

Universidad Andina Simón Bolívar
Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Derecho Económico

Mención Derecho de la Empresa

La Interpretación de las Normas Tributarias en los países de la Comunidad
Andina de Naciones

Pablo Egas Reyes

2002

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de Magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la Universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la Universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o de parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

Pablo Egas Reyes
Enero 31 del 2002

Universidad Andina Simón Bolívar
Sede Ecuador

Area de Derecho

Programa de Maestría en Derecho Económico

Mención Derecho de la Empresa

La Interpretación de las Normas Tributarias en los países de la Comunidad
Andina de Naciones

Director: Dr. Felipe Iturralde Dávalos

Pablo Egas Reyes

Quito – 2002

" Si el derecho es un instrumento de la justicia, ni la técnica ni la ciencia bastan para saber manejarlo"

Francesco Carnelutti

"La Ley tributaria, como cualquier otra norma legal debe aplicarse por el intérprete tanto si éste es el ciudadano privado como si se trata de un órgano administrativo o jurisdiccional, de un estudioso o de un práctico en la materia: cualquiera debe dar un significado a aquel conjunto de palabras que se concretan en un artículo de ley sobre un determinado objeto"

Gian Antonio Micheli

A Judi, Marisa, Emilia y Camila

ABSTRACT

El principal objetivo de este trabajo, ha sido el analizar los modos de interpretación de las leyes tributarias vigentes en los países de la Comunidad Andina de Naciones, relacionándolos con los principios esbozados por la doctrina impositiva más autorizada, así como en algunos casos, tomando en consideración ciertos fallos jurisprudenciales.

Para cumplir con el objetivo propuesto, en primer lugar se ha estudiado la naturaleza misma del Derecho Tributario, donde se ha explicado las razones por las cuales esta rama jurídica, es una ciencia con autonomía científica y dogmática. Este presupuesto es el punto de partida para analizar si existen o no mecanismos propios de hermenéutica en la aplicación de una disposición impositiva.

Otro punto consecuencia del anterior, tiene que ver con la naturaleza misma de las normas tributarias. Serán normas especiales o serán de aquellas comunes, como cualquier otra disposición del mismo rango. En uno y otro caso, qué métodos de comprensión del derecho se deben usar.

Cómo funciona el principio de la Autonomía Calificadora del Derecho Fiscal, y qué consecuencias tiene para el entendimiento de la norma. Las palabras utilizadas en un precepto en particular cómo tienen que ser discernidas: en su sentido jurídico, en su sentido técnico o en su sentido usual. Son temas que a más que nos ayudan a comprender los métodos de interpretación jurídica, también nos proveen de conocimientos adicionales para vislumbrar de mejor forma la esencia del Derecho Tributario.

El problema de la analogía en la interpretación del derecho. Es un método de integración o de interpretación propiamente dicho. El derecho como ciencia, tiene lagunas o vacíos? O quizá estos huecos sólo se produzcan en la legislación vigente. Cómo influyen estos fenómenos en la hermenéutica jurídica. El trabajo trata de contestar estas interrogantes.

Aunque el hecho imponible, en la mayoría de las ocasiones se encuentra conformado por un hecho económico, la interpretación de las normas que lo crean, deben dar prioridad al análisis jurídico o al entendimiento económico. Como aplicar una norma, cuando el contribuyente para disminuir su carga fiscal, utiliza figuras jurídicas de desnaturalizan su real intención. Qué debe hacer el intérprete en estos casos. Son situaciones que también han sido analizadas.

Hasta qué punto es importante la aplicación de los métodos de interpretación de las normas impositivas, por parte de la Administración Tributaria. Sus actos tienen alguna relación con la materia estudiada en esta tesis.

Los métodos estudiados, son susceptibles de aplicación para comprender los tratados internacionales que evitan la Doble Imposición Internacional. Cómo

deben interpretarse estos convenios: a la luz del derecho interno? Existen normas expresas que ayudan en su entendimiento?

