende, respecto de la Contribución al FONAVI de Cuenta Propia, que hasta que un empleador se encuentre obligado a pagar remuneraciones a trabajadores dependientes para que automáticamente quede afecto a dicho tributo, sin que a cambio reciba o haya recibido beneficio alguno derivado de la realización de obras públicas o de actividades estatales;

Que de acuerdo a lo señalado por la doctrina y a la definición contenida en el Código Tributario, puede afirmarse que la Contribución al FONAVI no califica como una contribución sino como un impuesto, habida cuenta que su pago no genera ninguna contraprestación del Estado ni beneficio para el empleador;

se inaplica el método literal apoyándose en la teoría y en el método sistemático por comparación de normas.

Hace ya algún tiempo, el Tribunal utilizó el método sistemático por comparación de normas para gravar a una casa de citas con el impuesto a los bienes y servicios que recaía, entre otros, sobre los servicios de alojamiento. La regente de la casa de citas había argumentado que su establecimiento pagaba ya licencias especiales de policía que eran el tributo que le correspondía; indicaba que su establecimiento era ilegal (probablemente, por el giro que tenía) y que además no prestaba alojamiento porque las parejas tenían estancias cortas y las dedicaban a sus encuentros íntimos. El Tribunal consideró que sí se prestaba alojamiento porque éste consistía, según el dictamen del vocal correspondiente, en «(...) ceder a una persona el uso y goce pacífico de una habitación por el pago de una tarifa (...)» y que esto era lo que ocurría en una casa de citas porque el Reglamento de Licencias Especiales de Policía, definía a estos establecimientos como el «local en el que se alquila departamentos por hora, tanto en el día como en la noche, única y exclusivamente a parejas constituidas por hombre y mujer, mayores de edad. En estas casas no está permitido el baile, ni la venta de licores. Tampoco lo está la permanencia de mujeres». Esto fue una clara aplicación del método sistemático por comparación de normas. Al mismo tiempo, consideró que las casas de cita eran establecimientos legales regulados por el Reglamento de Licencias Especiales de Policía y que estas licencias

Que respecto de la Ley de Racionalización del Sistema Tributario Nacional y de Eliminación de Privilegios y Subvenciones aprobada por Decreto Ley 25988 del 24 de diciembre de 1992 y la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional aprobada por Decreto Legislativo 771, regente a partir de 1994, cuando ambas normas establecen que el Sistema Tributario Nacional está constituido por tributos para el Gobierno Central, para los Gobiernos Locales y para otros fines, comprendiendo dentro de estos últimos al tributo del Fondo Nacional de Vivienda, si bien se refieren a este tributo como contribución, sin embargo, ello no modifica su esencia, la que sigue or la vía anteriormente, es y corresponde a la naturaleza del impuesto y no de la contribución». (Resolución del Tribunal Fiscal 523-4-97 emitida el 16 de mayo de 1997 en el expediente 3869-96 seguido por la Universidad San Martín de Porres sobre contribución al FONAVI).

especiales no sustitúan a los demás impuestos según norma alguna⁹³. La conclusión fue que dicha casa de citas debía pagar el impuesto a los bienes y servicios.

2.2.3.2 El método sistemático por ubicación de la norma.

La otra modalidad sistemática de interpretación es el recurso al método sistemático por ubicación de la norma. Toda norma tiene uno o más lugares dentro del Derecho. En ese lugar, interactúa con

⁹³ «Que la regenta confiere las calificaciones prevencionales, que gravan con el impuesto a los bienes y servicios, los ingresos obtenidos por la recurrente, al considerar que los servicios que presta una casa de citas es de alojamiento temporal, al que se encuentra gravado por el art. 30 del Decreto-Ley 19620;

Que la recurrente sostiene que el negocio que conduce se rige únicamente por el Reglamento de Licencias Especiales de Policía y que no presta servicio temporal de alojamiento; Que la circunstancia de estar sujeta al Reglamento de Licencias Especiales de Policía y al pago de licencias, no excluye la aplicación de otros tributos, lo que además, en el caso del impuesto a los bienes y servicios, debe ser por ley expresa estando a lo normado en el art. 47 del Decreto-Ley 19620;

Que por tanto, la cuestión a determinar es si el servicio que presta una casa de citas es el de alojamiento y si el se encuentra gravado por el impuesto a los bienes y servicios;

Que tal como se explica detalladamente en el dictamen sustentatorio de la presente resolución el servicio que presta una casa de citas es el de alojamiento, pues a cambio de una tarifa cede el uso y goce pacífico de una habitación o departamento por un tiempo determinado;

