

La interpretación en materia tributaria

Pablo Egas Reyes*

Este artículo analiza inicialmente la naturaleza de las normas tributarias y su noción general, para luego desarrollar la teoría general de la interpretación y relacionarla a los métodos de interpretación de las normas tributarias; estudia el principio de la consideración económica en las normas de calificación del hecho imponible, y aborda, además, la interpretación en la administración tributaria.

FORO

INTRODUCCIÓN

Como la ley tiene que ser constantemente aplicada, en la vida ordinaria por el hombre corriente, en los tribunales de justicia, por los magistrados y más autoridades en toda clase de actos de la vida pública, y por parte de los estudiosos del derecho, la interpretación es una verdadera necesidad.¹

Las ideas o los métodos de interpretación de las normas del derecho es un tema muy especializado, que ha estado presente desde antaño en todas las legislaciones del mundo de una u otra forma. Así desde el Derecho Romano, en las Constituciones de Justiniano, y en el Derecho Español en el Fuero Juzgo y las Siete Partidas, encontramos disposiciones que se refieren, aunque parcamente, a reglas de interpretación, que en este caso se orientan a un tipo de interpretación exclusiva por parte del Estado. Posteriormente con el Código de Napoleón, como modelo del Código Civil redactado por Andrés Bello, base del nuestro, también se anotan reglas de interpretación de las normas jurídicas, enfatizando fundamentalmente dichos preceptos, en un sistema de interpretación literal, que busca determinar la verdadera intención del legislador al crear una norma jurídica. Sin embargo de lo dicho, nuestros Códigos Civiles, es-

* Profesor del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador; coordinador de la especialización superior en Derecho Procesal, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Juan Larrea Holguín, *Derecho civil del Ecuador*, tomo I: Parte general y personas, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 1991, 5a. ed., p. 238.

tablecen reglas supletorias de interpretación en caso de oscuridad o falta de ley, acordes con algunas definiciones de la doctrina que se estudiarán más adelante.

Dentro de esta perspectiva, mucho se ha discutido también acerca de la naturaleza de la interpretación de las normas tributarias, estableciéndose una serie de criterios uniformes a nivel de doctrina, en lo referente a la aplicabilidad de los mismos al momento de decidir sobre un caso concreto, tanto por parte de las autoridades administrativas como de las jurisdiccionales. Estos criterios de interpretación generalmente son tomados en cuenta por quienes tienen a su cargo el entendimiento del alcance de una norma tributaria, toda vez que el estudio y análisis de la problemática de la hermenéutica jurídica en el campo fiscal, ya tiene antecedentes importantes y que datan de algún tiempo atrás (primera parte del siglo XX).

Por lo expuesto se hace necesario analizar profundamente, tanto a la luz de la doctrina como de la legislación vigente, las distintas formas como se encuentran establecidas, en el derecho positivo de nuestros países, los principales preceptos referentes al tema en cuestión, ya que de esta manera comprenderemos, de mejor forma, el alcance de dichas normas.

Otro tema relacionado que merece ser tratado es el valor de la interpretación de las normas impositivas, frente a las facultades de las máximas autoridades de las distintas administraciones tributarias, orientadas fundamentalmente en dos tópicos: en primer lugar, el derecho de expedir circulares, resoluciones o disposiciones de carácter general y obligatorio para los administrados, que tengan como objetivo el armonizar la aplicación de normas legales y reglamentarias; y, en segundo lugar, emitir de forma privativa las denominadas *consultas* de los contribuyentes, sobre la aplicación de un punto de derecho en particular, que pueda afectar directamente a los intereses del preguntante.

De lo expuesto se concluye que el objetivo de este trabajo no es el agotar la proposición planteada sino que, por el contrario, retomar un tópico totalmente actual en nuestros derechos, efectuando un análisis pormenorizado sobre la proposición planteada, a la luz de los principios doctrinarios, las legislaciones positivas, algunos fallos jurisprudenciales, y la naturaleza de las resoluciones administrativas, a fin de establecer ciertos parámetros técnico-jurídicos, comunes, al momento de resolver sobre un caso concreto.

NATURALEZA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS: NOCIÓN GENERAL

GENERALIDADES

...existe el acuerdo de que el derecho tributario tiene principios e institutos propios, hecho que, por lo menos, la mayor parte de los partidarios de la autonomía consideran como elemento esencial para que ésta se configure.²

El tema de la autonomía del derecho tributario en una época fue materia de no pocas disquisiciones, en el sentido de establecer cuál era la situación de esta rama, frente a todo el ordenamiento jurídico en general. Este problema tiene relevancia en nuestro estudio, toda vez que su resolución pudo esclarecer, de forma definitiva, la real naturaleza de las normas tributarias.

Parte de las discusiones, en líneas generales, era si los métodos de interpretación de las normas tributarias eran de aquellos generales, utilizados para el entendimiento del derecho en general, o si, por el contrario, existían principios y postulados propios, que sirviesen como referencia de comprensión de esta rama del derecho en particular (tributario). Otra posibilidad era la combinación de estos métodos de hermenéutica jurídica, para entender de mejor forma las normas impositivas.

En todo caso, y para una mejor comprensión, esbozaremos brevemente una explicación de la cuestión de la autonomía del derecho tributario, y sus consecuencias dentro del ámbito de nuestro estudio.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

¿Hasta qué punto el derecho tributario podía considerarse como una rama independiente del derecho, frente al derecho civil o “común”? ¿Hasta qué punto se podía aceptar que el derecho tributario tuviese institutos y principios propios que rigieran su establecimiento y posterior desarrollo? ¿Cómo probar que el derecho tributario, estaba constituido por un conjunto de normas particulares, cuyo entendimiento, especialmente al momento de la presencia de vacíos y lagunas, podía resolverse de forma autónoma? Son preguntas que, en un momento determinado, se tornaron fundamentales para explicar la naturaleza misma de las normas tributarias.

Históricamente las nuevas ramas del derecho se desarrollaban a la sombra y bajo la dependencia del derecho civil, ya que en éste se habían positivado algunos de los

2. Ramón Valdés Costa, *Instituciones de derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1996, reimp., p. 38.

principios generales del derecho, esto es, principios comunes al derecho en general, tales como el concepto de ley, los efectos de la ley en el tiempo, la vigencia de la ley, la interpretación, entre otros. El derecho tributario no podía ser la excepción en cuanto a este fenómeno, sin embargo, dada sus particularidades, poco a poco fue tomando forma la idea de un derecho particular, separado del derecho civil.

En este punto aparecen algunos tratadistas, especialmente en Francia y Alemania, que argumentan en pro y contra de la pretendida autonomía del derecho tributario. Así es muy conocida la polémica surgida en el país galo entre los profesores Luis Trotabas y Francois Gény, y entre los estudiosos Albert Hensel y Ottmar Bhuler en Alemania, en la cual los primeros defendían la autonomía científica del derecho tributario, mientras que los segundos realizaron una oposición a dichos postulados, descartando tal autonomía académica. Existen también algunos autores como el profesor argentino Héctor Villegas o Paulo de Barros Carvalho, quienes niegan la autonomía del derecho tributario, sin embargo de lo cual aceptan la presencia de principios e institutos propios, necesarios para el entendimiento de sus disposiciones.

Fue tan importante la definición de autonomía que, para efectos de nuestro análisis, casos como la presencia de lagunas o vacíos legales, o la utilización de definiciones de otras ramas jurídicas para entender algunas relaciones tributarias, dependía fundamentalmente del reconocimiento o no de la existencia de instituciones propias e independientes del derecho fiscal.

NATURALEZA DEL DERECHO TRIBUTARIO

Cuando hablamos de la naturaleza del derecho tributario y de sus normas nos referimos específicamente a la certeza de que el derecho tributario es una disciplina científica independiente de las otras ramas del sistema jurídico, y cómo esto influye en la interpretación de sus preceptos. No analizaremos el recorrido histórico de cómo los autores de esta materia discutieron y estudiaron este punto en particular, toda vez que no es parte de este trabajo, por lo que nos limitaremos a presentar la tendencia actual del tópico, así como la posición personal del suscrito.

Actualmente las teorías de subordinación del derecho tributario a otras ramas del derecho han sido superadas, ya que se ha reconocido tanto por la doctrina como por la jurisprudencia este punto. Estos pensamientos "...son incompatibles con el estado actual de los estudios del Derecho tributario material como rama jurídica independiente de las demás..."³

3. Ramón Valdés Costa, *Curso de derecho tributario*, Buenos Aires-Sta. Fe de Bogotá-Madrid, Depalma / Temis / Marcial Pons, 1996, 2a. ed., p. 265.

Se ha convenido que, efectivamente, el derecho tributario tiene sus principios particulares; por ejemplo, el tema referente al establecimiento de la obligación tributaria. Es propio del derecho tributario el constituir el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de determinarla, las exenciones o deducciones, y los procedimientos administrativos relativos al ejercicio de la tutela jurisdiccional de los contribuyentes, entre otros. Son institutos propios del derecho tributario que no los tiene otra rama del derecho, lo que le particulariza de forma definitiva.

El derecho de la relación jurídica tributaria –entendido en su primaria y genuina acepción, de obligación tributaria– sigue siendo el eje, la columna vertebral, del derecho tributario, porque es ella la que explica y justifica todas las demás facetas del fenómeno tributario; la obligación de satisfacer el tributo es la esencia de este instituto jurídico y en torno a ella ha de organizarse la disciplina que lo explica.⁴

Ahora bien, la autonomía científica del derecho tributario no significa que esta rama científica se desarrolle de forma totalmente independiente. Al contrario, como todo el sistema jurídico de una sociedad, el derecho tributario se encuentra subordinado al derecho constitucional, materia que sienta las bases mismas del sistema legal de un país, y, por ende, en la rama fiscal se toman en cuenta también muchos de los principios constitucionales vigentes. Algunos de estos postulados constitucionales también han sido tomados del derecho tributario, y, dada su importancia en una sociedad, se los ha incluido en las distintas cartas magnas. Entre estos principios podemos anotar a los principios de igualdad, proporcionalidad, reserva de ley, entre otros.

A más de que el derecho tributario se encuentra subordinado al constitucional, no cabe duda alguna que también tiene relación con otras ramas del derecho; esto quiere decir, que no se encuentra solo en un sistema jurídico sino que, por el contrario, su desarrollo tiene que ver en mucho con la evolución de otras ramas jurídicas. No es posible, por tanto, que pueda expandirse de forma particular e individual. Tiene relaciones con el derecho procesal, derecho civil, derecho administrativo, derecho penal, entre otros.

En el estado actual de los estudios jurídicos parece innecesario destacar que esa concepción (concepción autonomista) no implica en modo alguno desconocer la interdepen-

4. Fernando Sáinz de Bujanda, *Sistema de derecho financiero*, tomo I, vol. 2, Madrid, Universidad Complutense, p. 168, citado por Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de derecho tributario*, p. 54.

dencia de las distintas ramas jurídicas, y por lo tanto, la noción fundamental de la unidad del derecho.⁵

Por lo expuesto, es evidente que aunque el derecho tributario tiene autonomía científica éste forma parte de un sistema jurídico unitario, y se encuentra relacionado con otras ramas del sistema legal vigente, ya que toma ciertos conceptos y formas de estas otras materias jurídicas, le ayudan a desarrollarse dentro de una realidad legal en particular.

NATURALEZA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Luego de analizar someramente la problemática de la naturaleza del derecho tributario es necesario, para efectos de su interpretación, tener en cuenta también cuál es la naturaleza de las normas fiscales.

Al determinarse que el derecho tributario es parte del derecho en general de una sociedad, y que para el establecimiento de sus normas debe seguirse el mismo procedimiento formal (constitucional) que se cursa en la elaboración de otros preceptos jurídicos, se ha concluido que las normas del derecho tributario son iguales a cualquier otro tipo de normas de similar jerarquía. Proceden de una misma fuente: el Congreso, y tienen un mismo procedimiento, por lo tanto desde el punto de vista formal, no varía de las demás prescripciones del sistema. La diferencia radica en la sustancia, esto es, lo que contienen las normas fiscales⁶ frente a otro tipo de disposiciones.

Aún más, aunque efectivamente el fondo de las disposiciones impositivas varíe frente a otro tipo de normas legales, por naturaleza proceden de un mismo tronco y formación, lo que les hacen normas ordinarias y comunes de un ordenamiento jurídico.

En tanto norma jurídica ordinaria, la norma tributaria se interpreta con arreglo a los criterios admitidos en Derecho; no es norma excepcional; no es norma onerosa, ni es limitativa ni ataca a la libertad ni el patrimonio individuales. La norma tributaria es una norma jurídica, y como tal se la interpreta exactamente igual que cualquier otra norma mercantil, procesal, civil, etc.⁷

5. Carlos Giuliani Fonrouge, Rubens Gomez de Sousa y Ramón Valdés Costa, *Reforma tributaria para América Latina: modelo de Código Tributario*, Washington D.C., Organización de los Estados Americanos, 1968, 2a. ed., p. 3.

6. Hecho generador que da nacimiento a la obligación tributaria, preponderantemente.

7. Eusebio González García, *Interpretación de las normas tributarias*, Pamplona, Aranzadi, 1997, p. 13.

Como corolario de todo lo expuesto, las normas tributarias son normas como cualquier otra de la legislación, y que, para efectos de nuestro estudio, pueden ser afectas de la aplicación de cualquier sistema de interpretación admitido en derecho para el entendimiento de las mismas, ya que por su naturaleza no tienen diferencia alguna con sus pares de otras ramas de la ciencia jurídica.