INDICE GENERAL

Introducción

Capítulo I

IDEAS PRELIMINARES DE LA INTERPRETACION JURIDICA

1.1. Definición

1.2. Clases de Interpretación

1.3. Teorías de la Interpretación Jurídica

a) Teoría Legalista

b) La Teoría Exegética, o de la Voluntad del Legislador

c) Teoría de la Voluntad Objetiva de la Ley

d) Teoría de la Libre Investigación Científica

e) Teoría del Derecho Libre

f) Teoría Pura del Derecho

b.1 Normas de Interpretación en las legislaciones de los
países miembros de la CAN

a) Ecuador

b) Venezuela

c) Perú

d) Bolivia

Capítulo II

NATURALEZA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS: NOCION GENERAL

2.1. Generalidades

2.2. Planteamiento del Problema

2.3. Naturaleza del Derecho Tributario

2.4. Naturaleza de las Normas Tributarias

Capítulo III

TEORIA GENERAL DE LA INTERPRETACION

- 3.1. Generalidades
- 3.2. Principios Generales del Derecho
- 3.3. Beneficios Tributarios
- 3.4. Modelo de Código Tributario para América Latina
- 3.5. Legislación Andina
 - a. Ecuador
 - b. Venezuela
 - c. Perú
 - d. Bolivia

Capítulo IV

METODOS DE INTERPRETACION DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

- b.1 La Autonomía Calificadora del Derecho Tributario
 - 4.1.1. Planteamiento del Problema
 - b.1.2 El Léxico Tributario: su entendimiento jurídico, técnico o usual
 - 4.1.3. Modelo de Código Tributario para América Latina
 - 4.1.4. Legislación Andina
 - a. Ecuador
 - c. Venezuela
 - d. Perú
 - e. Bolivia

- e.1 La Analogía
 - 4.2.1. Generalidades
 - 4.2.2. Analogía e Interpretación Extensiva en el Derecho Tributario
 - 4.2.3. Modelo de Código Tributario para América Latina
 - 4.2.4. Legislación Andina
 - a. Ecuador
 - b. Venezuela
 - c. Perú

d. Bolivia

Capítulo V

PRINCIPIO DE LA CONSIDERACION ECONOMICA EN LAS NORMAS DE CALIFICACION DEL HECHO IMPONIBLE

5.1. Generalidades

5.2. Fundamentación

5.3. Aplicación del Principio de la Consideración Económica en la Interpretación del Hecho Imponible

5.4. El Fraude a la Ley

5.5. Modelo de Código Tributario para América Latina

5.6. Legislación Andina

a. Ecuador

b. Venezuela

c. Perú

d. Bolivia

Capítulo VI

LA INTERPRETACION EN LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

6.1. Generalidades

6.2. La Consulta

6.3. Oficios o Circulares

6.4. Resoluciones de Aplicación General

Capítulo VII

LA INTERPRETACION DE LAS NORMAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

7.1. Generalidades

7.2. Interpretación de los Tratados para evitar la doble imposición internacional

Capítulo VIII
CONCLUSIONES

Conclusiones

BIBLIOGRAFIA

ANEXOS

ANEXO I

TEXTOS DE LAS NORMAS GENERALES DE INTERPRETACION DE LOS
PAISES DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES

ANEXO II

JURISPRUDENCIA

ANEXO III

NORMATIVA ANDINA SOBRE CONSULTAS TRIBUTARIAS

ANEXO IV

NORMAS TRIBUTARIAS DE LOS PAISES DE LA COMUNIDAD ANDINA DE
NACIONES REFERENTE A OFICIOS O CIRCULARES

ANEXO V

NORMAS TRIBUTARIAS DE LOS PAISES DE LA COMUNIDAD ANDINA DE
NACIONES REFERENTE A RESOLUCIONES DE APLICACION
OBLIGATORIA

ANEXO VI

NORMAS CONSTITUCIONALES DE LOS PAISES DE LA CAN REFERENTES
AL TRATAMIENTO Y APROBACION DE LOS TRATADOS
INTERNACIONALES

ANEXO VII

ARTS. 31 AL 33 DE LA SECCION III DE LA PARTE III DE LA CONVENCION
DE VIENA QUE REGULA LA INTERPRETACION DE LOS TRATADOS
INTERNACIONALES

INTRODUCCION

“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 métodos de interpretación de las normas del derecho positivo en general, 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, (los de los países de la CAN), establecen reglas supletorias de interpretación en caso de obscuridad 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 las jurisdiccionales. Estos criterios de interpretación, generalmente son tomados en cuenta por quienes tienen a su

¹Juan Larrea Holguín, *Derecho Civil del Ecuador*, Tomo I:Parte General y Personas, 5ta. ed, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 1991, pg. 238.