Que jurídicamente se trata de un contrato de hospedaje con las características de ser bilateral, a título oneroso, consensual, verbal y de adhesión;

Que el hecho de tratarse de un alojamiento condicionado no le quita la naturaleza de alojamiento, tanto más que el otorgado por hoteles, hostales, moteles, etc., también son condicionados, no pudiendo ser usados para una finalidad distinta;

Que el último aspecto a determinar es si ese alojamiento se encuentra gravado por el impuesto a los bienes y servicios;

Que el art. 30 del Decreto Ley 19620, señala que los ingresos que se obtengan por alojamiento y/o expendio de comidas o bebidas en establecimientos de primera categoría están afectos a la tasa del 11% y en los de segunda con la tasa del 7%; disponiendo que el Reglamento señalará los criterios a fin de establecer las categorías;

Que como se puede apreciar la ley grava, de manera genérica, el servicio de alojamiento, dejando al reglamento los criterios para establecer las categorías;

Que como antes se ha indicado siendo el servicio que se presta en el local que conduce la recurrente, el de alojamiento, y dado que la ley no excluye a ningún tipo de alojamiento, no hay duda que los ingresos obtenidos por la recurrente están afectos al impuesto a los bienes y servicios». (Resolución del Tribunal Fiscal 17137 emitida el 12 de mayo de 1982 en el expediente seguido por Hortensia Gil Ruiz sobre Impuesto a los Bienes y Servicios).

otras normas y, el conjunto de ellas, permite que dentro de esa ubicación cada norma enriquezca su significado y regule específicamente un determinado campo de la realidad excluyendo a los demás.

Por ejemplo, los principios tributarios contenidos en el artículo 74 de la Constitución son Derecho Tributario, pero también son Derecho Constitucional. Al mismo tiempo forman parte de los límites que tiene el gobernante para ejercitar el poder público. También son derechos constitucionales para los contribuyentes en virtud del mandato del artículo 3 de la Carta⁹⁴. Por consiguiente, los principios tributarios aludidos tienen, cuando menos, cuatro ubicaciones dentro del Derecho. Podremos interpretarlos, por tanto, en virtud de lo que cada uno de ellos tiene en común con las demás normas del respectivo grupo. La interacción de esas normas entre sí enriquecerá el significado de nuestros principios. Es usual que toda norma pueda ser incluida sistemáticamente dentro del Derecho. Por ello, el método sistemático puede tener un uso extensivo.

El método sistemático pertenece a la dimensión técnica del sistema jurídico pues la variable de los principios que informan a las normas es constitutiva del Derecho mismo. Por ello puede ser útil para el elemento norma. También puede ser útil al elemento valorativo porque varios de los principios incorporados en las normas pueden tener contenidos de naturaleza ética. Es menos aplicable por sí mismo al elemento de interés o al de finalidad.

El método sistemático por ubicación es utilizado cuando, por ejemplo, el Tribunal Fiscal sostiene que la relación de servicios del director con la empresa se rige por la ley de sociedades y no por la

legislación laboral: la ubicación de la relación director-empresa está en el ámbito del Derecho Comercial, no en la del Derecho Laboral⁹⁵. La consecuencia será que al director no se le aplican las reglas laborales.

El método sistemático por ubicación también fue utilizado cuando el Tribunal Fiscal dijo que una determinada forma de notificación regía exclusivamente para el procedimiento de cobranza coactiva y, por consiguiente, toda notificación que estuviera dentro de dicho espacio debía ser regulada por dicha norma⁹⁶. Es un razonamiento en

⁹⁵ «Que el elemento determinante para identificar una relación laboral es la existencia de subordinación o dependencia, es decir, el vínculo del cual deriva el derecho del empleador de dirigir la actividad que el trabajador pone a su disposición, pudiendo normar sus labores y dictar los órdenes necesarios para la ejecución de las mismas.