TEORÍA GENERAL DE LA INTERPRETACIÓN

Los viejos tópicos consagrados en el ordenamiento romano y revigorizados con la recepción operada en Bolonia, junto con una concepción patrimonialista de la Hacienda Pública, habían conducido a la formulación de una teoría interpretativa de las normas tributarias que defendía como un axioma, el principio de la literalidad y su interpretación restrictiva. En cualquier caso, se entendía que, en ésta materia, debían aplicarse criterios específicos diferentes de los aplicables en la interpretación de las restantes normas jurídicas.⁸

GENERALIDADES

Como consecuencia de la ya superada concepción de que el derecho tributario no era una disciplina jurídica con autonomía científica, tal como se lo pudo examinar en el acápite anterior, se partía de la noción de que las normas tributarias, al momento de su interpretación, debían tomar necesariamente métodos de hermenéutica que obligatoriamente se los utilizaba al momento de interpretar las disposiciones del derecho civil.

Por otro lado, cuando la doctrina, la jurisprudencia y la realidad establecieron que la ciencia fiscal era una rama jurídica con autonomía cierta, alguna parte de los encargados de interpretar y aplicar las disposiciones jurídicas entendieron que su comprensión era cerrada y limitativa, al aplicar métodos restringidos, cuyo resultado era el obtener una interpretación restrictiva de la norma en cuestión.

Ahora bien, si a primera vista este tipo métodos de interpretación se presenta como una camisa de fuerza para entender de forma clara el alcance de las normas tributarias, entonces de qué tipo de principios y métodos se vale el derecho tributario para explicar y comprender el ámbito de sus disposiciones.

8. Juan Martín Queralt, y otros, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, Tecnos, 2000, 11a. ed., p. 170.

PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO

Una vez establecido también en el segundo título, el hecho que las normas tributarias son de naturaleza similar a la de cualquier otro precepto de una legislación en particular, entonces su interpretación no puede distar tampoco, en términos generales, del utilizado en otras normas del sistema legal. Así M. S. Giannini enseña que “la ley tributaria se ha de interpretar según los principios comunes, pero con una técnica propia”.⁹

De lo expuesto se puede colegir que, dado que las normas tributarias son normas comunes establecidas al amparo del procedimiento constitucional de un país, entonces para su interpretación se pueden aplicar todos los métodos aceptados por la ciencia jurídica, sin restricción alguna. Este pensamiento ha sido consagrado y aceptado por casi todos los cultores del derecho fiscal, quienes a través de sus estudios han difundido tal posición la que ha sido tomada en cuenta por la jurisprudencia.

Al aplicarse los principios generales del derecho, referentes a la interpretación de las normas, lo que se ha hecho es aceptar una vez más el carácter de normales y comunes de las disposiciones de la rama legal de nuestra materia de estudio.

Interpretar significa establecer el correcto sentido de una disposición. En materia tributaria, este entendimiento de la regla jurídica tiene que relacionarse generalmente con el accionar del contribuyente, para el establecimiento de una obligación tributaria, y la forma como debe ser satisfecha. A fin de poder cumplir con este cometido, el intérprete —ya sean jueces, administradores tributarios y sujetos pasivos— debe contar con la suficiente apertura por parte de la ley, para interpretar una norma aplicando reglas de hermenéutica que efectivamente les ayude a aproximarse al objetivo de la misma, esto es, a la aplicación equitativa de la disposición, ya que en caso contrario, por cualquier razón que pudiera esbozarse, la mala comprensión de un decreto legal, puede conducir a la implantación de la injusticia en una situación concreta.

Los principios generales del derecho que deben ser tomados en cuenta por el intérprete, al desentrañar el contenido y alcance de un precepto, serán aquellos institutos propios del derecho fiscal que se encuentran en conexión con los grandes principios generales: igualdad, proporcionalidad, reserva de ley, no confiscatoriedad, generalidad, debido proceso, entre otros. Sin embargo, en caso de que éstos requieran de un conocimiento más profundo, se debe recurrir necesariamente al análisis primige-

9. M.S. Giannini, “L’interpretazione e l’intergrazione delle leggi tributarie”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Anno V, P. 1a., 1941, p. 197, citado por José Vicente Troya Jaramillo, “La interpretación de la Ley Tributaria en el Ecuador”, en *Estudios de derecho tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1984, p. 105.

nio de dichos principios, a fin de contextualizarlos, lo más precisamente posible, a un caso en particular.

Por otro lado, el que por lógica se apliquen de forma inicial estos principios generales del derecho tributario para el entendimiento de una disposición, no quiere decir que, en un momento determinado, no puedan también ser utilizados institutos de otras ciencias jurídicas afines o complementarias, los mismos que siempre deben guardar la correspondiente conjunción y relación con la tributación en general. Esto es factible, toda vez que las distintas ramas jurídicas se encuentran interconectadas entre sí, siendo parte el derecho tributario de esta realidad.

BENEFICIOS TRIBUTARIOS

Otro punto a tomarse en cuenta dentro de esta temática es el entendimiento de las normas relativas a beneficios fiscales (exenciones, exoneraciones, no aplicación, etc.). Los problemas de comprensión de este tipo de preceptos se presentan porque "...los regímenes tributarios de favor son considerados como lesivos de por sí a los principios de universalidad e igualdad tributaria, o sin más confusiones, aproximados a factores tales como la evasión y elusión fiscal, en el área de la compleja patología jurídica tributaria".¹⁰

La enunciación propuesta sobre el sentimiento de la presencia de los beneficios tributarios generalmente se reproduce en aquellos círculos en que se concibe que la finalidad de las normas tributarias es la recaudación en concordancia con los principios del derecho tributario. No obstante, hay que tomar en cuenta, al menos conceptualmente, que, por razones de política fiscal, el Estado está en la posibilidad de dictar normas de exención tributaria, a fin de favorecer, por razones del bienestar del Estado en general, a ciertos contribuyentes, excepcionándoles de la carga tributaria. Y también porque la finalidad del derecho tributario no es solamente de recaudación sino, también, tiene finalidades extrafiscales tal como lo establece el art. 256 de la Constitución Política del Ecuador y el art. 6 del Código Tributario.

Dadas las consecuencias de la presencia de beneficios tributarios se siente que estas disposiciones deben ser entendidas con una precaución mayor que la normal, porque, en caso contrario, se podría "atentar" inclusive contra los principios básicos de la tributación. Una de las metodologías que mayormente se ha usado, y que inclusive forma parte del ordenamiento jurídico de algún país, como en el caso venezola-

10. Salvatore La Rosa, "Los beneficios tributarios", en *Tratado de derecho tributario* dirigido por Andrea Amaticci, tomo I, Bogotá, Temis, 2001, pp. 388 y 389.

no,¹¹ es la tendencia a que este tipo de preceptos deban ser interpretados de forma restrictiva, situación que se aleja de la doctrina mayoritariamente imperante sobre el punto.

La norma de exención es una norma jurídica ordinaria, y como tal debe ser entendida y concebida. No es una regla que se aparte, de forma conceptual, de las otras disposiciones tributarias, sino que, por el contrario, proceden de una misma raíz y forman parte de una misma rama del derecho, lo que hace que no tenga diferencias estructurales con sus iguales. Y al ser norma ordinaria, para su interpretación se deben aplicar los mismos principios que se emplean en la comprensión de otros mandatos impositivos, sin especialidad o particularismo alguno.

Ahora bien, si por la aplicación de los métodos de interpretación se entiende que el alcance de la norma de exención es mayor o menor, esto es, es extensivo o restrictivo, será una consecuencia de la labor interpretativa, pero no el centro del trabajo hermenéutico. El mayor o menor alcance de una disposición es el producto de un trabajo de comprensión y de ninguna manera, puede limitarse la tarea del intérprete, sin que las normas que amparan beneficios tributarios sean la excepción.

Tan importantes son los institutos enunciados a lo largo de este capítulo, que las legislaciones de los países de la Comunidad Andina los recogen en sus distintos códigos tributarios, los mismos que, en algunos casos, han tenido como base de emisión el Modelo de Código Tributario para América Latina. Esto quiere decir que el principio, reconocido por tratadistas y doctrinarios, también ha sido incluido en las distintas legislaciones nacionales.

MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO PARA AMÉRICA LATINA (M.C.T.A.L.)

El art. 5 del M.C.T.A.L. en torno al tema analizado, establece lo siguiente:

Art. 5. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho,... La disposición precedente es también aplicable a las exenciones.

Al explicar la norma transcrita de forma parcial, los autores del modelo indicaron que esta disposición “responde al principio aceptado... de que las leyes tributarias

11. El segundo inciso del art. 5 del Código Orgánico de Venezuela dice: “Las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás beneficios fiscales se interpretarán de forma restrictiva”.

son normales, y equiparables, desde el punto de vista de la interpretación, a todas las demás normas jurídicas”.¹²

El art. 5, antes anotado, refleja la materialización de un instituto doctrinal en una norma positiva, y vaya tipo de concreción, de modo que, en las pocas frases que tiene el precepto, recoge en su conjunto la posición dominante de los doctrinarios.

En definitiva el M.C.T.A.L. establece las bases de que la interpretación tributaria no puede ser especial como principio sino que, por el contrario, tomando en cuenta los institutos propios del derecho tributario, y al ser éste parte del sistema jurídico general, es importante considerar, para el mejor entendimiento de la norma, los principios generales del derecho en materia de hermenéutica jurídica.

Dentro de este punto cabe destacar que en la norma citada, en su segundo inciso, se ratifica de forma expresa que también todos los métodos de interpretación admitidos en derecho son aplicables al entendimiento de las exoneraciones tributarias. Por mucho tiempo la interpretación de la exención ha sido parcial, y se dice parcial porque, por tradición o precaución mal entendida, las mismas eran juzgadas mediante procesos literales o restrictivos que, en definitiva, limitaban la naturaleza de la norma y su finalidad, como se anotó en el numeral anterior.

La norma de exención, al ser una disposición fiscal ordinaria, tiene y debe ser comprendida como cualquier otro precepto impositivo, sin ningún tipo de privilegio; por lo mismo, al momento de su discernimiento, también cabe que se utilicen los métodos de hermenéutica jurídica generales que deben operar para otras prescripciones de similar naturaleza.

Esta situación fue entendida por los autores del M.C.T.A.L., y, dada su importancia, era necesario que no existiera duda alguna en cuanto al alcance y naturaleza de las normas de exención. Tanto la interpretación extensiva como la restrictiva son un resultado de la utilización de los procedimientos de interpretación, y por lo tanto no pueden operar *per se* en una situación particular.

LEGISLACIÓN ECUATORIANA

El primer inciso del art. 12 del Código Tributario determina lo siguiente:

Art. 12. Interpretación de la Ley. Las normas se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho,....

12. Carlos Giuliani Fonrouge, Rubens Gomez de Sousa y Ramón Valdés Costa, *Reforma tributaria para América Latina: modelo de Código Tributario*, p. 10.

En el derecho ecuatoriano se recoge el principio de que las normas tributarias se interpretarán de conformidad con todos los métodos admitidos en derecho, ratificando en este punto también la posición de la doctrina, sin que sea necesario efectuar un análisis más profundo.

A pesar de lo dicho, vale la pena mencionar qué tipo de métodos son los que, libremente puede tomar en cuenta el interpretador ecuatoriano, para entender de mejor forma la disposición fiscal en cuestión. Los métodos a utilizarse serán en primer lugar los determinados en la ciencia jurídica tributaria, mencionados tanto en la Constitución Política del Estado, como en el mismo Código Tributario, sin perder de vista los principios de la tributación en general. Si al emplear estos procedimientos se encuentra, por parte del intérprete, complicaciones en la disposición a ser aplicada a un caso en particular, entonces se deben tomar en cuenta también los métodos establecidos en otras disciplinas jurídicas que no atenten contra los institutos del derecho tributario. Así, el art. 13 del mismo código, que será materia de análisis más adelante en este mismo estudio, instituye éste particular, que ha sido comprendido especialmente por la jurisprudencia.

Finalmente, el Código Tributario no determina ningún pensamiento, en torno al tema de la interpretación de las exenciones de forma expresa, tal como lo realiza el M.C.T.A.L. Al respecto podemos decir que en la legislación ecuatoriana, al no hacer alusión a este tema, se entiende implícitamente, siguiendo las enseñanzas de los doctrinarios, que las normas exención son también normas tributarias ordinarias, y por lo tanto no requieren métodos especiales de interpretación sino que, por el contrario, se deben utilizar los mismos procedimientos de hermenéutica tomados en cuenta para comprender cualquier otro tipo de norma impositiva.

La Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia del Ecuador ha tomado en cuenta este pronunciamiento, cuando en el fallo dictado dentro del Expediente de Casación No. 98-93, R.O. 823, 16-XI-95, reconoce este principio de forma expresa.

MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

No es propósito de este trabajo establecer límites en el tratamiento de cualquiera de los temas propuestos, por lo tanto, al analizar el presente contenido, se tomarán en cuenta de forma expresa dos procedimientos de interpretación que a nuestro juicio son los más comúnmente utilizados por los intérpretes, a saber: la autonomía calificadora del derecho tributario, y la analogía.

LA AUTONOMÍA CALIFICADORA DEL DERECHO TRIBUTARIO

Planteamiento del problema

...en la elaboración de sus conceptos y en el establecimiento de sus normas, el Derecho tributario no debe necesariamente estar sometido al Derecho privado, ni debe tener una línea de coincidencia con él, porque ambos derechos regulan relaciones jurídicas distintas, sin que exista una superioridad de los principios del Derecho privado sobre los del Derecho tributario, ni viceversa.¹³

El tema de la autonomía calificadora del derecho tributario, para efectos de la interpretación de sus normas, es una consecuencia directa de la vieja polémica, ahora ya superada, como se analizó en el numeral 2 de este trabajo, referente a la aceptación de que el derecho fiscal es una rama jurídica con autonomía científica, pero que forma parte del ordenamiento jurídico general, tomando en cuenta el concepto de unidad jurisdiccional de las normas.