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).

Las normas positivas sobre interpretación de los preceptos tributarios, que se encuentran rigiendo en los países de la Comunidad Andina de Naciones, (CAN), léase Venezuela, Ecuador, Perú y Bolivia, recogen en buena parte los criterios esbozados por los estudios del derecho impositivo, no obstante, todavía se encuentra disposiciones que algunas veces pecan por sus limitaciones conceptuales, aunque en general la doctrina sobre el tema, ha sido recogida adecuadamente. La mayoría de las legislaciones tributarias de los países de la CAN, han tomado como base de sus disposiciones sobre interpretación, al Modelo de Código Tributario para América Latina, que a su vez recoge todo el bagaje de los principales principios de interpretación de las normas tributarias entregados por la doctrina.

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, así como las similitudes y semejanzas de las mismas.

Dada la profunda disparidad desde el punto de vista procesal que mantienen los distintos países de la CAN, referente al establecimiento de las máximas autoridades jurisdiccionales que conocen las causas tributarias de última instancia, y a la limitación de la información que se ha investigado, hemos analizado parcialmente alguna jurisprudencia, siendo la más relevante para efectos de éste trabajo, por cuestiones de facilidad de uso, la emitida por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia del Ecuador, a fin establecer la relación entre algunos de los fallos emitidos por tan alto tribunal, frente a la aplicabilidad de la doctrina y de las normas de interpretación tributarias de su país.

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 de los países de CAN, 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.

Cierra el estudio del tema, un breve análisis sobre los mecanismos de interpretación de los Tratados Internacionales que buscan evitar la Doble Tributación Internacional. Esta materia sale de la órbita del tema propiamente de las normas de interpretación de la legislación interna de un país, remitiéndonos a preceptos internacionales que tratan sobre el punto.

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.

Finalmente alertamos al lector que no se ha tomado en cuenta la legislación tributaria colombiana, toda vez que al tener normas tributarias muy dispersas, y no contar con un banco de datos ciertos sobre el tema (que lo resuelve el Tribunal Constitucional de dicho país), ha dificultado su inclusión a efectos de realizar una valoración y análisis de dichas disposiciones de forma al menos aceptable.

Capítulo I

IDEAS PRELIMINARES DE LA INTERPRETACION JURIDICA

1.1. Definición.-

“Desde el punto de vista jurídico la interpretación tiene diversas acepciones: a) Interpretar es determinar el sentido y alcance de las normas jurídicas; b) Interpretar es averiguar lo que tiene valor normativo. De este modo se amplía la función interpretativa a la delimitación del campo de lo jurídico, comprendiendo tanto la concreción de las fuentes como la determinación de su sentido...; y, c) Interpretar es una operación del espíritu que acompaña al proceso de creación del derecho...”²

La interpretación del derecho no es sino la búsqueda del verdadero sentido y consecuencia de un precepto jurídico, sin que importe en un primer momento, al menos como concepto, el método que se utilice para cumplir con esta finalidad. El intérprete del derecho, cualquiera que este sea, al descifrar una norma en particular, lo que en definitiva busca es la aplicabilidad de la misma en la realidad social. Para hacer efectiva esta aplicabilidad, puede valerse de los recursos establecidos en la doctrina y el ley, sin perjuicio de que se prescriba en el derecho positivo, una explicación exhaustiva de los pasos de interpretación de las disposiciones legales.

En definitiva la interpretación jurídica agiliza la posibilidad de la utilización práctica de una norma en el caso correspondiente, ratificando el hecho de que si la disposición no puede ser traducida lógicamente por el interesado y por un tercero autorizado, la misma no tiene uso en una sociedad y por lo tanto, su vigencia a sido inoportuna desde todo punto de vista.

1.2. Clases de Interpretación.

² Máximo Pacheco, *Teoría del Derecho*, 4ta. ed, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1990, Pg. 379.

