



# CLVII SEMINARIO DE DERECHO TRIBUTARIO

“LA INTERPRETACIÓN DE LAS  
NORMAS TRIBUTARIAS”

**Gabriel Donayre Lobo**



**PERÚ**

Ministerio  
de Economía y Finanzas



**Defensoría**  
del Contribuyente  
y Usuario Aduanero



# INTERPRETACIÓN CONCEPTO Y FINALIDAD



# INTERPRETACIÓN



**¿Qué es la interpretación de una norma jurídica?**

**Actividad destinada a atribuir el sentido y alcance a una norma jurídica.**



# INTERPRETACIÓN

## CRITERIOS Y MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN



# INTERPRETACIÓN

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse **todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.**

Norma VIII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF.



# INTERPRETACIÓN

## CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN\*

- 1) **TECNICISTA**: cuando la tarea de la interpretación parta del Derecho mismo, sin intervención de elementos extraños a lo técnicamente legal. El intérprete se valdrá de la **literalidad** de la norma, su **ratio legis**, sus **antecedentes jurídicos** y su **sistemática**.
- 2) **AXIOLÓGICO**: cuando la tarea de interpretación parta de adecuar su resultado a ciertos valores (pe. la libertad, la justicia, etc.).
- 3) **TELEOLÓGICO**: cuando la tarea de interpretación parta de adecuar su resultado a una finalidad predeterminada (pe. desincentivar una determinada conducta, obtener una mayor recaudación, etc.).

\* RUBIO CORREA, Marcial. El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho.



# INTERPRETACIÓN

## CRITERIO TECNICISTA

1. MÉTODO LITERAL
2. MÉTODO HISTÓRICO
3. MÉTODO DE LA *RATIO LEGIS*
4. MÉTODO SISTEMÁTICO
  - 4.1. POR COMPARACIÓN
  - 4.2. POR UBICACIÓN



# TRIBUNAL FISCAL

## JURISPRUDENCIA RELEVANTE SOBRE LOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN





# INTERPRETACIÓN

## MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN

### ✓ MÉTODO LITERAL

Consiste en averiguar lo que quiere decir la norma de acuerdo con su significado lingüístico, con las precisiones y significados especiales que ciertas palabras tienen en el Derecho. Para la aplicación de este método, debe tenerse en cuenta la gramática y el diccionario. Se utiliza siempre; es la puerta de entrada a la interpretación.

*“No hay que distinguir donde la ley no distinga”.*

*“Si el Derecho se resume en la ley, conocer la ley es conocer el Derecho”.*



# INTERPRETACIÓN

## MÉTODO LITERAL

### Artículo 2° de la Ley de la Actividad Empresarial de la Industria Azucarera

- 2.1 Las empresas agrarias azucareras en las que el Estado tiene participación accionaria y en las que desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 802 no se haya transferido más del cincuenta por ciento (50%) de las acciones representativas del capital social, podrán capitalizar la totalidad de la deuda tributaria generada al 31 de mayo de 2003, respecto de los tributos que administren y/o recauden la Superintendencia de Administración Tributaria - SUNAT, el Seguro Social de Salud - ESSALUD y la Oficina de Normalización Previsional – ONP.



# INTERPRETACIÓN

## MÉTODO LITERAL

### **Artículo 2° de la Ley de la Actividad Empresarial de la Industria Azucarera**

- 1) Las empresas agrarias azucareras en las que el Estado tiene participación accionaria, y
- 2) Las empresas en las que desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 802 no se haya transferido más del cincuenta por ciento (50%) de las acciones representativas del capital social.



# INTERPRETACIÓN

## MÉTODO LITERAL

### Artículo 2° de la Ley de la Actividad Empresarial de la Industria Azucarera

Las empresas agrarias azucareras en las que el Estado tiene participación accionaria **y que además**, desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 802, no se hubieran transferido más del cincuenta por ciento (50%) de las acciones representativas del capital social.



# INTERPRETACIÓN

## MÉTODO LITERAL

Diccionario de la RAE, la palabra “y” se encuentra definida como una *“conjunción copulativa cuyo oficio es unir palabras o cláusulas en concepto afirmativos”*.

Al respecto, el Tribunal Fiscal señala que: *“Que consecuentemente los requisitos establecidos en la ley son concurrentes (...) distinto sería el caso si en el referido artículo se hubiese utilizado la conjunción “o” (disyunción), supuesto en el cual, sería correcta la conclusión del recurrente”*.