Es célebre la ya comentada polémica entre los profesores franceses Trotabas y Gény, que tuvo su inicio en el punto materia de éste epígrafe: hasta dónde era posible para el derecho tributario, dentro de su ámbito, el dar un significado distinto o propio a ciertos institutos jurídicos, que se encontraban previamente definidos en otras ramas del derecho. Gény sostenía que para entender un concepto desarrollado por el derecho “común”, que en un momento dado podría tener incidencias impositivas, el intérprete tributario estaba obligado a respetar este concepto previamente establecido y aceptado por dicha rama del derecho. Se entendía esta posición en el hecho de que, al tener cada rama del derecho su propia sustantividad y especificidad, hacía que los preceptos desarrollados para cada una de éstas debían ser tomados en cuenta con obligatoriedad por parte del derecho tributario al momento de establecer o crear el hecho generador correspondiente. Así, por ejemplo, si la compraventa se encontraba gravada de alguna forma, el concepto de este contrato era el establecido por la ley civil, para estudiar los efectos impositivos.

De su lado, Trotabas sostuvo que al existir institutos propios del derecho tributario, éste podía en un momento determinado aplicar dichos principios para el entendimiento de los nociones de otras ramas jurídicas, e inclusive podría crear conceptos propios, con efectos fiscales únicamente, aunque dichos conceptos ya fueren explicados por otro ramal de la ciencia jurídica. Esto lo justificaba toda vez que se ratificaba la autonomía científica del derecho tributario, explicada anteriormente.

13. Dino Jarach, *Curso de derecho tributario*, Buenos Aires, Cima, 1980, 3a. ed., p. 224.

Estos enfrentamientos, a más de tener lugar en Francia, también se presentaron en Alemania¹⁴ e Italia,¹⁵ con tintes muy similares, sin que en un momento determinado se pudiese encontrar una fórmula de solución adecuada, dadas las enconadas posiciones, y, sobre todo, por la calidad de exponentes que se enfrentaban.

No fue sino Achille Donato Giannini quien pudo establecer un punto medio en esta polémica. Para ilustrar la posición de este doctrinario, tomemos las palabras del profesor Eusebio González:

La idea de Giannini resulta fácil de explicar. En esencia consiste en sostener que el Derecho tributario es una rama que goza de autonomía calificadora dentro del ordenamiento jurídico, puede por tanto dotar a los conceptos por él utilizados del contenido que estime pertinente... Pero el hecho de que el Derecho Tributario pueda hacer esto no implica que esté obligado a hacerlo... Consiguientemente, cada vez que el Derecho tributario utilice conceptos provenientes del resto del ordenamiento (compraventa, mandato, depósito, etc.), puede hacer dos cosas: O bien puede darle un contenido distinto aclarándolo de forma expresa. O bien, si el Derecho Tributario no dice nada, se entiende que esos conceptos son los procedentes de la rama de origen correspondiente.¹⁶

La posición de Giannini es ecléctica, y complementa las dos posturas: por un lado reconoce la validez de la teoría de la autonomía del derecho tributario para crear sus propias normas y conceptos con fines fiscales, sin embargo esta creación de conceptos no es una camisa de fuerza para el legislador, ya que no en todas las circunstancias se encuentra obligado a actuar de esta forma sino, solamente, en aquellas coyunturas en las cuales se entienda que sea necesario a su criterio; esto es, cuando dichas definiciones especiales puedan ayudar a comprender de mejor forma el sistema de imposición de un tributo en particular. En todo caso, esta última afirmación no pasa del lado subjetivo con que se pueden mirar las cosas, y se estará al mejor discernimiento del hacedor de la ley.

Como consecuencia de lo anterior, cuando la ley tributaria nada diga en relación a un concepto proveniente de otra rama del derecho, sujeta a un gravamen en particular, se entenderá dicha noción de conformidad con su definición y conceptualización primigenia.

Esta solución nos parece la más lógica, toda vez que por un lado acepta las nociones provenientes de otras ramas del derecho y, en un momento determinado en cambio, el derecho tributario puede optar por definir de forma distinta ese mismo con-

14. Entre Albert Hensel y Ottmar Bhuler, ya mencionados.

15. Entre Antonio Berliri y Enzo Vanoni.

16. Eusebio González, *Interpretación de las normas tributarias*, p. 32.

cepto, pero únicamente para fines fiscales e impositivos. Esta definición propia del derecho tributario, no puede convertirse en una camisa de fuerza de su accionar, es decir, no en todos los casos está obligado a realizar una operación de definición de las situaciones específicas que norma, sin que, por el contrario, cuando las circunstancias así lo exijan pueda preferir esta solución.

EL LÉXICO TRIBUTARIO:

SU ENTENDIMIENTO JURÍDICO, TÉCNICO O USUAL

Una de las consecuencias del principio de la autonomía calificadora del derecho tributario se da cuando el intérprete, en un momento determinado, debe dirimir cuál es el verdadero alcance de una palabra, frase o concepto, particular. Para el efecto puede tener en cuenta la precisión jurídica con que el legislador definió un instituto en particular, o también puede optar por darle a dicha expresión un alcance común, como lo entiende la gente corriente, o igualmente podría escoger una comprensión técnica, esto es, como lo entienden los expertos de una ciencia en particular. No obstante, en un momento determinado de confusión, ¿cuál de estas posiciones de interpretación tendría preeminencia sobre las otras? Es una cuestión compleja que trataremos a continuación.

Deducida fundamentalmente de la lógica, tenemos que afirmar que no se puede establecer a primera vista un modo de prelación de la manera de entendimiento de un término que tiene significación tributaria: así se podrá entenderla de forma jurídica, en unos casos, de forma común en otros, y de forma técnica en otros. Esto dependerá de cómo esté redactado dicho término, el estilo inserto en una frase, cuán importante es su posición dentro de la oración, ya que de estos análisis se podrá establecer, con alguna cercanía, la voluntad del legislador al establecer el precepto en particular.

A nuestro criterio el primer ejercicio que debe realizar el intérprete es establecer si el vocablo a ser entendido ha sido o no definido por la ciencia jurídica. Para el caso, repetimos todo lo explicado cuando se estudió el tema de la autonomía calificadora del derecho tributario, que en síntesis consiste en que cuando la ley fiscal de alguna forma ha conceptualizado a una locución que forma parte de una disposición, entonces dicha definición tiene preeminencia de aplicación sobre cualquier otra posible comprensión de la palabra o palabras en cuestión; sin embargo, si no existe tal definición, pero la frase contiene un conocimiento desarrollado por otra rama del derecho, se debe estar a la interpretación que sustenta tal rama jurídica. Con esto se ratifica el hecho de que el derecho impositivo es una rama jurídica con autonomía propia.

Ahora bien, el problema se presenta en el momento en que el vocablo a ser comprendido, no ha sido definido ni explicado por la ciencia jurídica ni por el legislador, sino que se trata de situaciones y palabras de uso ordinario, que inclusive en algunos casos, pueden tener un uso distinto al definido, por ejemplo, por el Diccionario de la Real Academia Española, en el caso del idioma castellano. O también, en algunas ocasiones, dicha expresión, aunque tenga connotaciones técnicas, pueda ser entendido de distinta forma. Cómo atender el alcance de un término en su real dimensión, ya que inclusive, dicho entendimiento puede ser la pieza clave para que un hecho se encuentre o no sujeto a un gravamen.

La interpretación científica o técnica se fundamenta en los saberes de las personas especializadas en la ciencia, arte o actividad, del vocablo sujeto a comprensión. En estos casos es indispensable discernir si al léxico utilizado se le ha dado o no las connotaciones científicas del mismo, esto es, que para el caso del derecho tributario la definición científica sea un elemento importante del contenido de la ley fiscal.

Por otro lado, en cambio, el entendimiento usual de un término significa el comprender a dicho vocablo como lo entiende la gente de forma común u ordinaria, es decir, que no es indispensable contar con conocimientos especializados para conocerlo, sino que basta comprender la forma como lo aplican de forma ordinaria las personas en un núcleo social.

El punto clave se presenta al concretizarse el problema: o se utiliza la comprensión científica o se efectúa un entendimiento común de un vocablo. En este momento el intérprete debe discernir, dentro del contexto de la norma estudiada, cuál es la significación o influencia más importante para alcanzar lo que el legislador quiso decir en el precepto en particular. No hay que olvidarse que las normas tributarias, generalmente, tienen una consecuencia económica a favor o en contra del contribuyente (exención o imposición), y, por lo tanto, es indispensable que se las entienda en su justo término. Si la influencia científica es la que prima, entonces dicha interpretación tiene que realizarse desde esta orilla, pero, en cambio, si el legislador nada dice expresamente sobre el léxico de la norma, entonces se la debe entender desde el punto de vista vulgar, como lo entiende la gente común y corriente de una circunscripción territorial. En todo caso, siempre es necesario tomar en cuenta el contexto general en que se desenvuelve la disposición para entender de mejor forma el alcance de las palabras.

Dentro de este punto, la doctrina española repite con frecuencia un caso paradigmático sucedido en su realidad y resuelto por la jurisprudencia, no siempre con voces de acuerdo. El caso en referencia tiene que ver con el establecimiento de un tributo local para la actividad de la pesca, la que según la disposición en cuestión se refería a la caza de peces de forma general. Se produjo una reclamación de un contri-

buyente al momento en que el sujeto activo determinó también el tributo a la caza de moluscos. El sujeto pasivo sostuvo que la disposición se refería a la caza de peces, mientras que su actividad se restringía a la caza de moluscos. Usando los arbitrios de la técnica “probó” que efectivamente los moluscos y los peces tienen un concepto científico distinto y, por lo tanto, la actividad de pescar moluscos no se encontraba gravada con el impuesto en cuestión. El Tribunal Supremo Español en un primer momento aceptó el fundamento del sujeto pasivo y lo eximió del pago del impuesto. Años después el ente activo volvió a establecer la imposición, el contribuyente nuevamente utilizó las mismas armas de defensa; pese a ello, el Tribunal Supremo Español tomó la vía contraria basado en las siguientes consideraciones: “a) El Decreto regulador del arbitrio (impuesto) identifica pesca y pescado; b) esta identificación coincide con la interpretación usual; y, c) estando establecido el tributo con el fin de mantener y mejorar los puestos pesqueros y de refugio, quebraría la justicia distributiva hacer de mejor condición una parte de la pesca, al eximirla de cargas fiscales sin fundamento para ello”.¹⁷

Un procedimiento de interpretación parecido también utilizó la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, al entender la palabra queso y su consecuencia jurídica, si su transferencia se encontraba o no gravada con el Impuesto al Valor Agregado. En esta sentencia los juzgadores priman el sentido técnico de la expresión, para dictar su veredicto. (Expediente de Casación No. 03-94, R.O. 630, 9-II-95)

Hay que recordar que el legislador no es un experto en otras materias sino en las cuales tiene un conocimiento específico. En el caso tributario, el legislador especializado en esta rama del derecho solamente es conocedor de los principios y concepto de esta ciencia específica, la impositiva, por lo que “...en los demás campos del saber, cuando el legislador (tributario) utiliza conceptos técnicos, el legislador no es un técnico, sino que utiliza esos conceptos en su acepción vulgar o usual”,¹⁸ y así debe ser comprendido por el intérprete.

En todo caso, como corolario de este tema, basta decir que el intérprete debe estar prevenido del sentido que le debe dar un vocablo incluido en un precepto a ser aplicado, analizando si el alcance del mismo tiene que ver con conceptos meramente jurídicos, o si, por el contrario, será necesario tomar en cuenta otros criterios, usual o técnico, para comprender de mejor forma el alcance de la disposición.

17. Juan Martín Queralt, y otros, *Curso de derecho financiero y tributario*, p. 181.

18. Eusebio González G., *Interpretación de las normas tributarias*, p. 45.

MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO PARA AMÉRICA LATINA (M.C.T.A.L.)

El M.C.T.A.L. nada dice de forma expresa en sus distintas disposiciones sobre la interpretación de las normas tributarias, sobre el tema de la autonomía calificadora del derecho tributario, ni tampoco aborda el tema del entendimiento de las palabras o términos fiscales en un precepto, ya sea desde el punto de vista jurídico, como el usual o el técnico.

Entendemos que esta no es una omisión deliberada, sino que, por el contrario, quizá los autores del modelo entendieron que el establecimiento de un precepto que acoja la aplicación de todos los métodos admitidos en derecho, para la comprensión de las palabras utilizadas en las disposiciones fiscales, era suficiente para colmar este punto, ya que dentro de estos métodos se encuentra el referente al estudio del significado de los vocablos en una regla y, el alcance de los mismos al ser aplicados, no siendo necesario efectuar comentario adicional.

LEGISLACIÓN ECUATORIANA

El segundo inciso del art. 12 del Código Tributario, establece lo siguiente:

Las palabras empleadas en la Ley Tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente.

En el caso ecuatoriano, sí se establece una norma expresa sobre el tema tratado. Por una parte acepta que las palabras empleadas en las normas fiscales serán discernidas de conformidad con el sentido en que sean utilizadas en la disposición: si es el sentido es jurídico, pues se le dará prioridad; si el sentido es usual o técnico, también se les otorgará la prevalencia del caso. La disposición no hace relación alguna sobre cuál de los sistemas tiene prioridad frente al otro, sino que efectúa un reenvío al sano criterio del intérprete para que éste determine los casos en los cuales uno u otro método será aplicado de forma preferencial, "según proceda". Esto quiere decir que el glosador debe determinar los alcances de los términos utilizados en la ley tributaria.