Siguiendo al tratadista Chileno Dr. Máximo Pacheco, en la obra antes referida, indicaremos brevemente las distintas clases de interpretación jurídica que pueden presentarse, tomando en cuenta, la calidad del intérprete de la norma. Entre estas distintas formas de interpretación se pueden anotar las siguientes:

- b) La interpretación legislativa o auténtica “...es la que emana del mismo poder que dicta la ley, del autor de ella y por eso se llama auténtica. La interpretación mencionada tiene fuerza obligatoria para todos los habitantes del país desde que sí misma es una ley”.³ Esta interpretación por tanto supone, que el poder legislativo, a través de una ley, interpreta una disposición en particular, interpretación que tienen el valor de norma legal y cuya vida jurídica, se encuentra indisolublemente unida a la de la norma interpretada.

Dentro de este tema vale la pena destacar, en el caso ecuatoriano las disposiciones de los artículos 14 y 15 de la Ley Orgánica de la Función Judicial (vigente desde el 11 de Septiembre de 1974), donde se le faculta al Pleno de la Corte Suprema de Justicia, el que pueda dictar por mayoría de votos de sus miembros, una disposición generalmente obligatoria en los casos de fallos contradictorios sobre un mismo punto de derecho, o en los casos de obscuridad y duda en la aplicación de la ley. En estos supuestos, las resoluciones del pleno de la Corte Suprema de Justicia se lo podría homologar como un caso de interpretación auténtica, toda vez que la resolución que se tome, tendrá validez obligatoria *erga homines* para el futuro, salvo que se expida una norma jurídica en contrario por parte del Congreso Nacional.

- c) La interpretación judicial en cambio es aquella que es emanada por los jueces y tribunales de justicia. Este tipo de interpretación tiene validez y alcance únicamente para el caso concreto que se discute en un proceso, y por tanto solamente afecta a las partes en litigio. Dentro de este punto, se podría relacionar a la denominada “interpretación administrativa”, que ha

³ Luis Claro Solar, *Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado*, Volumen I, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1978, Pg. 120.

tomado mucha importancia en los últimos tiempos, dada la participación efectiva de los órganos del Estado en la vida de los particulares. Este tipo de interpretación la hace, como su palabra lo indica, una autoridad administrativa de la función pública, que se encuentre autorizada legalmente para ello (actividad reglada de la administración), estableciendo en muchos casos reales, el alcance de una norma jurídica administrativa.

- d) La interpretación doctrinal, es aquella que emana de los estudiosos del derecho, esto es, se trata de una interpretación de tipo privado, que muchas veces, ayuda significativamente a entender de forma clara el sentido de un precepto, sin embargo de lo cual, su aporte no es obligatorio para los miembros del cuerpo social, quedándose en el área académica del derecho.
- e) La interpretación usual, que es la que viene de los usos comunes de las gentes, sin que tenga fuerza obligatoria, no obstante, muchas veces este concepto es recogido por la legislación, convirtiéndose entonces en obligatoria, como sucede en el caso ecuatoriano en la regla 2da del Art. 18 del Código Civil.

1.3. Teorías de la Interpretación Jurídica. -

Existen algunas posiciones doctrinales referentes a la forma de interpretación de las normas jurídicas, las mismas que se "...fundan en concepciones distintas acerca del orden jurídico y del sentido de la labor interpretativa".⁴ Al no ser materia estricta de este trabajo analizar cada una de las teorías de interpretación del derecho, nos limitaremos a explicar brevemente algunas de ellas, que son las que han tenido mayor relevancia en nuestros derechos. Entre estas teorías podemos anotar a las siguientes:

- a) Teoría Legalista.- Se manifiesta esta teoría en el hecho de que solamente el legislador tiene la potestad de interpretar de forma obligatoria la ley en todos los casos, Se fundamenta esta posición en que es el legislador el creador de una norma legal, y por tanto es él, quien conoce cuál es el sentido y alcance

alcance que le dio a dicha disposición, resultando lógico, por tanto, que sea el único autorizado para determinar la aplicabilidad de un precepto. No se acepta la posible interpretación de terceros, ya que los mismos al no haber participado en la creación de dicha prescripción jurídica, podrían entender equivocadamente la comprensión de la misma, produciendo una verdadera confusión en la sociedad.