Que los directores de sociedades se sujetan, en su actuación como tales, a lo previsto en la Ley General de Sociedades, según la cual forman parte de un órgano colegiado (el Directorio), que tiene la representación legal y las facultades de gestión necesarias para la administración de la sociedad, estando sujetos a responsabilidad, entre otras causales, por abuso de facultades;

Que de tal manera, los directores no están sujetos a la normatividad que se aplica a los demás trabajadores de la sociedad ni a las órdenes dictadas para la realización de las labores que, como representantes de aquella, ellos mismos dictan directamente o que se emiten por la gerencia, por lo que no mantienen un vínculo de subordinación con la sociedad;

Que por ello, la supuesta pretensión efectuada por el artículo 8 del Decreto Supremo N. 113-79-EF, norma reglamentaria del Decreto Ley N. 22591, no tiene otro más que extender y desnaturalizar el concepto de remuneración establecido en el artículo 6 de dicho Decreto Ley, al incluir en el mismo las participaciones, dividendos y bonos de los directores de sociedades». (Resolución del Tribunal Fiscal N. 632-4-2001 emitida el 22 de mayo del 2001 en el expediente 334-98 seguido por el Banco Financiero del Perú en referencia al impuesto a favor del FONAVI).

⁹⁶ «Que asimismo, la propia Sexta Disposición Complementaria y Transitoria de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva restringe su ámbito de aplicación al señalar que regula la notificación de los actos administrativos a que se refieren los Capítulos II y III de la Ley, los cuales están referidos a los Procedimientos de Cobranza Coactiva de Obligaciones no Tributarias y Obligaciones Tributarias de los Gobiernos Locales;

Que en tal sentido, los actos derivados del Procedimiento de Cobranza Coactiva, como es el caso de la resolución que da inicio al referido procedimiento, deben ser notificados conforme con lo dispuesto por la Sexta Disposición Complementaria y Transitoria de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, al ser esta disposición aplicable exclusivamente a los actos administrativos que se llevan a cabo dentro del propio Procedimiento de Cobranza Coactiva, y la notificación de los demás actos, tales como las resoluciones de determinación o multa, órdenes de pago, resoluciones que resuelven recursos impugnativos

⁹⁴ «Constitución, artículo 3: La enunceración de los derechos establecidos en este capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno».

el que el argumento central es: «como la norma está referida a la cobranza coactiva, todas las notificaciones de este procedimiento se rigen por ella, y las que no son de este procedimiento no». Este tipo de argumentación excluye la aplicación de analogías y, en ese sentido, produce una interpretación restrictiva o, a lo sumo, estricta de la norma. Nunca conduce a una interpretación extensiva y, menos aún, a fenómenos de integración jurídica.

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha utilizado el método sistemático por ubicación de normas para señalar que las exoneraciones dictadas en disposición de rango de ley no son derechos constitucionales porque no están en la Constitución, y que por tanto su cumplimiento debe ser exigido ante los jueces ordinarios, no en vía constitucional que sólo procesa vulneraciones o amenazas de derechos constitucionales⁽⁹⁷⁾.

o solicitudes no contenciosas, resoluciones del Tribunal Fiscal, o la resolución que declara la pérdida del fraccionamiento, debe realizarse conforme con lo establecido por el artículo 164 del Código Tributario;

Que de acuerdo con lo expuesto, la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva N. 3093-2000-EC-MPI, debió efectuarse conforme con lo dispuesto por la Sección Disposición Complementaria y Transitoria de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, en cuyo inciso a) se prevé la notificación personal no asumiendo de recibo en el domicilio del obligado o por correo certificado». (Resolución del Tribunal Fiscal 861-2-2001 emitida el 25 de julio del 2001 en el expediente 115-2001 llevado por Augusto Antillaque Clemente por queja contra iniciación de un procedimiento de cobranza coactiva).

⁹⁷ «Que, en ese sentido, este Tribunal de la Constitucionalidad estima que las exoneraciones del pago de todo tributo o contribuciones, a excepción de los relativos a las contribuciones al Instituto Peruano de Seguridad Social, los derechos de importación y los tributos municipales, previstos por el artículo 71° de la Ley N° 23407, Ley General de Industrias, y que se ha establecido a favor de la entidad accionante tras haber iniciado sus operaciones en zonas de frontera o de zona, en propiedad no pueden considerarse derechos constitucionales que ella pueda reivindicar, pues lo que en realidad se ha dispuesto a favor de aquellas empresas ubicadas en zonas de frontera y de zona, es el artículo 71° de la Ley N° 23407, es un régimen tributario especial, que no solamente no puede analogarse a la naturaleza propia de los derechos constitucionales, sino que, al tener un status jurídico distinto, su violación o amenaza de violación ha de encontrarse sujeta a través de la jurisdicción ordinaria, y no en sede constitucional». (Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 22 de octubre de 1996 en el expediente 533-96-AA/TC sobre acción de amparo seguido por Galvanizadora Peruana S.A. contra el Ministerio de Economía y Finanzas y el Presidente del Consejo de Ministros).