Finalmente lo rescatable en el caso ecuatoriano es el hecho de que de alguna manera, el legislador ha acreditado la autonomía calificadora del derecho tributario, reconociendo en la ley positiva la autonomía científica de la materia; y, por otro lado, también se ratifica la importancia del uso del sentido de los vocablos en una norma, y su forma de entenderlos.

Estos criterios han sido aplicados también por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, en los siguientes casos: Expediente de Casación No. 46-94, R.O. 764, 22-VIII-95; Expediente de Casación No. 33-95, R.O. 39, 8-IV-97.

LA ANALOGÍA

Generalidades

Quando el juez resuelve un conflicto con un criterio determinado, no existiendo disposición legal que lo regule, no está en realidad interpretando la ley sino realizando una operación de integración del derecho.¹⁹

El tema de la presencia o no de lagunas en la ley, no se encuentra fuera de polémicas. Existe una corriente doctrinal que sostiene que el derecho no tiene vacíos, ya que por lógica se entiende que el derecho regula lo que a bien tiene que regular y nada más. No se puede pedir que el derecho abarque todas las circunstancias que tengan que ver con el ser humano sino, únicamente, aquello que le interesa. Entonces lo que no ha regulado no es que se trate de lagunas, sino de ámbitos que el derecho no ha querido regular, y por lo tanto dichos espacios se encuentran fuera del ordenamiento legal.

Una segunda posición frente al caso de la no existencia de vacíos es que se sostiene que, dado el desenvolvimiento de las relaciones humanas, es imposible que el legislador pueda tomar en cuenta todas estas vicisitudes en un conjunto de normas que forman una legislación en particular. De esta forma, es evidente que se presentan ciertos terrenos que, definitivamente, por razones de espacio y tiempo, no han sido tomados en cuenta por el hacedor de la ley. Por lo tanto, existen lagunas legales cuando el legislador no ha legislado sobre un tópico en particular, el mismo que puede tener o presentar consecuencias jurídicas.

La “polémica” sucintamente descrita, en el fondo, a nuestro entender, es un problema de semántica, de modo que, en las dos posiciones, se sostiene que en un momento determinado la ley no regula un aspecto de la vida humana, aspecto que de algún modo se encuentra en conflicto. Ahora bien, más allá de este problema, lo importante de esta introducción es que nos ayude a establecer si el método analógico es un procedimiento de interpretación o de integración legal, tomando en cuenta las cuestiones previamente comentadas sobre la existencia de lagunas o vacíos en un cuerpo legislativo.

19. Carlos Ducci Claro, *Interpretación jurídica*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1997, p. 57.

Una parte muy entendida de la doctrina de tributaristas, especialmente españoles e italianos, sostiene que, al no existir vacíos en la legislación, el procedimiento analógico no es un método de integración jurídica, sino un verdadero procedimiento de interpretación de las normas legales. Así sustentan que la aplicación analógica *no* es un método que tiene como finalidad el tomar situaciones semejantes reguladas por otras disposiciones del sistema, sino que la razón de ser de este proceso es el tener en cuenta la *ratio* de la legislación en general, esto es, la norma debe moverse dentro del objetivo mismo de la legislación para determinar su verdadero alcance, y éste es el propósito de la interpretación analógica.

El profesor Andrea Amatucci ratifica esta posición cuando dice que la pesquisa analógica “tiene naturaleza interpretativa...concluida en el ámbito de la *ratio*, es decir, dentro de los límites del concepto del caso en donde la norma debe obrar para conseguir los objetivos deseados. La aplicación analógica aparece también cualitativamente idéntica a la interpretación, puesto que procura la construcción de una norma en el ámbito de los juicios de valor contenidos en el sistema y, por tanto, la determinación de un supuesto que se armonice con la *ratio* de la misma norma”.²⁰

Dentro de esta posición se otorga al juez facultades de legislador en caso de vacío o laguna legal. Esta teoría es aplicable cuando la ley no tiene normas que puedan resolver los casos concretos, es decir, que por alguna circunstancia especial el legislador no pudo prever un suceso futuro dentro de una norma en particular. En este supuesto es necesario acudir a otro tipo de análisis y argumentaciones que puedan ayudar a solventar esta falencia. Estos razonamientos tienen que estar acordes con la *ratio* de la legislación, a fin de que las conclusiones a tomarse sean coherentes con el todo de un ordenamiento jurídico.

Con otro criterio, ciertos tratadistas provenientes especialmente del continente americano, sustentan la tesis de que sí existen lagunas en la legislación, y aseveran que en cambio el procedimiento de aplicación analógica no es un modo de interpretación de la ley, sino que es un método de integración de la misma. “...la analogía es una forma de integración del derecho, ante un vacío legal, y no la interpretación de una norma existente.”²¹

No es posible, según esta última tesis, que se pueda interpretar algo que no existe ni que se previó que exista. Si se presenta una laguna legal, esto es, un aspecto del derecho que no ha sido tomado en cuenta por el legislador, entonces cómo es posible, si se presenta dicha situación no prevista, que el juzgador pueda utilizar un mé-

20. Andrea Amatucci, *La interpretación de la Ley Tributaria en Tratado de derecho tributario*, tomo I, Bogotá, Temis, 2001, pp. 581 y 582.

21. Ramón Valdés Costa, *Curso de derecho tributario*, p. 275.

todo de interpretación jurídica sobre algo etéreo. En este caso no cabe comprensión alguna de disposición, porque no existe. Lo obligatorio es integrar a otra parte de la legislación, que regule situaciones similares o parecidas, siempre y cuando así lo autorice el conjunto del cuerpo legal.

Pensamos que la polémica surgida entre los tratadistas en relación a la presencia de lagunas o no en el derecho, es un problema en donde se coincide en que de alguna manera, y de alguna forma, no todo está reglado por las normas jurídicas, ya sea porque el legislador no quiso normar dicha situación, porque no se le ocurrió o porque no podía predecir el futuro; entonces efectivamente existe una parte del derecho que no está regulado, y que para el caso concreto debe necesariamente obtenerse una resolución.

Ahora bien, establecer si la analogía es o no una forma de interpretación o integración es otro problema, que en un primer momento se encontraría relacionado con el tema de la existencia o no de vacíos en la ley, empero nos ratificamos en el hecho de no es sino un problema de semántica, y que podría abarcar soluciones conceptuales similares a las establecidas por los doctrinarios que tienen una posición antagónica.

En este punto quisiéramos tomar partido en la discusión. Entendemos que concretamente se presentan situaciones en que el derecho no preceptúa sucesos específicos, por la sencilla razón de que el legislador no puede abarcar todas las vicisitudes del devenir del ser humano y, menos aún, prever lo que sucederá en el futuro. Entonces, evidentemente, sí se presentan vacíos, lagunas o como quiera llamarse a estos fenómenos de forma concreta en la legislación. Compartimos el criterio de que el derecho como tal, como ciencia, *per se*, no tiene orificios, no tiene vacíos, sino que es la ley la que sufre de estas falencias. Por lo tanto al tener deficiencias la legislación, y al presentarse un caso particular, en el cual no se encuentra o no existe una norma que pueda reglamentarlo, es indispensable que el intérprete pueda llenar dicho vacío de alguna forma.

La forma como se llene este vacío no puede ser libre o, mejor dicho, no puede ser arbitraria, entendiendo esta palabra como la posibilidad de que el intérprete tenga toda la libertad para colmar dicha laguna, inclusive contrariando los grandes principios jurídicos del derecho en general. Al respecto seguiremos la explicación del tratadista chileno Pablo Rodríguez Grez.²²

El mentado estudioso sostiene que efectivamente se presentan lagunas jurídicas cuando no “existe norma fundante”, esto es, cuando no hay una disposición expresa

22. Pablo Rodríguez Grez, *Teoría de la interpretación jurídica*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1995, pp. 123-132.

que pueda adecuarse a un juzgamiento en particular. En este caso, propone que se sigan tres criterios, a fin de integrar al derecho las lagunas de la ley:

- El primer criterio es el de la “coherencia analógica”, que consiste en escrutar una norma que regule o resuelva una situación similar a la analizada de forma particular. Para este efecto, es indispensable estudiar si en un sentido hipotético el legislador hubiese contemplado el caso, lo habría resuelto de forma similar o al menos con criterios iguales. “La armonía lógica del ordenamiento descarta la idea que dos situaciones semejantes se resuelvan de forma contradictoria o diametralmente distinta.”²³
- Un segundo criterio a adoptarse, cuando no existe una norma semejante de aplicación para que se aplique a una situación particular, es el denominado criterio de “coherencia global”, mediante el cual el intérprete debe tomar en cuenta, al momento de comprender el caso, los grandes principios de la legislación, ya que de esta forma puede hacer un esfuerzo científico de tratar de imaginarse que hubiese establecido el legislador en una situación similar, a la luz de dichos principios. “El intérprete está presumiendo cuál habría sido la norma general y abstracta que habría elaborado el legislador si se hubiere abocado a la tarea de regular la situación respecto de la cual hay un vacío legal.”²⁴
- Y finalmente, el tercer criterio es el de la “coherencia en la equidad”. Este criterio debe ser utilizado cuando el intérprete no puede dilucidar si existe una norma semejante o no puede encontrar o congeniar los grandes principios del Derecho al caso en particular. “...la equidad natural, en definitiva, es una apreciación subjetiva, una intuición de justicia que cada persona elabora en su fuero interno.”²⁵ La equidad es la aplicación de la justeza en un caso concreto.

Finalmente, como corolario de todo lo dicho, hacemos nuestras las palabras de Rodríguez cuando dice:

Queda demostrado, entonces, que tratándose de la integración de lagunas legales, el intérprete, conforme a los dos primeros criterios enunciados, lo que realmente hace es interpretar el ordenamiento jurídico. Solo en el tercer evento, cuando recurre a la equidad natural, se aparta de él, aun cuando, a decir verdad, la equidad natural, como expresión de una intuición de justicia, está relacionada y condicionada por el derecho positivo vigente, afirmación no necesariamente exacta y rigurosa en todos los sujetos que recurran a ella.²⁶

23. *Ibidem*, p. 125.

24. *Ibidem*, p. 127.

25. *Ibidem*, p. 129.

26. *Ibidem*, p. 131.

De lo dicho se puede concluir a priori que las propuestas de los tratadistas son perfectamente complementarias, tal como se lo ha demostrado. Será el juzgador quien opte en último momento y de conformidad con su leal saber y entender por cualquier método de solución, para interpretar un hecho particular que no estuviese comprendido a primera vista por la legislación, ya que la aplicación de principios generales, el respeto por la ratio del ordenamiento, el análisis de hechos similares y su forma de resolverlos no son sino elementos que sí están presentes en el derecho positivo, y será el juez quien se encargará de descubrirlos en un caso en particular.

ANALOGÍA E INTERPRETACIÓN EXTENSIVA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

La diferencia entre la una y la otra, estriba en que la extensiva se refiere siempre en forma exclusiva a la mayor o menor amplitud de la expresión lexical, mientras la analógica, a un lado del texto estricto de la ley, la aplica siguiendo el *ratio* de la misma.²⁷

La analogía como forma de interpretación e integración de la ley siempre ha sido tomada con cierto celo por parte del derecho tributario, dada la presencia siempre vigorosa del *principio de legalidad tributaria* en la conformación de la prescripción impositiva, especialmente las disposiciones referentes al derecho tributario material. ¿Hasta qué punto es posible, vía aplicación analógica, el colmar vacíos de ciertas situaciones en sistemas legislativos, cuyo requisito indispensable es el que cualquier hecho se encuentre previamente normativizado, como en el caso tributario?

Otro punto que debemos determinar es el límite entre analogía e interpretación extensiva de una disposición ¿Son criterios similares de comprensión de la ley o tienen diferencias sustanciales, al momento de interpretar una norma en particular?

Cuando se acepta que las normas tributarias puedan ser interpretadas de acuerdo con todos los métodos de hermenéutica admitidos en derecho, tal como analizamos anteriormente, entonces estamos admitiendo el resultado de la interpretación. En el momento que el intérprete, para entender el real alcance de un precepto, utiliza los procedimientos que tiene a su mano otorgados por la ciencia jurídica, debe aceptar los resultados de la utilización de dicha metodología. Así el producto de la aplicación puede ser que la interpretación restrinja los términos de la norma o los extienda.

Es improcedente que por vía legal, el legislador pueda prohibir o limitar el resultado del proceso interpretativo, ya que en definitiva estaría negando la posibilidad de

27. José Vicente Troya Jaramillo, "La interpretación de la Ley Tributaria en el Ecuador", en *Estudios de derecho tributario*, p. 121.

interpretar las normas jurídicas. O se puede interpretar o no se puede hacerlo. En el primer caso, al aceptar la posibilidad de que se puedan interpretar las normas legales, implícitamente el legislador está aceptando cualquier resultado del proceso de entendimiento de la ley. En el segundo caso no se podrían aplicar las normas, ya que no estaría autorizado el proceso de interpretación jurídica para un tópico en particular, como, por ejemplo, la prohibición de la utilización del criterio analógico en situaciones referentes a la interpretación del hecho imponible o de las exenciones.

