

Interpretación fiscal

Por AUGUSTO FERRERO

Profesor Auxiliar

Resumen: El ordenamiento legal peruano admite todos los métodos de la interpretación existentes en el Derecho. Es importante anotar la observancia obligatoria de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, consagrada por el artículo 134 del Código Tributario, mientras no sea modificada por vía legal o reglamentaria.

Dado que la creación de impuestos ha sido siempre la respuesta a una necesidad económica, los estudios han estado mayormente canalizados al análisis del tributo como fenómeno económico, sin tener en cuenta su naturaleza jurídica y social.

Concentrada la atención en la obligación tributaria y entendida ésta es su acepción específica como la obligación de pagar el tributo, no se ha profundizado en la relación jurídica impositiva. Se ha analizado sólo la vinculación existente entre dos sujetos: el activo y el pasivo del tributo, sin ahondar en la actuación de otras personas, que siendo ajenas a la obligación tributaria participan en la relación jurídica.

El derecho tributario en el Perú ha progresado mucho en los últimos años con la dación de un cuerpo orgánico como el Código Tributario, que establece los principios generales, instituciones y normas del ordenamiento jurídico tributario, así como con el cambio del régimen cedular al régimen de impuesto único a la renta, con la unificación y creación de impuestos como el que grava el patrimonio predial no empresarial, el patrimonio empresarial, la venta de bienes y servicios y las remuneraciones personales, además de los regímenes promocionales específicos para las principales actividades económicas.

Sin embargo, y posiblemente en razón de la novedad de las normas, muy poco se ha producido en el campo de la investigación jurídica. Por ello, el debate doctrinario y conceptual se ha circunscrito fundamentalmente a las resoluciones del Tribunal

Fiscal y a los *tribunales de sus vocales informantes. Un juicio* de los últimos años constituye así una fuente riquísima para el estudioso, y su análisis permitirá conocer los alcances de la ley y la necesidad de modificar algunas disposiciones.

La jurisprudencia entraña la interpretación jurisdiccional auténtica que realiza el legislador y de la interpretación doctrinal que es el resultado de la investigación de los juristas.

La interpretación doctrinal es libre, y su valor eficaz radica en que constituye fuente del derecho tributario. Es una consideración que no vincula al juzgador, siendo su mérito únicamente informativo.

La interpretación auténtica proviene del a través de una disposición legal, aclarando lo que debe darse a una norma pre-existente, pero no a una jerarquía que el precepto interpretado, su omnes.

La interpretación jurisprudencial es la contenida en el nunciamento emitido por el órgano jurisdiccional. El ordenamiento considera a la jurisprudencia como fuente del derecho tributario después de la doctrina, adquirida por la observancia obligatoria que detiene el artículo 134 del Código Tributario. En efecto, este distingue a las resoluciones del Tribunal Fiscal de un carácter general y de modo expreso y con carácter general de las normas tributarias, las cuales constituyen para los órganos de la Administración Tributaria una interpretación que no sea modificada por vía de ley. De acuerdo a lo expuesto, en el derecho tributario la jurisprudencia tiene la característica de ser aplicable con respecto a todos, al igual que la interpretación auténtica. La jurisprudencia advierte que sólo la ley puede modificar la interpretación jurisprudencial, lo que indica que debe hacerse por ley. Debemos inferir que también la propia interpretación jurisprudencial, si en otro caso igual un criterio distinto.

En principio, la jurisprudencia vista como fuente del derecho tributario en razón de que las normas tributarias expresamente no imponen su aplicación, se trataría de que el

tería tributaria aplique la ley y no los principios que regulan la interpretación, dado que una obligación que no resulte de la letra de la ley no puede ser impuesta aunque esté dentro de su espíritu. O la interpretación estaría circunscrita a la literalidad de las leyes impositivas.

Nuestro ordenamiento admite todos los métodos de interpretación existentes en Derecho, permitiendo la aplicación supletoria de los principios del derecho tributario, y en su defecto, de los principios generales del Derecho. De todas formas, en la aplicación de estos principios debe considerarse no contradecir normas existentes, teniendo en cuenta que en vía de interpretación no pueden crearse tributos, establecerse sanciones, conceder-se rebajas o extenderse las disposiciones tributarias a personas o cosas distintas de los señalados en la ley (Disposiciones IX y X del Código Tributario).

Los lineamientos, cabe interpretar la ley tributaria al sentido literal, a la voluntad del legislador. La primera recoge los principios de la escuela literal, basando el examen de la norma en el análisis de las palabras que la componen. La segunda recoge el proceso de cognición de la voluntad del legislador de ser de la ley, mediante la interpretación histórica, fundándose en la coincidencia del supuesto de las normas con el supuesto de la ley. La tercera se inclina a denotar la intención del legislador.

De la hermenéutica la literalidad de la norma, la interpretación histórica, el cuerpo orgánico de la interpretación histórica, y la interpretación histórica, se ser del derecho vi-

presenta cuando no se resuelve el conflicto de intereses recurriendo a la exegesis. En su Teoría de la interpretación, la norma o el supuesto de la deficiencia de la norma indica que la interpretación histórica habría dicho si la interpretación persigue des-

Fiscal y a los dictámenes de sus vocales informantes. La jurisprudencia de los últimos años constituye así una fuente riquísima para el estudioso, y su análisis permitirá conocer los alcances de la ley y la necesidad de modificar algunas disposiciones.

La jurisprudencia entraña la interpretación jurisdiccional de la norma por los tribunales, difiriendo de la interpretación auténtica que realiza el legislador y de la interpretación doctrinal que es el resultado de la investigación de los juristas.