RTF N° 00136-4-2006



# INTERPRETACIÓN

## MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN

### ✓ MÉTODO HISTÓRICO

Consiste en averiguar lo que quiere decir la norma, teniendo en cuenta la información previa a la existencia de la norma, es decir, sus **antecedentes** (lo que sostuvieron los legisladores, las actas, las exposiciones de motivos, las normas antecedentes; la forma como fueron modificadas; la manera como se las haya entendido en el pasado, la ocasión en la que fue dictada).

*“Conocer la ley es conocer la intención de quien la dictó”.*



# INTERPRETACIÓN

## MÉTODO HISTÓRICO

### Artículo 17° del Decreto Legislativo N° 776

Están inafectos al pago del impuesto los predios de propiedad de:

a) El **gobierno central**, gobiernos regionales y gobiernos locales.

¿Las Instituciones Públicas Descentralizadas?



# INTERPRETACIÓN

## MÉTODO HISTÓRICO

*Al respecto, el Tribunal Fiscal señala que: “(...) si bien en la Ley N° 23552 se estableció como sujeto no afectos al gobierno central y a las instituciones públicas, de manera independiente, en el Decreto Legislativo N° 776 sólo se ha incluido al primer caso, omitiendo toda mención a las instituciones públicas descentralizadas, lo que evidencia una intención de modificar el tratamiento que con anterioridad se venía otorgando a estas entidades en materia del Impuesto sobre la propiedad predial”.*

RTF N° 08166-5-2004





# INTERPRETACIÓN

## MÉTODO HISTÓRICO

*“Que el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 03239-5-2004, 01863-5-2005 y 03810-5-2007, entre otras, en mérito a una **interpretación histórica**, ha concluido que la falta de inclusión de una mención expresa a las instituciones públicas descentralizadas u organismo público descentralizado, en el inciso a) del artículo 17° de la Ley de Tributación Municipal tuvo la finalidad de excluir de los alcances de la inafectación regulada por dicha disposición a los predios de propiedad de estas entidades...”*

RTF N°015888-7-2013



# INTERPRETACIÓN

## MÉTODO HISTÓRICO

*“Que así, en mérito a una interpretación histórica de las normas se puede concluir que la falta de inclusión de una mención a las instituciones públicas descentralizadas en el inciso a) del artículo 17° citado tuvo la finalidad de excluir de los alcances de la inafectación regulada en dicha disposición a los predios de propiedad de estas entidades”.*

RTF N° 08166-5-2004



# INTERPRETACIÓN

## MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN

### ✓ MÉTODO DE LA *RATIO LEGIS*

No se fija solamente en lo que la norma dice de manera literal, sino que busca su razón de ser, la que debe fluir del texto mismo de la norma o del cuerpo normativo que le corresponde.

*“El espíritu de la Ley”.*



# INTERPRETACIÓN

## MÉTODO *RATIO LEGIS*

- ❖ Inciso B) del Apéndice I del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF

### Operaciones Exoneradas del IGV

- ❖ La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos, cuyo valor de venta no supere las 35 Unidades Impositivas Tributarias, **siempre que sean destinados exclusivamente a vivienda** y que cumplan con las características técnicas establecidas en el Reglamento.



# INTERPRETACIÓN

## MÉTODO LITERAL / RATIO LEGIS

Al respecto, el Tribunal Fiscal señala: “Que de acuerdo al *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual* de Guillermo Cabanellas, **destinado** significa con destino, pero sin haber tomado posesión del mismo, con misión, finalidad o aplicación determinadas, y **destinar** es ordenar o determinar algo con relación a un fin, mientras que **vivienda** es la habitación, casa, morada, lugar habitado o habitable, concepto que en términos similares ha sido recogido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5429-3-2003 (“por **vivienda** debe entenderse la construcción que se emplea para vivir, morar o residir”).