La interpretación extensiva, conceptualmente hablando, se diferencia de la analogía en que aquella opera directamente sobre un texto legal escrito, mientras que ésta es un método por medio del cual se colman vacíos legales. En la primera de las nombradas, el intérprete otorgará a los vocablos utilizados en una norma en particular, un sentido mayor o menor al que efectivamente presentan, a efectos de entender en su justo término la disposición que se quiere comprender. Esto se presenta porque históricamente, cuando se han creado normas impositivas, el legislador tiene defectos de redacción, ya sea porque no es un técnico en la materia, o ya sea por la urgencia con que generalmente dichas normas deben ser expedidas. De esta manera, el intérprete debe otorgar a dichos vocablos el sentido que buscaba dar el legislador, pero que por cuestiones de semántica no lo ha podido efectuar.

Reiteramos la idea de que no es posible limitar de forma alguna el resultado de la interpretación jurídica, ya sea que ésta favorezca o no al contribuyente o al Fisco. Una vez que se encuentre autorizado el criterio interpretativo se debe respetar el resultado del mismo, sin importar sus resultados.

De su lado, la aplicación analógica, como se ha visto anteriormente, opera sobre lagunas o vacíos de la ley. En este caso, y así lo ha entendido la doctrina tributaria más autorizada, es posible limitar su aplicación a ciertos órdenes del derecho fiscal. Así es que no es viable utilizar éste método de interpretación, en situaciones de entendimiento del hecho generador de la obligación tributaria, entre otros tópicos, ya que se iría contra el principio de legalidad. Cuando de forma expresa el legislador restringe la utilización de la analogía, no se puede aplicarla en los supuestos impedidos, so pena de que el entendimiento de una disposición sea equivocado y erróneo, porque existe un precepto expreso que prohíbe la utilización de un método de hermenéutica específico.

En la práctica diaria a veces es muy difícil establecer el borde que diferencia la analogía y a la interpretación extensiva, en un caso en particular. Para el efecto es importante establecer sobre qué órbita se aplicará cada criterio: si existe norma expresa entonces estaremos frente a la interpretación extensiva; en cambio, si no existe norma expresa estaremos frente a la analogía.

De todo lo dicho se infiere que la analogía es un método admitido en derecho como método de interpretación e integración de la Ley, sin embargo, ¿cuál es el procedimiento para colmar estos vacíos de la ley vía aplicación analógica? Al efecto replicamos la propuesta del tratadista chileno Pablo Rodríguez, quien efectúa una explicación sobre la aplicación de criterios interpretativos e integrativos, al momento de presentarse una laguna legal, ilustración que, a nuestro entender, también es válida para el derecho tributario.

MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO PARA AMÉRICA LATINA (M.C.T.A.L.)

Los artículos 6 y 7 del M.C.T.A.L., con relación a este tema, establecen lo siguiente:

Art. 6. La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones.

Art. 7. En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente los principios generales de derecho tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines.

El Modelo recoge en gran parte las enseñanzas de la doctrina, aceptando el criterio analógico para llenar lagunas jurídicas en el derecho tributario, aunque hacen énfasis sus autores de que la analogía no es un método de interpretación propiamente dicho sino de integración para colmar vacíos legales, situación que ya fue analizada con extensión. En todo caso, es muy rescatable que de forma clara y directa éste determine que la analogía es un sistema aceptado para ayudar al entendimiento de las normas tributarias.

Ahora bien, aunque expresamente la analogía se encuentra aceptada en el Modelo, también es cierto que la misma tiene sus límites establecidos: “en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones”. Esto quiere decir que para cualquier otra finalidad que no sean las restringidas, la analogía pueda ser utilizada sin problema, como en el caso del derecho tributario formal y procesal. Inclusive, a nuestro criterio, en aquellos aspectos de conformación del tributo que no implique necesariamente el núcleo mismo de la imposición (el hecho generador, preponderantemente). En todos los demás aspectos es perfectamente pertinente el empleo de la analogía.

La analogía, pues, tiende exclusivamente a hacer posible la correcta aplicación de los tributos cuya existencia jurídica es indudable y nunca a solucionar una controversia sobre

le existencia o inexistencia del tributo. En caso de dudas, debe regir el principio fundamental que no hay tributo sin ley que lo establezca, ...²⁸

Una vez aceptada la posibilidad de la utilización del criterio analógico, entonces, ¿qué ayuda puede tener el intérprete para usarlo de forma expedita y con la claridad suficiente? Para auxiliarnos con este problema, el modelo ha establecido en el art. 7 que, en caso de que no se puedan resolver las situaciones por parte de las normas expresamente establecidas, se debe tomar en cuenta en primer lugar los principios generales del derecho tributario, y, en caso de que no se los pueda utilizar, los principios de otras ramas jurídicas que más se concuerden con la naturaleza y fines de la norma en cuestión. Nos parece acertada esta posición porque en definitiva lo que buscan los creadores del Modelo es que el procedimiento para colmar vacíos legales sea un procedimiento que no se limite únicamente a buscar una norma similar o semejante, sino que se realice un verdadero esfuerzo intelectual por ligar la situación particular, con los principios generales o norma superior, en nuestro caso, del derecho tributario, que puedan tener relación o vinculación con el caso específico a ser comprendido. Podríamos pensar inclusive que los autores del modelo buscaban encontrar la “ratio” de los conceptos tributarios, a fin de que los mismos se presenten como preponderantes al momento de la interpretación de una norma en particular.

LEGISLACIÓN ECUATORIANA

El art. 13 del Código Tributario establece lo siguiente:

Art. 13. Normas Supletorias. Las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios de igualdad y generalidad.

La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la Ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones...

El segundo inciso de la norma ecuatoriana es una repetición del art. 6 del modelo, para lo cual ratificamos la explicación expuesta al analizar dicha disposición, no obstante reiteramos que en el derecho ecuatoriano también se admite de forma expresa la analogía como método de interpretación para llenar las lagunas legales, pero incorporando dos restricciones expresas: como consecuencia de la aplicación de este

28. Carlos Giuliani Fonrouge, Rubens Gomez de Sousa y Ramón Valdés Costa, *Reforma tributaria para América Latina: modelo de Código Tributario*, p. 14.

procedimiento no pueden crearse tributos ni exenciones, ya que con ello se violaría el principio constitucional de legalidad.

En cuanto al primer inciso, referente a la aplicación de principios y preceptos de otras ramas jurídicas, es perfectamente viable hacerlo, siempre y cuando no se rompan con los principios de igualdad y generalidad tributaria. Estos dos últimos principios tienen directa relación con la configuración y establecimiento del tributo, por lo que es perfectamente viable que los principios de otras ramas del derecho se los pueda considerar en el entendimiento de otras partes del derecho tributario, como sucedía en el modelo. Se la puede aplicar para colmar vacíos procesales o formales en general, y, también en algunos casos, cuando por problemas de semántica o falta de conocimiento del legislador, se omite regular una realidad concreta, el intérprete debe integrar la ley tomando en cuenta otros principios o disposiciones, que tengan relación con el tema. Así, por ejemplo, el art. 18 del Código Civil Ecuatoriano enumera una serie de métodos de interpretación jurídica, que son aquellos que generalmente han estado vigentes desde la expedición misma de este cuerpo legal.

La analogía, por tanto, en el derecho del Ecuador, es aceptada de forma expresa y así también lo ha entendido la jurisprudencia en algunos fallos, en los cuales se ha procedido a aplicar este método para solucionar dificultades de interpretación de problemas particulares, pero siempre cuidando que su aplicación no interfiera con los principios de tributación general, esto es, cuidando la ratio legis de las normas impositivas y sus principios inspiradores.

Así, en los fallos dictados por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, dentro de los casos relativos a la disposición procesal que estableció que la Administración Tributaria tiene ciento veinte días hábiles para resolver las reclamaciones y recursos de los contribuyentes, caso contrario se entenderá que las pretensiones de los reclamantes han sido aceptadas en su totalidad (Primera disposición transitoria de la Ley No. 05 de 10 de marzo de 1994), la Sala resolvió que “la normativa del art. 21 de la ya citada Ley 05, *no se ha referido a los efectos jurídicos posteriores de la aceptación tácita* de los reclamos o recursos administrativos tributarios, determinando ello, un vacío de la ley, que refiere al juzgador tener en cuenta la aplicación del art. 13 del Código Tributario, que dice: ‘La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la Ley, pero en virtud de ella no pueden crear tributos ni exenciones’, que en la especie no se trata de ninguno de estos dos supuestos”. Procediendo la Sala a establecer, de forma coherente y lógica, que el efecto es que ésta, la pretensión del actor no respondida por el Fisco, tiene el carácter de acto ejecutoriado y debe ser cumplido por la Administración Tributaria. (Expediente No. 38-96, R.O. 39, 8-IV-97).

PRINCIPIO DE LA CONSIDERACIÓN ECONÓMICA EN LAS NORMAS DE CALIFICACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

GENERALIDADES

El tema de la consideración económica para la calificación de los preceptos que regulan de forma expresa el hecho imponible de una obligación tributaria, ha sido muy discutida por parte de los estudiosos. La principal polémica se debate en relación con la posibilidad de tener una herramienta de interpretación que pueda salirse del ámbito jurídico y dar preeminencia al ámbito económico sobre aquel. En todo caso, nos parece que también en este punto, como en el tópico sobre la naturaleza misma de la analogía, se podría presentar una tautología.

Esta posición aparece por primera vez en Alemania, a propósito de la expedición de su ya célebre Ordenanza Tributaria (1919), en la cual por problemas de interpretación del hecho imponible, referente al abuso de los contribuyentes al utilizar normas jurídicas del derecho privado con el único fin de evadir las cargas tributarias, el Estado prescribió la posibilidad de que el intérprete pueda en un momento determinado establecer la verdadera voluntad del contribuyente en un negocio jurídico, esto es, calificar la realidad económica de dicho acto, y valorarlo en su justo término para efectos tributarios. Este mismo criterio fue adoptado inmediatamente por Francia, Italia, Suiza, Estados Unidos de América, y también por algunos países del Cono Sur del continente americano.

En primer lugar no podemos olvidar que la base de todo hecho imponible es la consideración de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Sin esta consideración, inclusive el propio hecho imponible no podría existir como tal. “La teoría sostenida considera como base o fundamentación general de los impuestos, el principio de la capacidad contributiva...”²⁹

Por otro lado, tampoco se puede soslayar que el hecho imponible puede consistir en un hecho económico o en un hecho jurídico. Generalmente la primera de las consideraciones es la que usualmente se presenta como presupuesto de hecho del hecho imponible, toda vez que en definitiva, la obligación tributaria tiene consecuencias económicas, en concordancia con el principio de generalidad, que determina que todos los ciudadanos de un Estado están en la obligación de sostenerlo, a través de cargas fiscales justas y legales.

29. Dino Jarach, Prólogo a la segunda edición de *El hecho imponible*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1982, 3a. ed., p. XXVI.

Ahora bien, no cabría duda alguna en la interpretación del hecho imponible si éste consistiría en un hecho jurídico, como cuando la ley establece que están gravados cierto tipo de actos formales como la celebración de contratos de mutuo, arrendamiento mercantil, prenda, hipoteca, etc. En este caso, la comprensión es muy sencilla: una vez que se realice el acto o contrato, entonces habrá nacido la obligación tributaria, sin tomar en cuenta cualquier otro tipo de criterio adicional.

El problema se presenta cuando el hecho imponible se encuentra establecido por una realidad económica. En este supuesto, lógicamente se debería interpretarlo tomando en cuenta dicha realidad económica pero normativizada en una disposición; de esta manera no cabrían tampoco dudas en el alcance del precepto y de lo que el legislador quiso normar. La duda se presentaría cuando dicha disposición, por problemas de redacción o porque los contribuyentes de forma fraudulenta puedan forzar su comprensión, entonces sería lícito que el intérprete en un momento determinado pueda salirse de esta realidad económica normativizada, y darle un alcance mayor, pero basado en el principio de la realidad económica de la situación. Es una situación compleja que trataremos de responder.

FUNDAMENTACIÓN

Hay que aclarar que cualquier fase de la interpretación de preceptos legales, y el del hecho imponible no puede ser la excepción, es un proceso netamente jurídico y esa es su esencia. Esto quiere decir que en la comprensión de la ley se debe aplicar preeminentemente un procedimiento jurídico que tenga como objetivo último el entender la norma en cuestión en todo su sentido.

El fundamento de la interpretación de la realidad económica parte de la idea de que en la norma del hecho imponible se ha juridificado una realidad económica, que un momento determinado el legislador la estableció en relación con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, por tanto al momento de interpretar dicha disposición es necesario tomar en cuenta este fenómeno económico que el hacedor de la ley lo incluyó en el precepto correspondiente, y que en definitiva es el motivo del establecimiento de dicho hecho imponible. De esta forma, este tipo de interpretación se "...basa en que el criterio para distribuir la carga tributaria surge de una valoración política de la capacidad contributiva que el legislador efectuó teniendo en cuenta precisamente la realidad económica. Siendo ello así, solo se logrará descubrir el verdadero sentido y alcance de la ley, recurriendo a esa misma capacidad económica que se quiso aprehender en el momento genésico del tributo".³⁰

30. Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1999, 7a. ed., pp. 170 y 171.

Por consiguiente, cualquier tipo de interpretación que tenga como fundamento el criterio de la realidad económica obligatoriamente debe moverse dentro de la situación normativizada, esto es, dentro de los límites que dicha norma establece. Lo contrario podría significar la posibilidad de una discrecionalidad total por parte del intérprete, lo que supondría la existencia de inseguridad jurídica. No sería aceptable, desde el punto de vista técnico de la hermenéutica jurídica, que el intérprete pueda dejar de lado las consideraciones jurídicas establecidas en la disposición, y hacer prevalecer significados de la ciencia económica, que no necesariamente pueden estar positivizados en las disposiciones correspondientes. Reiteramos la idea de que siempre el proceso de interpretación es un procedimiento jurídico, en el cual, esencialmente no pueden tomar parte otras ciencias, aunque la norma pueda reglamentar o tomar realidades de otras materias del saber humano.