Un caso muy claro de uso del método sistemático por ubicación de la norma es el siguiente: «Que siendo así resulta claro que el cálculo de 0.025 de la UIT por día de retraso, en la regularización de la Declaración Única de Exportación previsto en el punto 1.5. de la Tabla de Sanciones constituye parte de una sanción, tal concepto no puede estar directamente ligado a las normas que regulan los intereses moratorios, por lo que en su aplicación no debe asumirse los criterios contenidos en dichas normas; ello debido a que ambos conceptos se refieren a regular aspectos distintos mientras que los intereses se refieren al plazo para el pago de la deuda; la sanción en análisis está referida a una obligación formal pendiente ante la Aduana, la cual como se destaca sólo puede ser cumplida siempre que la Aduana se disponga en atender tales requerimientos»⁽⁹⁸⁾. En esta resolución las normas de sanción y las de intereses moratorios son consideradas distintas y no se cruzan entre sí en la aplicación del Derecho.

Otro caso igualmente claro es el siguiente: El Tribunal utilizó el método sistemático por ubicación para desestimar un pedido de exoneración del contribuyente, arguyendo que en resoluciones anteriores el propio Tribunal había determinado que prevalecía la exoneración de impuestos otorgada en forma genérica, frente a un impuesto que no exige que la exoneración deba ser expresa. Sin embargo, el Tribunal indicó que en este caso se trataba de una contribución y, por consiguiente, aquellos antecedentes referidos a impuestos no eran aplicables⁽⁹⁹⁾. Es verdad, sin embargo, que el Tribunal no explicó cla-

⁹⁸ Resolución del Tribunal Fiscal 0070-A-2000 emitida el 18 de enero del 2000 en el expediente 99-A-1782 seguido por Comercial Aduanera San Isidro S.A. agente de Aduana Diseño y Color S.A. sobre multa referida al artículo 103 inciso e) del Decreto Legislativo 809.

⁹⁹ «Que la recurrente solicita devolución de las contribuciones al FON-IT abonadas en su calidad de empleadora por estimar que, de acuerdo con el art. 4 del D.L. 18434, está exenta del pago de todo tributo. Que el Tribunal Fiscal en su Resolución 17230, al pronunciarse en una apelación de la propia recurrente respecto del Impuesto a las Remuneraciones por Servicios Personales, ya ha dejado establecido que el término «exenta», empleado en el artículo 4 antes citado, está referido a la contribuyente en el sentido de exoneración, lo que se confirma con lo expresado en la última parte de dicho artículo, en el que se establece que «no están comprendidos en estas exoneraciones los pagos de arbitrios de alumbrado y baja policía»;

ramente porque lo que servía para los impuestos no servía en este caso para una contribución.

Como puede apreciarse, el método que aquí tratamos es usualmente utilizado en el ámbito del Derecho Tributario.

2.2.4. El método histórico.

El método *histórico* tiene como variable todos los antecedentes de la norma que se está interpretando: lo que sostuvieron los legisladores si se tiene acceso a ello, las actas, exposiciones de motivos, las normas antecedentes y la forma como fueron modificadas, la manera particular como se la haya entendido en el pasado, la ocasión en la que fue dictada, etc.

El método histórico puede ser en general utilizado dentro del Derecho por la antigüedad que éste tiene. Habrá, desde luego, disciplinas nuevas cuyas normas casi no tienen antecedentes rescatables. Es el caso, por ejemplo, de la legislación de las telecomunicaciones o de la reproducción humana asistida, que regulan fenómenos que son nuevos por la introducción reciente de las tecnologías respectivas. En estos casos el método histórico es de poca significación, aunque sí podrá aplicarse antecedentes de naturaleza análoga, es decir, pertenecientes a ramas afines del Derecho.

Que la pretendida inmunidad tributaria, alegada por la recurrente no tiene amparo legal ni jurisprudencial, siendo del caso precisar que las inmunidades tributarias sólo pueden establecerse mediante norma constitucional;

Que si bien las Resoluciones del Tribunal Fiscal N^{os} 16153 y 16653 establecen que prescriben la exoneración de impuestos otorgada en forma genérica, frente a un impuesto que no exige que la exoneración debe ser expresa, dichas Resoluciones se refieren a impuestos y no a contribuciones que son tributos de naturaleza distintos, (Resolución del Tribunal Fiscal N. 17246 emitida el 14 de julio de 1982 en el procedimiento seguido por la Empresa de Saneamiento de Arequipa (ESAR) sobre Contribución al FONAVI).