RTF N° 03925-1-2005



# INTERPRETACIÓN

## **MÉTODO LITERAL / RATIO LEGIS**

*“Que atendiendo al uso que debe darse al inmueble (residencia, morada, habitación), y a las definiciones de vivienda antes glosadas, éste sólo puede ser efectuado por una persona natural, toda vez que las personas jurídicas, al ser centros de imputación normativa o entes que el derecho crea con el objetivo que los seres humanos se organicen para alcanzar ciertos fines, no tienen por sí mismos la capacidad de habitar o morar en los términos antes descritos”.*

RTF N° 03925-1-2005



# INTERPRETACIÓN

## MÉTODO LITERAL / RATIO LEGIS

“Que adicionalmente debe tenerse presente que **la razón de ser de la exoneración del impuesto** en la primera venta de inmuebles, es la reducción del valor de los inmuebles en el monto de la alícuota del mismo, **beneficiando de esta forma a los adquirentes incididos económicamente con el impuesto**, en el marco de la promoción del acceso a la población a la propiedad privada de vivienda dispuesta por la Ley N° 26912”.

“(…) que la venta del inmueble (…) realizado por la recurrente, fue efectuada a una persona jurídica, razón por la cual tal operación comercial no se encontraba comprendida de la exoneración del Impuesto General a las Ventas (…)”.

RTF N° 03925-1-2005



# INTERPRETACIÓN

## MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN

### ✓ MÉTODO SISTEMÁTICO POR COMPARACIÓN CON OTRAS NORMAS

Consiste en averiguar lo que quiere decir la norma atribuyéndole los principios o conceptos que quedan claros en otras normas y que no están claramente expresados en ella. Se compara la norma interpretada con otra que aclara su significado.

Debe haber una *ratio legis* equivalente en las dos normas que se comparan. Como regla general, debe ser aplicado entre dos normas de carácter general. Solo cabe comparar una norma general con una especial, si los principios subyacentes a ambas son los mismos.





# INTERPRETACIÓN

## MÉTODO SISTEMÁTICO POR COMPARACIÓN

**Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal aprobado por Decreto Supremo N° 156-2004-EF**

**Artículo 21°.-** El Impuesto de Alcabala es de realización inmediata y grava las transferencias de propiedad de bienes inmuebles urbanos o rústicos a título oneroso o gratuito, cualquiera sea su forma o modalidad, inclusive las ventas con reserva de dominio; de acuerdo a lo que establezca el reglamento.

**Artículo 22°.-** La primera venta de inmuebles que realizan las empresas constructoras no se encuentra afecta al impuesto, salvo en la parte correspondiente al valor del terreno.



# INTERPRETACIÓN

## **MÉTODO SISTEMÁTICO POR COMPARACIÓN**

**Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF**

### **Artículo 1°.- Operaciones Gravadas**

El Impuesto General a las Ventas grava las siguientes operaciones:

d) La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.

### **Artículo 71°.- Inafectación al Impuesto de Alcabala**

La venta de inmuebles gravada con el Impuesto General a las Ventas no se encuentra afecta al Impuesto de Alcabala, salvo la parte correspondiente al valor del terreno.



# INTERPRETACIÓN

## MÉTODO SISTEMÁTICO POR COMPARACIÓN

Al respecto, el Tribunal Fiscal señala: “(...) conforme con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 06377-2-2006, considerando que la Ley de Tributación Municipal no contempla una **definición de empresa constructora**, para verificar si un transferente califica como tal, **procede remitirse a la definición que contiene la Ley del Impuesto General a la Ventas**”.

“Que en tal sentido, para que el vendedor califique como empresa constructora debe cumplir con alguno de los siguientes supuestos: i) Que se dedique habitualmente a la venta de inmuebles, o ii) Que el anotado predio haya sido edificado para su enajenación, toda vez que solo en este último supuesto no se exige el requisito de habitualidad en la transferencia de bienes inmuebles”.

RTF N° 00298-11-2013



# INTERPRETACIÓN

## MÉTODO SISTEMÁTICO POR COMPARACIÓN

*“Que de la revisión de la Ficha RUC de Edificaciones Inmobiliarias S.A.C. se observa que su actividad económica principal es la de actividades inmobiliarias, y su actividad económica secundaria es la de construcción de edificios completos, de lo que se concluye que califica como empresa constructora”.*

*“Que en consecuencia, la transferencia materia de autos se encuentra afecta al pago del Impuesto General a las Ventas, y en virtud de lo dispuesto por el artículo 71° de la anotada ley, no se encuentra afecta al Impuesto de Alcabala, salvo en la parte correspondiente al valor del terreno (...)”.*

RTF N° 00298-11-2013



# INTERPRETACIÓN

## MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN

### ✓ MÉTODO SISTEMÁTICO POR UBICACIÓN DE LA NORMA

Consiste en averiguar lo que quiere decir la norma aplicando el conjunto de principios, conceptos, elementos y contenidos propios del grupo o conjunto normativo en la que dicha norma se encuentra ubicada.