La principal controversia que se suscita hasta la actualidad es cuando, de una u otra forma, el intérprete puede dar preferente aplicación a los saberes económicos que a la ciencia jurídica, en el entendimiento de una disposición sobre el hecho imponible. Inclusive, en un primer momento, la propuesta realizada por Enno Becker en Alemania sobre este punto en la antes mentada Ordenanza Tributaria, ha sido criticada porque se entendía que la realidad económica de un negocio jurídico predominaba sobre el análisis mismo de la naturaleza y consecuencia jurídica de dicho acto. Así, por ejemplo, González García sostiene que "...la realidad que estudia el jurista es una realidad normativizada, donde el proceso interpretativo es exclusivamente jurídico. Por ello, el significado económico, en tanto juristas, es irrelevante, mas no cuando éste forma parte de la norma, con una remisión expresa. Jamás por vía interpretativa se habría llegado a la consideración económica de las normas tributarias. Pero el límite que marca la letra de la ley fuerza a esta consideración".³¹

APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA CONSIDERACIÓN ECONÓMICA EN LA INTERPRETACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

¿En qué momento se debe atender al significado económico de una disposición que determine el hecho imponible? ¿Cuándo el intérprete debe hacer uso de esta facultad. La doctrina en este punto es homogénea? Sucede con alguna frecuencia, y en algunos casos es lícita esta posición, que el contribuyente busque de alguna forma que la incidencia tributaria en el acto o negocio sea la menor posible. El problema se presenta cuando en este afán se utilizan figuras jurídicas cuya naturaleza difieren sustancialmente del fin que persiguen los negocios, con el único objetivo de tener un

31. Eusebio González, *Interpretación de las normas tributarias*, p. 64.

rendimiento impositivo lo más reducido posible, caminando por los límites de lo lícito frente a lo ilícito.

Siguiendo preponderantemente al profesor Dino Jarach³² en este punto, cuando se presenta un negocio jurídico que deba realizar el contribuyente, el mismo se plasma generalmente en un acto o contrato. Pues bien, en este acto o contrato se deben distinguir dos situaciones importantes que tienen relevancia para el derecho tributario: el *intentio facti* (intención empírica) y el *intentio juris* (intención jurídica). El primero significa la finalidad misma del negocio realizado, “la relación económica que las partes se proponen crear”; mientras que el segundo significa la voluntad de las partes para circunscribir el *intentio facti* en un acto o contrato determinado, en una figura jurídica formal, el mismo que tendrá ciertos efectos, de acuerdo a la figura a escogerse. Cuando existe causalidad entre el *intentio facti* y el *intentio juris* se ha cumplido en todas sus partes la voluntad de los negociantes, porque el objetivo económico del negocio ha sido encuadrado en una figura acorde con dicho objetivo. El ejemplo más claro de esto se da cuando se celebra un contrato de compraventa, que tiene por objeto la transferencia de bienes a cambio de un precio. En este caso, la finalidad económica es la adquisición de un bien a cambio del pago de dinero, situación que cobija perfectamente el mentado contrato.

La incertidumbre se presenta cuando las partes tienen una finalidad económica específica, pero, por razones fiscales, resuelven adoptar una figura jurídica que no sea acorde o consecuente con la finalidad del *intentio facti*. En este caso “...estamos frente al fenómeno de la evasión fiscal...” Para Jarach no es importante el *intentio juris*, dentro de la interpretación del hecho imponible, sino la intención empírica del contribuyente, ya que ésta es la que estará sujeta a las consecuencias impositivas determinadas, siendo indiferente la intención jurídica.

Un ejemplo de este último supuesto se podría presentar en el mismo caso de una compraventa. Tanto vendedor como comprador, por efectos netamente tributarios, constituyen una sociedad, aportando como capital de la misma, el uno el bien materia de la transferencia, y el otro, el dinero que es el pago de la compra. Dejan pasar un tiempo, y se disuelve la sociedad, y dentro del proceso de liquidación al que aportó el bien le toca el dinero, mientras que al que aportó el dinero le toca el bien. Otro ejemplo paradigmático es el que tiene que ver también con una compraventa, donde el vendedor constituye una sociedad con la aportación de los bienes materia de la venta. Una vez constituida la sociedad procede a ceder las acciones de la misma al comprador, porque la cesión de acciones se encuentra sustancialmente gravada con menos impuestos que el contrato de compraventa. Son situaciones en que el *intentio*

32. Dino Jarach, *El hecho imponible*, pp. 146-165.

facti es la compraventa, pero se las encaja en figuras que nada tienen que ver con la finalidad del negocio económico de las partes.

Ahora bien, ¿qué debe hacer el intérprete frente a situaciones como las descritas? ¿Debería limitarse a respetar la forma jurídica como tal, y examinar la incidencia impositiva dentro de estos límites? La lógica nos diría que no es posible. En este punto cabe considerar, y en esto coincidimos con el autor, de que más allá de la intención jurídica es necesario analizar la intención empírica, es decir, el verdadero objetivo de un negocio, prescindiendo de las formas, si es que éstas no tienen significación para el derecho impositivo o si la utilización de las mismas fuerzan la aplicación del derecho. Al tener autonomía el derecho tributario, como se ha analizado en este trabajo, puede de forma soberana establecer los fundamentos del hecho imponible de forma técnica e independiente a otros factores que podrían influenciar en él. Así, lo que se encuentra positivado es un hecho económico, y sobre dicho hecho se tiene que realizar cualquier tipo de interpretación, descartando los actos que configuren dicho negocio. De esta forma, el intérprete puede siempre analizar directamente la finalidad de un negocio a efectos tributarios, sin tomar en cuenta las figuras jurídicas que los cobijen, sin embargo, será más fácil para el intérprete, desde un punto de vista práctico, el analizar también el acto jurídico a fin de establecer si dicho acto tiene causalidad o relación directa con el *intentio facti* de las partes.

Finalmente esta metodología de interpretación siempre puede traer dudas y podría inclusive ser usada abusivamente por parte de la administración en un momento determinado. Esta situación ocurrió, por ejemplo, en la Alemania nazi, teniendo como base el art. 4 de la Ordenanza Tributaria de 1919. Al efecto es necesario siempre contar con los auxilios que la propia doctrina nos presenta, especialmente uno: no violar el principio de legalidad so pretexto de consultar las “consecuencias económicas” del acto. Lo que interesa, aquí, es si la finalidad real del negocio se encuentra encuadrado en una norma impositiva en particular, independientemente de la forma que se adopte, y solo de esta manera cualquier interpretación podrá tener visos de legalidad. No hay que olvidar que la imposición proviene de la ley y no de la voluntad de las partes como los negocios jurídicos, por lo que está implícito, que la letra de la ley no es susceptible de acuerdos privados entre particulares.

EL FRAUDE A LA LEY

El fraude a la ley es una figura que no se encuentra específicamente establecida en nuestros derechos, sin embargo, su significación doctrinal y su establecimiento en otras legislaciones, como la española por ejemplo, hacen que su estudio sea intere-

sante dentro del tema de la aplicación de la significación económica en la interpretación del hecho imponible.

Se define el fraude a la ley "...como uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y que se han amparado en otra norma dictada con distinta finalidad".³³ El fraude a la ley consiste en que un acto o negocio se realiza bajo el amparo de una norma denominada de cobertura, porque como su palabra lo dice, cobija o disfrazo bajo este supuesto legal el acto, cuando en definitiva lo que persiguen los particulares es la violación de otro u otros preceptos jurídicos conocida norma defraudada. Esta actuación tiene como finalidad el obtener una carga fiscal menor.

Pensamos que esta figura, entre otras que ha desarrollado la doctrina como la simulación y la economía de opción, tiene como finalidad presentar desde el punto de vista doctrinal otra posición en relación a la interpretación de la causa económica de los negocios realizados por entes privados, y que tengan significación fiscal. Así se propone que el fraude a la ley debe ser analizado desde el punto de vista de la naturaleza misma del contrato, descartando el significado económico del mismo. "Pues se trata de buscar la coincidencia entre la voluntad de las partes y la causa típica del contrato realizado, y esa es una operación jurídica, que para nada necesita de averiguaciones sobre la realidad económica."³⁴ Esta posición difiere de la mantenida por Jarach.

En todo caso, nos alineamos a los análisis presentados por Jarach, ya que abarcan un universo más amplio, más directo, y más relacionado con el concepto de tributo, sin que eso signifique una violación del principio de legalidad. Hemos reiterado que toda interpretación, y, más aún, aquella referente al hecho imponible, siempre implica un procedimiento jurídico en el cual la realidad económica es tomada en cuenta, en tanto en cuanto sea positivada en un precepto en particular. Es imposible negar la influencia que tiene lo económico en las reglas fiscales, sin embargo, su influjo debe estar limitado a lo que dispone la norma expresamente.

Como corolario de todo lo dicho, nos hacemos eco de las siguiente palabras del profesor Jarach: "...la autonomía dogmática del derecho impositivo tiene por consecuencia que el impuesto debe ser aplicado a la relación económica, prescindiendo de las formas jurídicas, toda vez que éstas sean inadecuadas para aquélla, exista o no intención de evadir el impuesto y sea éste criterio, favorable al Fisco o al contribuyente".³⁵

33. Juan Martín Queralt, y otros, *Curso de derecho financiero y tributario*, p. 185.

34. Eusebio González García, *Interpretación de las normas tributarias*, p. 73.

35. Dino Jarach, *Curso de derecho tributario*, p. 161.

MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO PARA AMÉRICA LATINA (M.C.T.A.L.)

El art. 8 del modelo, establece lo siguiente:

Art. 8. Interpretación del Hecho Generador. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no la forma jurídica.

Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas.

La disposición transcrita ratifica la autonomía científica del derecho tributario. Así explica con mucha claridad el entendimiento del hecho imponible en una situación concreta.

El primer inciso se refiere de forma específica a la comprensión de significados y conceptos de otras ramas del derecho incluidas como parte del hecho generador, en el caso que el legislador no se remita expresamente a dichos institutos ni tampoco los limite. En este supuesto, el intérprete no se encuentra obligado a tomar dichos conceptos para interpretar el alcance del hecho imponible. Es potestativo para el intérprete considerar o no dichas nociones, ya que lo que tiene que hacer es asegurar que el significado de las mismas se adecue a la naturaleza de la obligación tributaria correspondiente. Si estas definiciones extra fiscales tienen que ver con la naturaleza del tributo establecido, entonces sí cabe tomarlas en consideración, pero, en el caso contrario, si quien aplica la ley establece que dichos conceptos no son adecuados al tributo impuesto, no tiene la obligación de considerarlos, sino de aplicarlos de conformidad con la ratio de la legislación.

Nos parece una solución acertada porque quita una camisa de fuerza para el intérprete, adecuándola a la finalidad del derecho tributario: que sus disposiciones relativas al hecho imponible no se las puede aplicar tomando en cuenta criterios ajenos al impositivo, sino que es menester adecuarlos a los objetivos del mismo. De esta forma, se está precautelando el verdadero alcance de una norma tributaria, el principio de legalidad.

Los incisos posteriores del precepto, segundo y tercero, en cambio toman en cuenta de forma directa toda la teoría de la aplicación del principio de la realidad económica al interpretarse el hecho generador. Así regula el tema referente a la preeminencia de la sustancia sobre la forma: cuando la ley ha gravado un supuesto tomando en cuenta elementos de la realidad, esta prevalecerá en su aplicación frente a las formas que le pudieran dar a dicha realidad los contribuyentes. Se establecen en definitiva dos situaciones hipotéticas: por un lado cuando se grava una realidad concreta y no se acepta las figuras jurídicas que las abarquen; y, por otro lado, cuando se utilizan directamente las figuras jurídicas deformadamente, a fin de aminorar el peso del gravamen impositivo.

Nos parece que la disposición engloba correctamente la doctrina mencionada en los numerales anteriores, por lo que nos remitimos a dicha explicación.

LEGISLACIÓN ECUATORIANA

El primer inciso del art. 12 del Código Tributario establece lo siguiente:

Art. 12. Interpretación de la Ley. Las normas se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica.

En la última parte de la disposición se hace constar las frases “teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica”. La redacción del artículo en esta parte es poco feliz, toda vez que introduce una camisa de fuerza para el intérprete. Al incluir la conjunción “y” en la misma, el intérprete se obliga a interpretar las normas tributarias de conformidad con la finalidad de las leyes y su significación económica. No le permite al intérprete el poder determinar el verdadero alcance de la disposición, sino en tanto en cuanto utilice las dos posibilidades juntas: que la norma tenga relación con la esencia general de la legislación y que tenga conexión con la realidad económica que regula. Que pasaría si, en un momento determinado, el hecho imponible no establece un hecho económico como parte del presupuesto de hecho; entonces, en caso de duda, no se podría entender la disposición de la finalidad que persigue, en relación con el conjunto de la legislación, porque no tendría a la mano un hecho económico para entenderlo de forma conjunta.

Pensamos que en este punto sería conveniente modificar la parte de la norma que trae problemas: se debería eliminar la conjunción “y”, y en su lugar, colocar la letra “o”; de esta manera se daría más espacio para entender la ley a quien tenga que aplicar la misma.

De la redacción del precepto transcrito, entendemos que, en el caso ecuatoriano, se acepta a priori el principio de significación económica para interpretar el hecho imponible. Complementa este punto, la redacción del art. 16 del mismo cuerpo legal:

Art. 16. Calificación del Hecho Imponible. Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídicas, cualquier sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a concepto económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que utilicen.