La interpretación doctrinal es libre, y su valor eficaz radica en que constituye fuente del derecho tributario. Es una consideración que no vincula al juzgador, siendo su mérito únicamente informativo.

La interpretación auténtica proviene del autor de la norma a través de una disposición legal, aclarando o expresando el sentido que debe darse a una norma pre-existente. Al tener la misma jerarquía que el precepto interpretado, su vinculación es *erga omnes*.

La interpretación jurisprudencial es la contenida en un pronunciamiento emitido por el órgano jurisdiccional. Si bien nuestro ordenamiento considera a la jurisprudencia como fuente del derecho tributario después de la doctrina, adquiere un rango superior por la observancia obligatoria que determina el artículo 134 del Código Tributario. En efecto, este dispositivo le otorga este carácter a las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpretan de modo expreso y con carácter general el sentido de determinadas normas tributarias, las cuales constituyen precedentes para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por vía reglamentaria o por ley. De acuerdo a lo expuesto, en el derecho peruano la jurisprudencia tributaria tiene la característica de ser vinculante con respecto a todos, al igual que la interpretación auténtica. La norma mencionada advierte que sólo la interpretación auténtica puede modificar la interpretación jurisprudencial, desde el momento que indica que debe hacerse por la vía reglamentaria o por ley. Debemos inferir que también podrá modificarse por la propia interpretación jurisprudencial, si el Tribunal Fiscal aplica en otro caso igual un criterio distinto.

En principio, la jurisprudencia vista como ciencia de la interpretación se ve un tanto enervada en su verdadero valor en el derecho tributario en razón de que las obligaciones de derecho público que la ley expresamente no impone, no existen. En esta inteligencia, se trataría de que el órgano jurisdiccional en ma-

teria tributaria aplique la ley y no los principios que regulan la interpretación, dado que una obligación que no resulte de la letra de la ley no puede ser impuesta aunque esté dentro de su espíritu. O la interpretación estaría circunscrita a la literalidad de las leyes impositivas.

Nuestro ordenamiento admite todos los métodos de interpretación existentes en Derecho, permitiendo la aplicación supletoria de los principios del derecho tributario, y en su defecto, de los principios generales del Derecho. De todas formas, en la aplicación de estos principios debe considerarse no contradecir normas existentes, teniendo en cuenta que en vía de interpretación no pueden crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley (Disposiciones Generales IX y X del Código Tributario).

Dentro de estos lineamientos, cabe interpretar la ley tributaria de acuerdo al sentido literal, a la voluntad del legislador y por analogía. La primera recoge los principios de la escuela exegética del siglo pasado, basando el examen de la norma en el sentido gramatical de las palabras que la componen. La segunda propugna como finalidad el proceso de cognición de la voluntad del autor del precepto, la razón de ser de la ley, mediante la libre investigación científica. La tercera está dirigida a encontrar una disposición análoga para aplicar, fundándose en la coincidencia de determinados elementos del supuesto de las normas jurídicas, razón por la que la doctrina moderna se inclina a denominarla integración de la ley.

También son aplicables en la ciencia de la hermenéutica la interpretación teleológica, que busca la finalidad de la norma, la interpretación sistemática, que se basa en el cuerpo orgánico de normas vigentes en una sociedad y la interpretación histórica, que busca en el derecho anterior la razón de ser del derecho vigente.

La integración de la ley tributaria se presenta cuando no existe una disposición legal expresa para resolver el conflicto de intereses. De producirse esta situación, debe recurrirse a la extensión analógica. Como bien expresa Carnelutti en su Teoría General del Derecho, cuando se habla de analogía, la norma o el precepto no existe. Si existiese, el presupuesto de la deficiencia quedaría excluido. El ilustre Maestro latino indica que la analogía nos lleva a adivinar lo que el legislador habría dicho si hubiese previsto el caso, mientras la interpretación persigue des-

cubrir lo que ha dicho para conocer su verdadero pensamiento. Resulta así que la laguna de la ley es el presupuesto de la analogía.

En su libro sobre la Teoría Pura del Derecho, Hans Kelsen niega la existencia de auténticas lagunas en la ley, expresando que la norma jurídica estatuye o no un deber jurídico. Siguiendo este pensamiento, la integración no sería posible, debiendo recurrirse a la interpretación, pues según el mismo autor, la ley no tiene un sentido único y por tanto no permite una interpretación sino varias, y el juez goza de la más amplia libertad para convertir una de estas posibilidades interpretativas en norma de decisión. La posición originalísima de Kelsen refuerza la interpretación valorativa. Nosotros creemos que ocurren casos no previstos, y por lo tanto no existe norma específica y adecuada para la solución del caso dado. Se recurre entonces a la analogía, buscando una norma o un grupo de normas relativas a casos similares al asunto en cuestión, para extraer de ellas, mediante un procedimiento de imitación y en base a los elementos de identidad, la norma específica necesaria. Detrás de toda ley se encuentra la voluntad del legislador. El objeto de la interpretación es por ello desentrañar la declaración de voluntad del autor de la norma. Es necesario conocer el contenido exacto de la ley para determinar su ámbito de aplicación. El problema de la integración de la ley es, por el contrario y conforme explica Antonio Berliri, buscar qué norma debe aplicarse a un caso que el legislador no ha regulado expresamente, lo cual supone la falta de una específica norma jurídica, una laguna de la ley que debe ser integrada.

Antonio Berliri proclama que la norma general ha de ser que la integración analógica sea excluida, y que sólo se la deba admitir en el caso en que el legislador lo consienta expresamente para un determinado impuesto. Un sentido de equidad y el texto de nuestra ley nos inclina a aceptar la interpretación analógica, coincidiendo con Pugliese en la necesidad de proceder con suma cautela en la admisión de la analogía en el derecho tributario.