Darle significado a la norma a partir del “medio ambiente” de su conjunto, subconjunto o grupo normativo.



# INTERPRETACIÓN

## **MÉTODO SISTEMÁTICO POR UBICACIÓN**

*“Que como se puede advertir los numerales 1 y 3 del artículo 176° en mención describen tipos infractores que se refieren al deber de presentar las declaraciones “que contengan la determinación de la deuda tributaria”, por lo que debe entenderse que cuando las infracciones tipificadas en los subsiguientes numerales 2 y 4 del mismo artículo aluden a “otras declaraciones”, por una interpretación sistemática por ubicación normativa.*

RTF N° 07425-10-2010



# INTERPRETACIÓN

## **MÉTODO SISTEMÁTICO POR UBICACIÓN**

*sólo pueden referirse a declaraciones que no contienen dicha determinación, las que según el inciso b) del artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 002-2000/SUNAT – tratándose de Programas de Declaración Telemática (PDT) – no pueden ser otras que las declaraciones informativas, en las que el declarante entrega información sobre sus operaciones o las de terceros que no implican determinación de deuda tributaria alguna”.*

RTF N° 07425-10-2010



# INTERPRETACIÓN

## DE ACUERDO CON SUS RESULTADOS

- ✓ **INTERPRETACIÓN EXTENSIVA:** Si se da a la norma un sentido **más amplio** del que surge de sus palabras. El legislador quiso decir más de lo que dice la ley.
- ✓ **INTERPRETACIÓN RESTRICTIVA:** Si se da a la norma un sentido **menos amplio** del que fluye de sus propios términos. El legislador dijo más de lo que en realidad quiso decir.

No se tratan de métodos de interpretación





**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**  
**PRECEDENTE VINCULANTE SOBRE LOS**  
**MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN EN EL**  
**DERECHO TRIBUTARIO**  
**(CAS N° 4392-2013-LIMA)**



# CAS. N° 4392-2013-LIMA



## QUINTO: PRECEDENTE VINCULANTE

5.1. En la presente sentencia casatoria para resolver el caso de autos, se han desarrollado reglas jurídicas que deben establecerse como **reglas generales sirviendo de parámetro normativo para casos similares futuros**, en tanto contribuirá a la seguridad jurídica, a ordenar y uniformizar la jurisprudencia en temas de derecho tributario, evitando pronunciamientos contradictorios debido a diferentes interpretaciones de las disposiciones tributarias...



# CAS. N° 4392-2013-LIMA



## QUINTO: PRECEDENTE VINCULANTE

5.2. Por lo que conforme a los fundamentos del **considerando 3.5** se establecen las siguientes reglas con carácter de precedentes vinculantes:



# CAS. N° 4392-2013-LIMA



## QUINTO: PRECEDENTE VINCULANTE

5.2.1 La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario **no descarta la aplicación de la analogía tampoco la interpretación extensiva ni la restrictiva**, admitidas en el derecho para cierto tipo de normas; sino que su uso se encuentra limitado por la prohibición del segundo párrafo de la Norma acotada, resultando para ello muy importante que el juez **seleccione el método adecuado al tipo de disposición tributaria a interpretar.**



# CAS. N° 4392-2013-LIMA



## QUINTO: PRECEDENTE VINCULANTE

**5.2.2** No resultan pertinentes la interpretación extensiva ni la restrictiva para interpretar disposiciones que restringen derechos, ni para normas que establecen obligaciones como el caso de los pagos a cuenta del impuesto a la renta previstos en el numeral a) del artículo 85° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, y para los casos de aplicación de intereses moratorios previstos en el artículo 34° del TUO del Código Tributario.





# CAS. N° 4392-2013-LIMA



## CONSIDERANDO 3.5

...

En el caso peruano, el legislador no ha limitado ni ha acogido alguna teoría, método, técnica, argumento interpretativo para las disposiciones tributarias, estableciendo que para la interpretación de aquellas se pueden utilizar los diversos métodos de interpretación admitidos por el Derecho...