El método histórico puede ser utilizado virtualmente con cualquier elemento de determinación de los criterios de interpretación. No tiene vínculo especial con ninguno de ellos.

En el ámbito tributario no hemos encontrado muchos casos en los que haya sido utilizado, pero sí formó parte de la fundamentación sobre la razón de ser de una norma vigente al momento de emitir la resolución, fundándose en el sentido que tuvieron las normas previas¹⁰⁰. De esta manera, el Tribunal contribuyó a explicar las atribuciones de la Administración Tributaria en el caso sometido a su conocimiento.

2.2.5. El método sociológico.

Finalmente está el método sociológico que tiene como variable el contenido de las conductas consideradas obligatorias en la sociedad. Se atiene a las costumbres pero, también, a las ideas predominantes en el medio social general o especializado que se trate de normar y toma todo ello como punto de vista para dar significado a las normas jurídicas.

¹⁰⁰ «El mencionado artículo 81 era susceptible de dos interpretaciones. Una primera, según la cual a partir del momento o determinación de la obligación principal y hasta el mes de junio del ejercicio en que se realizaba la fiscalización, la Administración tenía la facultad y no la obligación de iniciar la fiscalización por el ejercicio anterior o el precedente al anterior, siendo que una vez elegido el ejercicio por el cual se iba a iniciar la fiscalización, era solo éste el que calificaba como último ejercicio para efectos de lo establecido por el citado artículo 81. Esta interpretación encontraba respaldo en los antecedentes normativos de la norma, que se remontan al Decreto Legislativo N^o 2003, Ley del Impuesto a la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 1991, en tanto su intención habría sido la de facilitar los labores de la Administración, permitiéndole que pudiera proseguir en facultad de fiscalización atendiendo a que el contribuyente tenía como plazo para efectuar la determinación de sus obligaciones dentro de los tres (3) primeros meses del ejercicio siguiente al cual corresponde y que anualmente podría requerir tres (3) veces menos información para poder fiscalizarlo». (Resolución del Tribunal Fiscal 05847-5-2002 emitida el 11 de octubre del 2002 en el expediente 2359-00 seguido por el Consorcio Nacional de Comercio S.A. sobre Impuesto General a las Ventas y otros).

El método sociológico incorpora a la interpretación del Derecho puntos de vista que vienen de fuera del Derecho. Esto es posible siempre que se considere que el Derecho no es sino una más de las disciplinas sociales de regulación de la conducta humana. Si tomamos como punto de partida que el Derecho es una disciplina válida por sí misma e independiente de la sociedad, el método sociológico no puede ser aplicado.

El método sociológico sirve, fundamentalmente al elemento conducta porque, precisamente, se refiere a las costumbres y concepciones de la sociedad. En la revisión de la jurisprudencia especializada que hemos hecho, salvo las referencias a la *consideración económica* (ver el punto 2.1.5. de este trabajo) que indudablemente tienen que ver con las conductas y las consideraciones de la vida humana cotidiana, no hemos encontrado mayor argumentación sociológica en la interpretación tributaria.

2.3. Recapitulación del tratamiento de la interpretación jurídica.

Una vez aplicados todos los métodos, si encontramos sólo un significado para la norma éste deberá ser el resultado aceptado del proceso de interpretación. Si encontramos más de un significado y éstos son divergentes entre sí, deberemos retornar a los elementos asumidos en nuestra posición axiomática de interpretación, reevaluarlos y luego, en función de ellos, tomar una decisión interpretativa.

El Código Tributario trae una norma específica sobre el tema de interpretación:

"Código Tributario, NORMA VIII.-

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 primer párrafo del artículo autoriza la utilización de todos los métodos de interpretación. Ya los hemos revisado en las páginas anteriores y, en adición a lo establecido en dicho párrafo, ratificaremos lo ya señalado: no sólo se puede sino que se debe aplicar todos los métodos de interpretación. Lo que ocurre es que, si de ellos parten sentidos de interpretación diversos, hay que revisar la posición axiomática de interpretación y en base a ella, ratificada o reformulada, dar la opinión jurídica definitiva. En cualquier caso, la autorización del primer párrafo de la NORMA VIII del Título Preliminar del Código Tributario autoriza a ello.

