

Derecho Tributario

Por JUAN LINO CASTILLO

Catedrático Principal Interino de Derecho Tributario.

El interés por el aspecto jurídico del tributo es cada día mayor, como lo acreditan las obras de GRIZIOTTI, GIANNINI, VANO NI, JARACH, BLUMENSTEIN y BECKER, entre otros; los estudios y esfuerzos de divulgación de diversos organismos internacionales; la organización por la Escuela de Leyes de la Universidad de Harvard, de un Programa Internacional sobre Tributación; la creación de cátedras de Derecho Tributario en las Facultades de Derecho; y las tendencias de las administraciones tributarias a dar preferente atención a los problemas jurídicos inherentes a su actividad, actividad, estrictamente reglada, que es eminentemente jurisdiccional, ya que en ella, sobre el acto de voluntad que determina el tributo, predomina el acto de conocimiento con que se establece si en un caso concreto se ha realizado el hecho previsto por la ley como generador de la relación tributaria y quién es la persona privada a la que es vinculable tal hecho conforme a los criterios establecidos por la ley.

Este interés por el estudio del aspecto jurídico de la tributación, aparte de razones de orden exclusivamente científico, obedece, principalmente, al considerable aumento del peso de los impuestos que deben soportar los contribuyentes de todo el mundo para cubrir los enormes gastos originados por la tensión internacional y por el número cada día mayor de funciones asumidas por el Estado, así como a la importancia que hoy se da a los impuestos a la renta, cuya aplicación requiere normas detalladas y complejas, como condición indispensable para proteger el interés del fisco y el del contribuyente.

La aplicación de los tributos es actividad conforme a ley. En consecuencia, no puede nacer una pretensión tributaria del Estado y la correspondiente obligación de una persona privada, si una ley no ha previsto el hecho jurídico cuya realización haga nacer la relación tributaria, los sujetos a los que corresponden la pretensión y la obligación y la medida de éstas, principio consagrado en el Perú por la norma constitucional que establece que sólo la ley puede crear, suprimir y modificar impuestos, y que en la doctrina se expresa bajo la fórmula "no hay tributo sin ley", análoga a la del derecho penal que establece que no hay delito ni pena sin ley. Es decir, que la única fuente de la relación jurídica tributaria sustantiva es la ley.

Por ello, como observa BLUMENSTEIN el impuesto debe ser aplicado con estricta sujeción a la ley, y en dicha aplicación, toda providencia de la administración fiscal significa una interpretación de normas de derecho tributario, así como sus resoluciones y las del Poder Judicial, en los casos en que se produzcan reclamaciones de los contribuyentes. Y como éstos también son destinatarios de dichas leyes, sus declaraciones a la administración y sus actos de determinación en los tributos de aplicación directa por el sujeto pasivo importan igualmente una interpretación de tales normas.

Como hay incertidumbre, aún en la doctrina, respecto a los métodos de interpretación que se puede usar al aplicar las leyes tributarias, he creído que podría ser de alguna utilidad el ocuparme de la interpretación de dichas leyes, especialmente de las de impuestos, labor que, desde hace varios años, más de los que yo quisiera, constituye mi afán de cada día.

PUGLIESE enumera las causas que hace que no siempre sea fácil y exenta de dudas la aplicación de las leyes en referencia: deficiencias de expresión lingüística o de técnica jurídica, contradicción entre normas tributarias o entre una norma tributaria y otra de derecho privado, imposibilidad de aplicar una norma tributaria como consecuencia de cambios en las condiciones materiales, jurídicas, políticas, económicas o sociales del medio en que deberían ser aplicadas.

En estos casos es necesario atribuir a la norma la significación que se conforme mejor con su naturaleza, su fin práctico y las condiciones del medio.

Pero tal atribución, es decir, la interpretación, no puede ser realizada discrecionalmente, librada al grado de capacidad y de conocimientos del intérprete, o a sus prejuicios.

El fin de la interpretación en general es encontrar la voluntad del legislador expresada en ella, y su racional aplicación según el principio de justicia. Con el propósito de lograr dicho fin se ha tratado de establecer reglas, métodos de interpretación, que es necesario observar si se quiere proceder seriamente.

VANONI, en su obra *Nautra e interpretazione delle leggi tributarie*, clasifica estos métodos en dos grupos que denomina elemento histórico en sentido lato y elemento lógico.