# CAS. N° 4392-2013-LIMA



## CONSIDERANDO 3.5

... sin embargo es importante anotar al respecto que **la elección que debe realizar el Juez del método o técnica dependerá del tipo de disposición tributaria a interpretar**, en tanto algunos no serán compatibles con la proscripción de crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, extender la disposición tributaria a personas o supuestos distintos a los señalados en el dispositivo legal, prohibición prevista en el segundo párrafo de la Norma VIII del TP del TUO del Código Tributario.



# CAS. N° 4392-2013-LIMA



## CONSIDERANDO 3.6

“Resultando adecuado utilizar con **predominio el método de interpretación literal** para establecer el **sentido normativo (...)** **disposiciones legales que establecen el nacimiento de obligaciones (...)** el método referido permite atribuir a las referidas disposiciones legales el **significado literal, el más inmediato que resulta del uso común de las palabras y de las reglas sintácticas.**





# CAS. N° 4392-2013-LIMA



## CONSIDERANDO 3.6

(...) en nuestro Estado Constitucional de Derecho el sistema jurídico se caracteriza por la supremacía de las normas constitucionales, obligando a la interpretación de las leyes tributarias como parte del sistema en conformidad con las normas del bloque constitucionalidad y en coherencia con los principios que orientan el ordenamiento tributario; por tales particularidades no es posible prescindir de la estrategia argumentativa de **interpretación sistemática**.



# INTERPRETACIÓN

## Código Fiscal de la Federación – México

**Artículo 5°.-** Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de **aplicación estricta**.

Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

## Suprema Corte de Justicia de la Nación – México

Por ende, en la interpretación de las normas fiscales que establecen los elementos esenciales de los tributos, si bien **debe partirse de la lectura textual de la norma respectiva, pueden utilizarse todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica** que juzgue el órgano jurisdiccional del caso, (...)



# INTERPRETACIÓN

## Código Fiscal de la Federación – México

### Artículo 5°.-

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando **cualquier método de interpretación jurídica**.

A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

## Suprema Corte de Justicia de la Nación – México

(...) en orden a evitar una aplicación mecánica de la disposición correspondiente extraña a la facultad constitucional de decir el derecho en el caso concreto de manera independiente y autónoma que ha sido encomendada a Jueces y tribunales (potestad jurisdiccional), lo que es acorde, al mismo tiempo, con el artículo 14 constitucional, en la parte que los autoriza a dictar las sentencias "conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley".



# INTERPRETACIÓN

## PAUTAS PARA INTERPRETAR UNA NORMA TRIBUTARIA



# INTERPRETACIÓN

✓“(..) el buen intérprete es el que utiliza todos los métodos que cabe emplear y elige como interpretación válida aquella en la que confluyan todos o la mayoría de los métodos aplicados. Desde luego, si bien el trabajo de interpretación comienza en el literal, no hay una prelación de importancia entre los métodos y este orden será organizado por el intérprete, en general o en relación al caso de interpretación específico”.

- RUBIO CORREA, Marcial. El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho.





# INTERPRETACIÓN

- ✓ El intérprete debe utilizar todos los métodos de interpretación a su alcance, examinando la letra de la ley, para lo cual necesita analizar cuál ha sido la intención del legislador y tiene que adecuar ese pensamiento a la realidad circundante; debe, asimismo, coordinar la norma con todo el sistema jurídico y contemplar la realidad económica que se ha querido reglar, así como la finalidad perseguida.
- VILLEGAS, Héctor Belisario. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario.



# UN ESQUEMA PARA INTERPRETAR (TRIBUTO)

C / T E C N I C I S T A	MÉTODOS	DOS POSIBLES INTERPRETACIONES	CRITERIO TELEOLÓGICO TRIBUTO = RECAUDACIÓN	CRITERIO AXIOLÓGICO VALORES Y PRINCIPIOS
	1. Literal (Diccionario, Gramática).		✓ Mayor recaudación	No afecta valores ni principios (capacidad de contribuir, no confiscatoriedad, igualdad, derechos fundamentales)
	2. Histórico (Antecedentes)			
	3. Ratio legis (Estructura técnica del tributo)		✓ Menor recaudación	Afecta valores o principios.
	4. Sistemático por ubicación			
	5. Sistemático por comparación			



# GRACIAS



Defensoría  
del Contribuyente  
y Usuario Aduanero