Hemos tratado extensamente el tema de la *consideración económica* que es materia del segundo párrafo. Oportunamente, hemos hecho ver que el segundo y tercer párrafos no se siguen el uno al otro por casualidad. Estamos viendo la norma general sobre interpretación en materia tributaria en el Perú y de ella queda claro que por vía de interpretación no se puede crear tributos ni extenderse disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley. Por consiguiente, la *consideración económica* no ha sido legislada en el Perú para hacer aparecer el hecho imponible allí donde no existe formalmente hablando. Desde luego, repetimos también que cuando el contribuyente hace un uso insuficiente de mecanismos alternativos porque no los utiliza razonable o proporcionalmente para el fin propuesto (y con ello incurre en formas de abuso o de fraude a la ley), entonces sí se ha producido el hecho imponible y debe someterse a la

relación obligacional del tributo en calidad de deudor. En todo caso, lo que autoriza la NORMA VIII es a que la *consideración económica* determine la verdadera naturaleza del hecho imponible ya existente, pero no autoriza a dar por existente mediante ella a un hecho imponible que, de otra manera, no existiría.

Un aspecto fundamental que ya apareció en algunas resoluciones comentadas antes, es el del uso de los *apotegeas jurídicos* para la resolución de casos de interpretación. En el Derecho Tributario, por su vinculación con el Principio de legalidad, hemos visto muchas veces aplicado el apotegma "*no hay que distinguir donde la ley no distingue*". En el caso que citamos a continuación, la norma con rango de ley decía que el exportador podía compensar automáticamente el saldo a favor con la deuda tributaria por pagos a cuenta o de regularización del Impuesto a la Renta, sin importar que esta deuda proviniera de su calidad de contribuyente o de responsable. El decreto supremo limitaba la compensación sólo con los tributos en relación a los cuales el exportador era contribuyente. En este caso, el Tribunal Fiscal dijo que era ilegal que el Decreto excluyera la compensación en aquellas deudas que el exportador tuviera no como contribuyente sino como responsable, precisamente, porque "*no hay que distinguir donde la ley no distingue*" y, en consecuencia, lo que dice la norma con rango de ley es que puede compensar tanto deudas contraídas en calidad de contribuyente, como deudas contraídas en calidad de responsable¹⁰¹.

¹⁰¹ «Considerando (...)»

Que la Administración señala en la apelada que de conformidad con el numeral 4 del artículo 9 del Decreto Supremo 136-96-EF, el saldo a favor por exportación sólo podrá ser compensado con la deuda tributaria correspondiente a tributos respecto de los cuales el sujeto tenga la calidad de contribuyente;

Que el artículo 35 de la Ley del Impuesto General a las Ventas vigente, aprobada por Decreto Legislativo 821, faculta al exportador a compensar automáticamente el saldo a favor con la deuda tributaria por pagos a cuenta o de regularización del Impuesto a la Renta, sin distinguir que la misma provenga de su condición de contribuyente o de responsable;

Podemos decir, finalmente, que la interpretación jurídica casi siempre presenta conclusiones abiertas a la discusión. Por ello, aplicar el proceso como lo hemos descrito aquí, fortifica la argumentación haciendo ver sus lados fuertes y débiles y mejora la utilización del Derecho por quienes lo aplican.

3. EL PLANO DE LA INTEGRACIÓN: CREAR NUEVAS NORMAS APLICANDO EL DERECHO.

La integración jurídica se hace *creando* normas pero en el proceso de aplicación del Derecho, como un producto del razonamiento jurídico mismo.

La integración se hace por tres procedimientos largamente reconocidos en el Derecho:

- El primero es el de aplicación de los principios generales del Derecho en caso de defecto o deficiencia de la ley. Hay que notar que los principios sólo actúan en defecto o deficiencia de la ley, por lo que, al igual que sucede con la analogía, no se podrá invadir el área de la reserva legal tributaria estableciendo procedimientos de integración jurídica en base a principios en los ámbitos en los que tal reserva legal tributaria funciona. Sólo hay que recordar que la utilización de los principios para casos de defecto o deficiencia de la ley está autorizada por el artículo 139 inciso 8 de la Constitución y por el artículo VIII del Título Preliminar del Código Civil, por lo que es un procedimiento de trabajo perfectamente legítimo.

Que en consecuencia la norma contenida en el numeral 4 del artículo 9 del Decreto Supremo 29-94-EF y del Decreto Supremo 136-96-EF que le establece las excepciones lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes citada, al limitar la compensación de los saldos a favor únicamente con tributos respecto de los cuales el exportador sea contribuyente, excluyendo de esta manera aquellos en los que tenga la calidad de responsable. (Resolución 1013-1-98 del 13 de noviembre de 1998, en el expediente 4495-98 seguido por Formatec S.A., sobre impuesto a la renta).