El elemento histórico, que corresponde a los que BLUMENSTEIN, con más propiedad, llama métodos técnicos de interpretación, referentes a la naturaleza exterior de la norma (texto de la ley), comprende la interpretación gramatical, basada en el examen de la forma de expresión empleada en la norma que se estudia; los trabajos preparatorios (proyecto, exposición de motivos, dictámenes de comisiones legislativas y actas de debates); y los antecedentes históricos de la ley.

El elemento lógico se refiere a los métodos lógicos de interpretación, por los que se trata de establecer el significado y el alcance de la norma jurídica, no por su tenor literal, sino por abstracción lógica, que es necesario emplear frecuentemente en el derecho impositivo, por lo vario y cambiante de los fenómenos económicos.

Los métodos lógicos comprenden la investigación de la *ratio legis* o espíritu de la ley y la de la relación de la norma estudiada, con las demás que integran la ley de que forma parte y con el ordenamiento jurídico del país, y el estudio de la influencia que la evolución del medio económico, político y social ejerce sobre el contenido de la regla de derecho. También comprenden el método de interpretación de la construcción de los conceptos; y el del criterio económico, de la doctrina alemana, basado en la jurisprudencia de los intereses.

La interpretación puede ser declarativa, si adopta como valor de la norma el que se hace evidente por el sentido directo de las palabras empleadas; restrictiva, si atribuye a la norma un alcance menos amplio que el que aparece de la expresión adoptada; y extensiva, si comprende en la norma casos que el

legislador quiso prever aun sin expresar completamente su pensamiento.

De acuerdo con el profesor CARNELUTTI, no considero la analogía como forma de interpretación, sino como autointegración de la ley, ya que la analogía supone la no existencia de norma.

Las opiniones de los tratadistas respecto a la interpretación de las leyes tributarias son muy diversas.

Basándose en el concepto erróneo de que estas leyes son excepcionales, por restringir el libre ejercicio de algunos derechos, se sostenía en el pasado que las leyes tributarias, por ser excepcionales, solo pueden ser interpretadas literalmente.

PUGLIESE cree que las leyes tributarias puedan ser interpretadas con cualquier medio adecuado, debiéndoseles considerar desde un punto de vista objetivo, sin prejuicios favorables o contrarios al fisco.

GIANNINI destaca lo inadmisibile de opinar que, en caso de duda, se debe adoptar el sentido más favorable al contribuyente, o que, en igual caso, debe prevalecer el interés del fisco, o que la norma tributaria sólo es susceptible de interpretación rigurosamente literal; y sostiene que en la interpretación de las disposiciones de derecho tributario se debe seguir los mismos criterios de lógica jurídica que se aplican en la interpretación de cualesquiera otras leyes, exceptuándose de esta regla las normas que determinan los objetos del impuesto, que no son susceptibles de interpretación analógica como consecuencia del principio según el cual no hay tributo sin ley (como no hay crimen ni pena sin ley). Dichas normas sí pueden ser interpretadas extensivamente, ya que así no se sujeta a impuesto una situación de hecho no prevista en la ley, sino se aplica dicho tributo a situaciones comprendidas en el contenido de la norma, inexacta o impropriamente expresada. Opina que las disposiciones legales que establecen excepciones tributarias, conforme a la técnica jurídica normal, sólo deben ser entendidas en su significado literal.

BLUMENSTEIN considera que en las leyes de impuesto es necesario tener especialmente en cuenta su conformidad con las normas constitucionales y en particular con la de la igualdad jurídica; que no debe llevarse el alcance de las normas más allá de lo expresado por el legislador, y que no se debe usar la analogía, desde que en ellas, como en todas las que imponen obli-

gaciones de derecho público, no existen verdaderas lagunas: no existen más obligaciones tributarias que las que la ley impone expresamente.

En la doctrina alemana (BALL, BECKER), fundada en consideraciones de "*Interessenjurisprudenz*", se encuentra el criterio económico como método de interpretación de las leyes impositivas.

Según la jurisprudencia norteamericana, la imposición es materia de sustancia y no de forma y, en consecuencia, en la aplicación de los impuestos tiene importancia el resultado económico y no las normas empleadas.

JARACH, fundándose en la autonomía del derecho tributario, que tiene como consecuencia el que el impuesto deba ser aplicado a la relación económica privada prevista por la ley como presupuesto de hecho de la relación tributaria, prescindiendo de las formas inadecuadas de derecho privado que puedan adoptar las personas privadas a las que se vincula, y en la inexistencia de lagunas en el citado derecho, sostiene que en la interpretación de las normas de derecho impositivo material hay que basarse en los principios del derecho tributario y analizar la naturaleza económica de los hechos imposables, a fin de definirlos de la manera más precisa, eliminando así la necesidad de acudir a la analogía, inaplicable por las mismas razones que la excluyen en el derecho penal.