Es muy interesante la posición del legislador ecuatoriano porque recoge en la norma transcrita tanto los criterios de la doctrina como las sugerencias realizadas en el Modelo, abarcando el estudio de la naturaleza jurídicas de los actos materia del hecho generador así como el análisis de los conceptos económicos que han sido tomados en este mismo hecho. En primer lugar, se aclara implícitamente que el hecho generador puede consistir en un hecho jurídico o un hecho económico. Para los dos efectos, dichos conceptos deben constar de forma expresa en la regulación.

En el caso del efecto jurídico, tomamos la posición de la doctrina española, mediante la cual se analiza la naturaleza jurídica del acto, a fin de establecer las consecuencias del mismo, y su significación impositiva. Si el acto jurídico materia del hecho imponible ha sido sustancialmente deformado, a través de la aplicación de una figura inadecuada, el intérprete debe desentrañar la verdadera naturaleza de dicho accionar, a fin de establecer la justa retribución tributaria.

En el segundo de los casos, cuando el hecho imponible implica conceptos económicos, debe primar el criterio de estos conceptos económicos pero normativizados, esto es, en las palabras de Jarach el *intentio factis*, es decir, la finalidad económica del negocio, por sobre el *intentio juris*, en otras palabras, el encuadramiento de dicha finalidad en una forma jurídica. En este caso, el intérprete debe dar prevalencia de aplicación a la intención empírica, que es en definitiva, la razón de ser de las normas que regulan el hecho imponible.

Finalmente comentamos que la teoría de la significación económica del hecho imponible, como el principio de comprensión de los actos jurídicos a través del análisis de su verdadera naturaleza, ha sido recogido por el legislador ecuatoriano de forma muy aceptable, ya que constituye una ayuda para el intérprete al momento de aplicar una disposición en particular.

La Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia ha emitido algunas sentencias en torno al tema tratado, entre las cuales se pueden destacar: el Ex-

pediente de Casación No. 23-94, R.O. 573, 22-XI-94; Expediente de Casación No. 45-94, R.O. 764, 22-VIII-95; Expediente de Casación No. 2-94, R.O. 903, 13-III-96.

LA INTERPRETACIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

GENERALIDADES

La Administración Tributaria, entre las acciones y facultades que realiza diariamente, efectúa una tarea fundamental al interpretar y aplicar las normas impositivas, con las cuales administra los tributos que se encuentran a su cargo. Esta tarea, sin embargo, es un trabajo arduo y difícil, porque no siempre cuenta con los medios y personal capacitado para el efecto, o por otro lado, dicha interpretación se encuentra marcada, en no pocas ocasiones, por una línea en la que se destaca preponderantemente el criterio fiscalista. Quizá esta última afirmación tenga su justificativo en el hecho de que los contribuyentes, por lo general, por cualquier medio tratan de amornar sus cargas fiscales, buscando los mecanismos a través de los cuales puedan cumplir con este cometido, caminando en algunas ocasiones, por los dudosos límites que bordean lo legal de lo ilegal.

La tarea de la administración, por tanto, no es un trabajo fácil y sencillo; al contrario, para administrar los impuestos que se encuentran bajo su responsabilidad también tiene que contar con herramientas básicas que le ayuden en esta misión. Algunas de estas ayudas se presentan en la utilización de las facultades que le son inherentes: Determinadora, Resolutiva, Sancionadora, Reglamentaria y Recaudadora, que para hacerlas prácticas, necesariamente tiene que realizar procesos de interpretación de los preceptos tributarios que las regulan.

En la otra orilla se encuentran los contribuyentes, quienes requieren para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, contar con los elementos que les permitan tener seguridad jurídica en torno al tema. Así, en no pocas situaciones, y con ocasión de las múltiples y continuadas reformas que tienen las leyes impositivas, muchas veces el sujeto pasivo se encuentra en una posición de total inseguridad jurídica, ya que el cambio tan rápido de las disposiciones pone al obligado tributario en serios problemas al momento de aplicar la norma en particular. Inclusive cuando pregunta a la administración sobre el alcance o aplicación de una disposición nueva, la misma entidad pública no la conoce a fondo, o no ha determinado un criterio cierto sobre el tema, complicando el accionar del ciudadano.

La interpretación de las normas de imposición para efectos de su aplicación práctica debe ser la principal tarea de la administración. Esta labor se realiza cuando el

Fisco efectúa determinaciones tributarias, resuelve reclamos y recursos, contesta las inquietudes de los contribuyentes a través de la denominada consulta, cuando aplica sanciones, cuando emite resoluciones que tienen el carácter de generales, cuando emite disposiciones o circulares a sus inferiores, inclusive cuando realiza tareas de recaudación. Es decir, que el proceso interpretativo se encuentra presente en todo el accionar de la administración tributaria.

Se entiende que la forma como procede la interpretación de las normas tributarias por parte de la administración será aquella determinada tanto en las normas jurídicas como en los principios doctrinarios del derecho tributario. No existe secreto en esto, así como el juzgador o el contribuyente tienen la facultad de comprender las disposiciones impositivas a la luz de los principios tributarios y la legislación vigente, la administración, con más razón, utilizará los métodos antes enunciados.

No es materia del presente trabajo realizar un análisis pormenorizado de cada una de las facultades de la administración ni cómo se las efectiviza en la realidad sino, más bien, analizar someramente cómo influye la interpretación en ciertos institutos que, por su importancia, los traemos a colación. Estos institutos son la consulta, las circulares y las resoluciones que tienen el carácter de aplicación general y obligatoria. Alertamos al lector que no realizaremos un análisis pormenorizado de cada uno de estos temas, ya que su estudio supondría un examen más profundo, sino, más bien, aparte de explicar sucintamente los conceptos y naturaleza los casos a tratarse, se estudiará el papel de la interpretación y sus consecuencias particulares.

LA CONSULTA

La institución de la consulta vinculante es un instrumento de importancia para lograr la seguridad jurídica y para conseguir la transparencia en las relaciones entre la Administración y los particulares.³⁶

Pensamos que el principal objetivo de la consulta tributaria es la uniformidad de los criterios de apreciación de las normas jurídicas de la materia, logrando con esto el siempre anhelado cumplimiento del principio de la seguridad jurídica.

La consulta tiene su fundamento en el derecho de petición de los contribuyentes, inclusive elevado en disposiciones de carácter constitucional, mediante el cual se requiere conocer el alcance de una norma en la aplicación de un caso concreto. Para el

36. José Vicente Troya Jaramillo, "La Consulta Tributaria en el Ecuador", en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, tomo 0, Madrid, Marcial Pons, 1996, p. 195.

efecto se hace un cuestionamiento a la administración, la misma que se encuentra en la obligación de responder dichas inquietudes.

¿Pero cuáles son los efectos de la respuesta dada por el Fisco? En primer lugar es importante mencionar que cuando el contribuyente pregunta sobre el tratamiento de una norma, lo que quiere es asegurarse que, efectivamente, el pronunciamiento o la respuesta que presente la administración, a más de aclarar el problema de hermenéutica jurídica suscitado, obligue a la administración tributaria a respetar dicho pronunciamiento en el futuro. De aquí se establece que este instituto tiene la característica de ser vinculante para el Fisco, esto es, que su pronunciamiento ante la duda de un sujeto pasivo le es inherente o, mejor dicho, solo podría modificarlo si las circunstancias base de la consulta también se modifican o fueren distintas al supuesto preguntado. Caso contrario la consulta es inamovible y su criterio debe ser respetado en las actuaciones futuras de la administración.

De lo dicho se desprende que la interpretación tributaria es indispensable al momento de absolver una consulta. La administración en el pronunciamiento que realiza debe interponer los métodos de interpretación de las normas impositivas, porque de esta manera logrará que el resultado del proceso interpretativo sea el justo y legal.

Esto último es lo deseable, sin embargo, en no pocas ocasiones ocurre el fenómeno contrario, ya que suelen resolverse consultas sobre casos idénticos, en los cuales se pide la absolución de un mismo punto de derecho y la respuesta es diametralmente distinta. Un ejemplo es el caso de las consultas emitidas a la Asociación de Agentes Navieros del Ecuador (ASONAVE), por parte de la ex directora general del Servicio de Rentas Internas del Ecuador, al consultársele sobre el tema del domicilio tributario de las líneas navieras extranjeras (empresas constituidas al amparo de leyes extranjeras). En la primera de las consultas contestó indicando que dichas sociedades se encontraban domiciliadas en el país, como establecimiento permanente, y luego más tarde, al absolver otra consulta de igual naturaleza, respondió indicando que dichas entidades no tenían domicilio ni establecimiento permanente en el Ecuador, como en efecto ocurría.

Situaciones como las descritas, que reitero no son pocas, atacan al principio de seguridad jurídica. A esto se une el hecho de que existe el principio y también la exigibilidad legal de que la absolución de las consultas tengan que ser publicadas a fin de contar un orden sistemático de las mismas que ayudarían tanto a contribuyentes como a la Administración. Esta obligación generalmente o es incumplida en su totalidad, o solo parcialmente cumplida, atentando contra el derecho de información de los ciudadanos/as.

También es un principio aceptado que la consulta absuelta no es susceptible de recurso posterior alguno ante ninguna autoridad, de ahí la importancia del contenido de

su pronunciamiento. Si el pronunciamiento es equivocado a todas luces, aunque conceptualmente dicha consulta no obliga al administrado, sin embargo, por razones prácticas el ciudadano, en cuestión de impuestos siempre quiere tener la certeza de su funcionamiento legal, pudiendo causar los perjuicios del caso.

La Corte Suprema de Justicia del Ecuador también analiza los efectos de la consulta en el Expediente de Casación No. 86-93, R.O. 44, 11-X-96.

OFICIOS O CIRCULARES

La naturaleza de los oficios o circulares es que son actos administrativos mediante los cuales el superior instruye sobre un tópico en particular a su inferior. En el caso tributario, no con tanto desarrollo en nuestros países, estos actos administrativos tienen la característica de que el funcionario público interpreta una norma jurídica que debe ser aplicada a cierto tipo de casos por parte del funcionario de rango inferior. Es una instrucción expresa sobre el alcance de una disposición en particular.

Pero este tipo de actos, ¿qué incidencias tienen frente al contribuyente y también frente al funcionario de menor jerarquía? En cuanto al contribuyente, dichos actos no tienen la característica de ser obligatorios, toda vez que se trata de una instrucción interna realizada casa adentro de la Administración Tributaria. Este criterio lo ratifica el art. 3 del Código Tributario boliviano. No obstante, en un momento determinado sí podría afectarles, pero no porque tenga directa relación con la instrucción sino porque dicho pronunciamiento podría afectar sus intereses en un caso cierto.

Si un contribuyente detecta que una circular o un oficio, al interpretar un precepto en particular, viola sus derechos ya que los casos que resuelva la administración concernientes al tema del acto, también incluye un caso personal, ¿podría impugnar dicha circular iniciando un reclamo administrativo directo? Pensamos que no, porque dicha circular tiene efectos únicamente internos en la administración. Si la administración en un momento determinado dicta un acto administrativo en contra de un sujeto pasivo, referente a la circular, entonces sí el contribuyente tendrá todas las armas que le asiste su legítimo derecho de defensa.

En cambio, ¿cuál es el efecto de la circular frente al empleado público? No podríamos hablar de que exista un pronunciamiento vinculante propiamente dicho, tal como se presenta en el caso de la consulta, sino más la obediencia por parte del inferior del criterio jurídico vertido por su superior. En estricto sentido, si el funcionario inferior detecta que existen equivocaciones en la forma de interpretar un precepto que conste en el oficio correspondiente, entonces, conceptualmente hablando, debería abstenerse de utilizar dicho criterio en la resolución de los casos que tenga ba-

jo su responsabilidad. Quizá el problema que le acarrearía sería de tipo laboral administrativo más que tributario.

En cuanto al proceso de interpretación en sí, reiteramos la idea que las circulares y los oficios internos de la administración, en tanto en cuanto resuelvan o instruyan casos de aplicación de la ley tributaria, deben tomar en cuenta los métodos de interpretación de la norma impositiva, ya que en caso contrario podría presentarse un abuso por parte del fisco, en desmedro de los particulares.

RESOLUCIONES DE APLICACIÓN GENERAL

Esta facultad se encuentra establecida en el art. 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas del Ecuador (Ley 41), donde se especifica la potestad de que la máxima autoridad tributaria de la administración central puede, en un momento determinado, expedir “resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias”, que deberán ser publicadas en el Registro Oficial y no pueden contrariar leyes ni reglamentos.

En el evento anotado la administración tributaria está facultada para ejercer la facultad reglamentaria, esto es, que mediante estos actos administrativos no se puede, por expresa prohibición constitucional y legal, contradecir normas de mayor jerarquía jurídica, sino que son una ayuda de aplicación de leyes y reglamentos; por tanto deben estar conformes a estas leyes y reglamentos.

Para la administración, al aclarar o resolver problemas suscitados en el devenir diario de su trabajo, referentes a la aplicación de una norma en particular, dichos pronunciamientos son vinculantes tanto para la propia administración como para el sujeto pasivo. Por lo tanto, este instituto tiene una importancia suprema, ya que de su correcta utilización tanto fisco como contribuyente saldrán ganando, mientras que de un uso incorrecto se podrían presentar casos de abusos por parte del Estado, creando un estado de indefensión del contribuyente.

Ahora bien, este tipo de resoluciones se ha dictado con tres finalidades desde la expedición de la Ley de Creación del SRI en el Ecuador (1998): para crear normas que tienen que ver fundamentalmente con la administración y organización propia de las oficinas del SRI; para impartir disposiciones que tienen que ver con el cumplimiento de las obligaciones formales de los contribuyentes, tales como fechas de declaración y pago de tributos, establecimiento de porcentajes de retención en la fuente, determinación de porcentajes de utilidad para el cálculo para la aplicación de la determinación presuntiva, entre otros; y, un último tema, es el que tiene que ver con la interpretación y aplicación de las normas de aplicación del hecho imponible.