- b) La Teoría Exegética, o de la Voluntad del Legislador.- Denominada también por el profesor Dr. Juan Larrea Holguín, como “Método Objetivo-Tradicional.” Es el método que se fundamenta en la realidad positiva de una nación. Solamente se busca interpretar el pensamiento que el legislador quiso implantar en una norma, esto es, establecer la voluntad e intención del hacedor de la ley, determinando el verdadero sentido de la misma. Dos características adicionales de esta teoría son: por un lado el respeto a los precedentes, y a las explicaciones de los intérpretes autorizados de la ley, léase jueces preponderantemente; y, por otro lado, el análisis de una ley formalmente establecida, sin que sea importante conocer cómo se hacen las normas, sino qué se toman de las leyes ya promulgadas. En todo caso, se debe tener en cuenta al momento de entender un precepto, el análisis gramatical y en menor cuantía, el análisis histórico.
- c) Teoría de la Voluntad Objetiva de la Ley.- Según esta teoría “toda ley encierra un querer o contenido de voluntad que se desliga del pensamiento de sus autores para adquirir una virtualidad propia. Por ello lo que interesa investigar no es la voluntad individual del legislador sino aquella parte de la conciencia común que éste interpretó y tradujo”.⁵ Dada la complejidad de la sociedad en la actualidad, la formación y redacción de una ley no se limita únicamente a la capacidad y voluntad del legislador, sino que por el contrario, supone la participación de muchos sujetos interesados y en general de la comunidad, quienes aportan de forma contundente, el fondo de la norma, que será recogido por el legislador. En esta caso entonces, la voluntad del legislador ha sido rebasada por la voluntad de la gente que tomó parte en la

⁴ Máximo Pacheco, op. cit, Pg. 379

⁵ IBID, Pg. 381

tomó parte en la elaboración de dicho precepto legal, respetándose dicha voluntad, la misma que se trasluce en la promulgación de una ley en particular.

- d) Teoría de la Libre Investigación Científica.- Establece la importancia del intérprete de la norma, el Juez, al otorgarle 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. Entre esta otras fuentes se pueden anotar: la costumbre, la tradición, y según el Dr. Máximo Pacheco a la Libre Investigación Científica. Consiste en definitiva en analizar los hechos y los datos racionales e ideales que rodean al caso concreto, para encontrar el justo equilibrio entre los intereses de los contrincantes procesales.

- e) Teoría del Derecho Libre.- El único interpretador de la Ley es el juez, quien debe convertirse en un verdadero creador del derecho. Esta teoría sustenta la tesis de que no son necesarias las reglas de interpretación determinadas por las normas, porque las mismas se alejan de los principios de solidaridad humana, necesarios para la elaboración de un proceso de interpretación. Por lo tanto se repudia la suficiencia absoluta de la ley, dejando de lado los “principios” de interpretación tradicionales, para pasar a una interpretación personal y creadora por parte del juzgado, de esta forma la función de éste debe necesariamente tener relación con la función legislativa (creadora de leyes), toda vez que solamente así, podrá establecerse el verdadero sentido de un precepto jurídico.

- f) Teoría Pura del Derecho.- Esta teoría ha sido sustentada por Hans Kelsen en su famosa obra “Teoría Pura del Derecho”. Sostiene el autor que la interpretación es “una operación del espíritu que acompaña al proceso de

creación del Derecho al pasar de la norma superior a una norma inferior”.⁶ Esto quiere decir que la norma jurídica siempre debe ser interpretada para su aplicación en relación con el conjunto de la legislación, y según el autor, esto significa que el proceso implica que “el derecho desciende un grado” en su jerarquía de las normas. El autor sostiene que los distintos métodos de interpretación de las normas jurídicas, buscan una solución específica para el caso concreto, sin embargo de lo cual, no siempre dicha solución es la correcta, lo único cierto es que conducen a una interpretación particular. Por esto, en definitiva el proceso de interpretación remite a lo que se denomina la política jurídica, porque será el juzgador, quien en acepte como válida un tipo de interpretación en detrimento de otros, considerando que no hay otra interpretación posible. Dentro de este punto, resulta que el principio de seguridad jurídica se torna una quimera, toda vez que los tribunales de justicia en razón del principio de interpretación particular, pueden tomar una posición diferente con relación al caso concreto con un criterio vertido de otra forma en un fallo controvertido.