BENVENUTO GRIZIOTTI, con mayor amplitud y algunas discrepancias, sostiene que a las leyes tributarias se les debe aplicar la interpretación funcional; que consiste en investigar la función de los tributos, para precisar su naturaleza, estudiando la *ratio-legis* antes que las palabras, y analizando los elementos constitutivos de cada ingreso, para llegar, en la síntesis, al conocimiento profundo de la esencia del tributo.

Para obtener este resultado es necesario estudiar la naturaleza de las relaciones entre el Estado y los contribuyentes, buscando la concordancia o discrepancia entre el interés público y el privado; la función de la institución financiera, teniendo en cuenta sus elementos políticos, económico, jurídico y técnico; la autonomía y los principios generales de la ciencia de las finanzas públicas y del derecho financiero; y los criterios de interpretación de las leyes financieras (entre las que admite la aplicación analógica), interpretación del derecho financiero que

debe ser sistemática, mediante la investigación de los principios generales derivados de todo el complejo de leyes en vigor, en oposición al método primitivo de los comentarios limitados a la exégesis de un texto determinado.

Analizadas las opiniones de los principales tratadistas de derecho tributario, creo que la interpretación de las leyes de impuesto debe ser funcional, como sostiene el profesor GRIZIOTTI, pero sin admitir, como él lo hace, que puedan ser integradas por analogía las normas derecho tributario sustantivo, a no ser que la ley así lo establezca, como en los casos de nuestras leyes de impuesto de registro y de impuesto de timbres.

La analogía es, por lo demás, innecesaria si la interpretación de la norma se realiza sobre la base de los criterios dogmáticos propios del derecho tributario y si se estudia debidamente la naturaleza económica de los hechos tributarios, como lo aconseja JARACH.

Precisamente, por la importancia determinante de la naturaleza económica de los hechos imposables es que constituye un verdadero acierto de nuestra ley de impuestos a la renta el dar representación en el Consejo Superior de Contribuciones, que es la última instancia administrativa en materia de tributos internos, a las principales actividades económicas del país, a fin de que puedan aportar los puntos de vista de dichas actividades y su experiencia, al interpretar las leyes impositivas, junto al Ministro de Hacienda, a los delegados del Presidente de la República, de la Suprema Corte de Justicia y de la Recaudación, y a los funcionarios de la administración fiscal.

La interpretación funcional de las leyes de impuesto es muchas veces realizada por nuestra administración tributaria; pero también, y como manifestación de la tendencia general de las administraciones fiscales a extender el alcance de las leyes impositivas más allá de su campo natural, se han producido interpretaciones contra el tenor de normas tributarias, como en el caso del reglamento de la deducción por agotamiento de las minas, en el que se ha contrariado el texto preciso de la disposición del Código de Minería que contempla dicha deducción; o en el de los derechos consulares y otros impuestos aduaneros adicionales que la administración de Aduanas insiste en aplicar a las importaciones de los concesionarios mineros, exoneradas de todo impuesto por el Código de Minería, y a las de los



concesionarios eléctricos, que gozan de inmunidad fiscal conforme a la ley de industria eléctrica.

Con el profesor BLUMENSTEIN, considero de fundamental importancia tener en cuenta la conformidad de la norma estudiada, con los principios constitucionales, tanto en lo que se refiere a la necesidad de una ley para la creación, modificación o supresión de impuestos, como a la igualdad jurídica de los contribuyentes.

Respecto al primer punto, es necesario precisar que la Constitución en vigor solo se refiere a los impuestos; no a las otras dos clases de tributos: las tasas y las contribuciones especiales. En consecuencia, ellas pueden ser establecidas, modificadas y suprimidas por el Poder Ejecutivo, dentro de sus facultades generales de administrador de la hacienda pública. Las tasas originadas por prestaciones individualizables de entidades públicas autónomas, como las Universidades oficiales, están sujetas al régimen previsto en sus respectivas leyes orgánicas.

El problema de la interpretación de las leyes de impuesto está íntimamente relacionado con el de la ~~evasión~~ fiscal (*Tax avoidance; Steuerumgahung*), para cuya solución basta con aplicar los principios generales del derecho tributario, sin que sean necesarias normas especiales, a diferencia del fraude fiscal, que sí las requiere.

Lo expuesto en esta breve disertación lleva a considerar que la justa aplicación de las leyes impositivas exige el conocimiento de la técnica de la interpretación de las leyes y de la doctrina del derecho tributario, de la ciencia de la hacienda pública y de la economía.