Solo en el último de los casos, cuando la administración emite resoluciones que tienen como objetivo el establecer los límites de aplicación de un precepto en particular, se han producido problemas con las resoluciones respectivas. Esto se presenta toda vez que el fisco en su afán de recaudar tributos de la manera más eficiente, lamentablemente, ha torcido, en algunos casos, la forma de entender las leyes, convirtiéndose dichas resoluciones en actos con fuerza de ley, y que, por tanto, pueden vulnerar los principios tributarios de capacidad contributiva, legalidad y seguridad jurídica.

Al tratarse de actos que tienen que ser obligatoriamente cumplidos por los contribuyentes, por así establecerlo la norma que los permite, si uno de estos pronunciamientos es contrario a ley, o, como es común, se ha excedido la facultad reglamentaria por parte del fisco, ¿en qué posición estaría el contribuyente? Nos parece que el contribuyente no podría iniciar un proceso de impugnación administrativa directa, sino que debería interponer un recurso de inconstitucionalidad, porque dicho pronunciamiento viola, a más de los principios tributarios consagrados en la Constitución, la prohibición de emitir normas administrativas que están en contra de disposiciones de mayor rango.

Como conclusión de todo lo dicho, vemos que el tema de la interpretación de las normas impositivas realizada por la administración tributaria tiene una importancia capital en la relación jurídica tributaria. La interpretación por parte de la administración, como en cualquier otra vía, debe hacerse tomando en cuenta todos los métodos admitidos en derecho, así como debe contar con las reglas específicas de hermenéutica que existen para el derecho fiscal, ya que forzar la letra de la ley en beneficio del contribuyente o del Estado siempre traerá problemas de injusticia, además de violación de los principios básicos de la tributación.

CONCLUSIONES

Luego del análisis de los criterios de interpretación de las normas tributarias vigentes en la legislación de los países de la Comunidad Andina, se pueden anotar las siguientes conclusiones generales:

- a) El derecho tributario es una parte de la ciencia jurídica que tiene autonomía científica y dogmática, que no depende directamente de otras ramas del derecho, aunque forma parte de un sistema jurídico unitario, en el cual sí tiene relaciones con otros ramales del derecho.
- b) Para efectos de la aplicación de los distintos sistemas de interpretación, las normas tributarias, por tanto, se consideran como disposiciones ordinarias y comunes, como las de cualquier otra rama jurídica, a las cuales se pueden apli-

car todos los métodos de interpretación aceptados por la ciencia del derecho, sin restricción alguna.

- c) El principio general de interpretación de las normas tributarias es el referente a la aplicación de los institutos propios del derecho impositivo, que se encuentran en relación directa con los principios generales de la tributación. Entre estos institutos se pueden anotar los principios de igualdad, generalidad, capacidad contributiva, legalidad, seguridad jurídica, no confiscatoriedad, debido proceso, entre otros.
- d) El intérprete puede utilizar principios de otras ramas jurídicas para la mejor comprensión de una norma en particular, pero siempre cuidando que no se distorsionen los principios generales de la ciencia tributaria.
- e) Las normas que creen beneficios tributarios, léase exenciones, exoneraciones, no sujeción, al ser normas jurídicas ordinarias y que forman parte del ordenamiento impositivo general, deben ser entendidas de acuerdo a los mismos principios que se emplean en la comprensión de otros mandatos impositivos, sin especialidad o particularismo alguno. No cabe, por tanto, la interpretación restrictiva de las mismas.
- f) La interpretación extensiva o restrictiva no implica procedimientos de hermenéutica propiamente dichos, sino, más bien, es el resultado de la aplicación de los métodos de interpretación jurídica. De ahí que no cabe establecer de forma expresa que algún tipo de disposición tenga que entenderse de forma extensiva o restrictiva, porque se estaría atentando contra todo el instituto de la interpretación jurídica.
- g) Tanto en las normas del M.C.T.A.L. como en las regulaciones del Código Tributario ecuatoriano se recoge el principio de que las normas tributarias, al ser normas ordinarias, se interpretarán de conformidad con los métodos de hermenéutica admitidos en derecho, con inclusión de las normas de exención.
- h) A base del principio de autonomía científica del Derecho tributario, éste puede crear únicamente con fines impositivos sus propias normas y conceptos que engloben definiciones de otras ramas del derecho. En caso de que nada diga el Derecho tributario sobre conceptos jurídicos distintos a los tributarios, se estará al entendimiento primigenio de dichos institutos.
- i) Los vocablos de una disposición tributaria pueden ser entendidos en su sentido jurídico, técnico o usual. En el primer supuesto, cuando específicamente la norma los defina o lo tomes de otras ciencias jurídicas. En el segundo caso, cuando el legislador establezca la connotación científica de una palabra en concordancia con el precepto establecido; y, el sentido usual será tomado en cuenta cuando del examen de la regulación se entienda que la palabra no tiene

un sentido específico, en cuyo caso debe ser comprendido de conformidad como lo entienden las personas comunes. En el Código Tributario ecuatoriano existe una disposición expresa con relación a este punto (art. 12).

- j) El Código Tributario del Ecuador sí determina una norma, segundo inciso del art. 12, que establece la forma de entendimiento de las palabras en un precepto tributario. Esta disposición está acorde con los principios de la autonomía calificadora del Derecho tributario.
- k) Conceptualmente nos alineamos con el criterio de que la analogía es un procedimiento de interpretación de la ley. Es un sistema de interpretación cuando, para comprender un suceso que previamente no estuviere regulado, toma en cuenta la *ratio* de la legislación, es decir, el concepto jurídico del derecho que engloba el caso en particular. Inclusive en el caso de que tomen disposiciones que resuelven una situación semejante a la interpretada, esta aplicación no se puede alejar del contexto general del ordenamiento. De todas formas ratificamos el hecho que el derecho como ciencia no tiene lagunas, sin embargo, la legislación en particular sí las tiene, al ser una obra de seres humanos.
- l) La analogía es un modo de interpretación de la ley, aceptado para interpretar normas tributarias, siempre y cuando no exista un conflicto con el principio de legalidad. Al efecto, el legislador puede limitar la utilización de la aplicación analógica, en situaciones que tengan directa relación con la reserva de ley, prohibiendo el establecimiento o exención de tributos por esta vía.
- m) La analogía se diferencia de la interpretación extensiva en que ésta opera sobre un texto jurídico expreso, mientras aquella se aplica cuando existe una laguna en la legislación.
- n) La consideración económica como método de interpretación de la base imponible es un principio aceptado como forma de comprensión de las disposiciones tributarias. Este principio opera cuando el contribuyente, abusando de las formas jurídicas por razones netamente fiscales, las utiliza en desmedro de la real voluntad económica que persigue. Este principio da preeminencia al *intentio factis* (intención empírica) sobre al *intentio juris* (intención jurídica), esto es, el impuesto gravará la intención del negocio económico sin tomar en cuenta la figura jurídica utilizada.
- o) El principio de interpretación de la realidad económica procede cuando dicho supuesto (de la realidad económica) se encuentra expresamente en una norma legal. Si el hecho imponible se refiere a cuestiones económicas para su nacimiento, entonces es procedente tomarlo en cuenta; si no dice nada, es improcedente su utilización.

- p) Todo procedimiento de interpretación es un procedimiento eminentemente jurídico y no se lo puede soslayar. Cuando exista discrepancia entre un concepto jurídico y uno económico que no se encuentre positivado, tendrá prevalencia el primero, sin duda alguna.
- q) Los casos de fraude a la ley son de aquellos en los cuales el contribuyente realiza un acto jurídico amparado en una norma de cobertura cuando en realidad busca el rompimiento de otro precepto (norma defraudada). La interpretación se analiza no por el principio de la realidad económica, sino por los efectos de la figura jurídica utilizada por el contribuyente. Si la figura es incompatible con la voluntad que persiguen las partes, entonces se ha producido un fraude de la ley.
- r) Se ratifica que los métodos de interpretación de las normas tributarias deben ser tomados en toda su extensión, cuando la administración realiza actos mediante los cuales establece el alcance y aplicación de una norma en particular, especialmente a través de consultas, oficios y circulares, y resoluciones de aplicación general. Es tan importante la aplicación de los modos que enseña la hermenéutica jurídica, que su uso incorrecto puede afectar gravemente los derechos de los ciudadanos, frente al cumplimiento diario de las obligaciones tributarias.
- s) En definitiva, y como conclusión general, debemos indicar que la normativa tributaria del Ecuador cuyos preceptos hermenéuticos fueron analizados en este trabajo cuenta con normas de interpretación de los preceptos impositivos, en los cuales se recoge las enseñanzas de los doctrinarios y de las modernas teorías sobre el tema, considerando las recomendaciones realizadas por los autores del Modelo de Código Tributario para América Latina, siendo satisfactorio constatar que nuestra legislación, en el punto referente a la hermenéutica jurídica, guarda relación directa con la más autorizada doctrina impositiva, entendiéndose que los llamados a interpretar las disposiciones tributarias, en su mayoría observan los principios de interpretación, para incluirlos en el examen de un caso particular, habida cuenta del bagaje intelectual e histórico del tema.

BIBLIOGRAFÍA

- Amatucci, Andrea, *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1980.
- Amatucci, Andrea, edit., *Tratado de derecho tributario*, tomos I y II, Bogotá, Temis, 2001.
- Brzovic González, Franco, “La interpretación de las leyes tributarias”, en *Interpretación, integración y razonamiento jurídicos*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1992.
- Claro Solar, Luis, *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado*, vol. I, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1978.
- De Juano, Manuel, *Curso de finanzas y derecho tributario*, tomo I, Rosario, Molachino, 1969, 2a. ed.
- De Torres Carballal, Pablo, “Interpretación de tratados de doble imposición internacional. Algunos aspectos del problema en la doctrina y jurisprudencia extranjeras”, en *Revista Tributaria del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios*, tomo XIX, No. 107, Montevideo, marzo-abril 1992, pp. 107-119.
- Ducci Claro, Carlos, *Interpretación jurídica*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1997.
- Escuela Judicial “Rodrigo Lara Bonilla”, *Hermenéutica jurídica, Curso de capacitación para jueces de la República*, Bogotá, Imprenta Nacional de Colombia, 1988.
- Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho financiero*, tomos I y II, Buenos Aires, Depalma, 1973.
- Giuliani Fonrouge, Carlos, Rubens Gomez de Sousa y Ramón Valdés Costa, *Reforma tributaria para América Latina: Modelo de Código Tributario*, Washington D.C., Organización de los Estados Americanos, 1968, 2a. ed.
- González García, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, Pamplona, Aranzadi, 1997.
- Greco, Marco Aurelio, *Ensaio sobre o Modelo de Interpretacao da Lei Tributária*, XIX Jornadas Latinoamericanas de Direito Tributário, Livro 4, Lisboa, Ed. Associacao Fiscal Portuguesa, 1998.
- Guzmán Brito Alejandro, “La historia dogmática de las normas sobre interpretación recibidas por el Código Civil de Chile”, en *Interpretación, integración y razonamiento jurídicos*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1992.
- Jarach, Dino, *Curso de derecho tributario*, Buenos Aires, CIMA, 1980, 3a. ed.
- *El hecho imponible*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1982, 3a. ed.
- *Finanzas públicas y derecho tributario*, Buenos Aires, Cangallo, 1983.
- Larrea Holguín, Juan, *Derecho civil del Ecuador*, tomo I: Parte general y personas, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 1991, 5a. ed.
- Luqui, Juan Carlos, *La obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1989.
- Martín Queralt, Juan, y otros, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, Tecnos, 2000, 11a. ed.

- Micheli, Gian Antonio, *Curso de derecho tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975. Trad. Julio Banacloche.
- Montaño Galarza, César, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional / Universidad Andina Simón Bolívar, 1999.
- Pacheco, Máximo, *Teoría del Derecho*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1990, 4a. ed.
- Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González, *Derecho tributario*, tomo I, Salamanca, Plaza Universitaria, 1994.
- Pérez Royo, Fernando, *Derecho financiero y tributario, Parte general*, Madrid, Civitas, 1998.
- Ramírez Cardona, Alejandro, *Derecho tributario*, Bogotá, Temis, 1985.
- Rodríguez Grez, Pablo, *Teoría de la interpretación jurídica*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1995, 2a. ed.
- Soler Sebastián, *La interpretación de la ley*, Barcelona, Ariel, 1962.
- Tovillas, José M., “La interpretación de los convenios de doble imposición y la cláusula general de interpretación del Modelo de Convenio de la OCDE”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, tomo 0, Madrid, Marcial Pons, 1996.
- Troya Jaramillo, José Vicente, “La interpretación de la Ley Tributaria en el Ecuador”, en *Estudios de derecho tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1984.
- “El derecho internacional tributario”, en *Derecho internacional tributario y otros temas*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990.
- “La consulta tributaria en el Ecuador”, en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, tomo 0, Madrid, Marcial Pons, 1996.
- Valdés Costa, Ramón, *Curso de derecho tributario*, Buenos Aires-Sta. Fe de Bogotá-Madrid, Depalma / Temis / Marcial Pons, 1996, 2a. ed.
- *Instituciones de derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1996, reimp.
- Vigo Rodolfo, “Paradigmas de la interpretación jurídico-judicial”, en *Interpretación, integración y razonamiento jurídicos*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1992.
- Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1999, 7a. ed.