1.4.- . Normas de Interpretación en las legislaciones de los países miembros de la CAN.-

Antes de proceder al análisis sobre la problemática de la interpretación de las normas tributarias, es importante mencionar, a nivel de introducción también, cual es la base de la legislación sobre el tema, que se encuentra establecida en los distintos países de la Comunidad Andina de Naciones.

a. Ecuador. El Código Civil Ecuatoriano, en su artículo 18 (Anexo I), regula el tema relativo a la interpretación de las normas en general. Esta disposición contiene una serie de reglas que en un primer momento van dirigidas al juez de forma privativa, sin embargo de lo cual, al tratarse de un grupo de preceptos que ayudan a entender mejor el alcance de una disposición en particular, también van dirigidas al conjunto de la población.

⁶ Hans Kelsen, *Teoría Pura del Derecho*, 11va ed., Buenos Aires, Editorial Universitaria de Buenos Aires, , 1973, Pg. 163, citado por Pacheco Máximo, *Teoría del Derecho*, 4ta. ed, Santiago, Editorial Jurídica de

Las reglas de interpretación jurídica ecuatoriana, es un compuesto de principios bastante claros, que tienen como objetivo que el juzgador en ningún momento pueda faltar a su responsabilidad de administrar justicia, inclusive cuando considere que no existe un precepto legal que sea procedente para un caso específico. Tanto es así que el primer inciso de la norma citada establece que “Los jueces no pueden suspender ni denegar la administración de justicia por oscuridad o falta de Ley. En tales casos juzgarán atendiendo a las reglas siguientes:” Esto concuerda con el principio constitucional establecido en los artículos 18 y 23 numeral 17 de la Carta Magna.

Dentro de la normativa del Ecuador, el mentado art. 18 del Código Civil, toma en cuenta los distintos métodos de interpretación establecidos en la doctrina: prevalece el tenor literal; también se puede tomar el espíritu o intención de la ley; la forma como se ha de entenderse las palabras: en su sentido común y natural, salvo que el legislador las haya definido expresamente; así mismo las palabras de una ciencia o arte se las comprenderá en la forma como lo entienden y profesan las personas entendidas en dichas materias; también se acepta que se tome en cuenta el contexto de la ley como un todo orgánico, homogéneo al momento de su interpretación y posterior aplicación; no se dirige ningún sentido de interpretación en que ésta pueda ser restrictiva o extensiva, sino más bien se respeta el criterio de los estudiosos, de que no son métodos de interpretación, sino consecuencias de la misma; se acepta la analogía; y la aplicación de los principios generales del derecho.

Estos modos de interpretación no tienen una forma de empleo ordenado, es decir, de conformidad con los numerales establecidos en el art. 18, sino que se los puede aplicar de forma indiscriminada, tomando en cuenta la lógica, ya que algunos de ellos para poder ser aplicados, deben dejarse de lado algunos otros, como en el caso de que se puede desatender el tenor literal de una disposición cuando la misma es oscura, y por tanto se puede emplear el espíritu de la legislación en general.

Por lo expuesto de forma muy sucinta, nos encontramos que en el Ecuador, se tiene un conjunto de reglas básicas, aplicables para interpretar normas jurídicas en cualquier materia del derecho.

b. Venezuela. También éste país tiene una referencia en su Código Civil, acerca del tema de la interpretación de las normas jurídicas. Así el art. 4 del mentado cuerpo legal, establece un régimen muy puntual de reglas generales de interpretación, a ser usadas por los destinatarios del derecho (no únicamente jueces y magistrados), dentro del proceso de entendimiento de un punto de la legislación en particular.

El art. 4 del Código Civil de Venezuela, publicado en la Gaceta N° 2.990 Extraordinaria del 26 de Julio de 1982, (Anexo I) toma en cuenta ciertos aspectos puntuales sobre el tema: en primer lugar ratifica como principio general, que debe atenderse el tenor literal del texto legal y la intención del legislador al momento de establecer las normas; en caso de vacío legal u oscuridad se acepta la analogía y la aplicación de los principios generales del derecho.

El Código Civil Venezolano, de forma directa establece dos direccionalidades en la interpretación: por un lado cuando las normas son claras, debe entenderse y aplicarse el significado de las palabras conjuntamente con la intención del legislador; y por el otro lado, cuando no hay norma o si ésta no es clara, se puede aplicar la analogía y/o los principios generales del derecho atinentes al tema en cuestión.

Es interesante la posición venezolana sobre el tema, ya que topa específicamente ciertos puntos claves en la interpretación jurídica, dejando a nuestro entender, mayor libertad al intérprete en la comprensión del alcance de un precepto a la luz de la doctrina y los principios del derecho.

c. Perú. También el Código Civil del Perú, tiene algunas normas referentes al tema. Así las reglas IV, VIII y IX del Título Preliminar de este cuerpo de legal (Anexo I), regulan algunas cuestiones de la interpretación jurídica.

En primer lugar se acepta la analogía como método de interpretación legal, sin embargo de forma expresa se la limita: no tiene aplicación en aquellas disposiciones que establecen restricciones de derechos o excepciones en general.

De otra parte concuerda con la norma ecuatoriana que el juez no puede denegar justicia en ningún caso, y peor por defecto o deficiencia de la ley. En estos casos de forma puntual se determina que deben aplicarse los principios generales del derecho y de preferencia los que han inspirado a la legislación peruana. En estas situaciones, es positivo que se deje un margen de lógica en la interpretación de una ley, pero siempre y cuando tomando en cuenta referentes de peso, como son los principios inspiración de una legislación en particular.

Una cuestión curiosa, es el hecho de que en la regla IX del Título Preliminar del Código Civil, se convierte a todas las normas de este cuerpo legal, y por supuesto a las de interpretación, en normas supletorias de toda la legislación peruana, es decir, que se establece el principio de generalidad de su aplicación para todas las ramas del derecho, siempre y cuando no exista contradicción con las mismas.

Se reitera el hecho de que las normas peruanas sobre la interpretación son muy específicas, dejándose un margen de discrecionalidad al intérprete al momento de analizar un precepto determinado.

d. Bolivia. En el caso Boliviano, no existe una disposición específica que regule el tema de la interpretación de los preceptos jurídicos en general, sin embargo, tanto la Constitución Política del Estado como la Ley del Tribunal Constitucional⁷ (Anexo I), especialmente ésta última, nos dan algunas luces sobre el tema.

El art. 4 de la Ley del Tribunal Constitucional establece que este alto organismo,

organismo, tiene la potestad de interpretar las distintas normas del ordenamiento jurídico boliviano con el carácter de obligatorio, “en resguardo del principio de conservación de la norma, adoptará la interpretación que concuerde con la Constitución.” Esta disposición no establece un mecanismo propiamente de entendimiento del derecho, sino que más bien regula el efecto de una declaratoria de interpretación por parte del Tribunal Constitucional, el hecho de que dicho pronunciamiento es obligatorio para todos los operadores del sistema.

Tanto el art. 228 de la Constitución como el art. 42 de la Ley del Tribunal Constitucional, concuerdan con la norma antes mencionada, ya que se ratifica el principio de supremacía de las normas constitucionales frente a otras de menor jerarquía, y en la segunda de las disposiciones, se establece sobre el valor de las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional: son de última y definitiva instancia. Por lo tanto, cualquier pronunciamiento de interpretación de las normas, tiene que estar acorde con los lineamientos del art. 228 de la Constitución, y dicha sentencia es inapelable.

Para la legislación boliviana en su conjunto no existe un cúmulo de preceptos que establezcan parámetros de interpretación jurídica, sino que fundamentalmente dicha interpretación tiene que estar sujeta a las disposiciones constitucionales, y a los fallos con carácter obligatorio emitidos por el Tribunal Constitucional, dentro de los cuales, se toma en cuenta a los principios generales del derecho y a los pronunciamientos doctrinales sobre el tema.

En todo caso, para el tema en concreto materia de este trabajo, el Código Tributario de Bolivia, en sus arts. 5, 6, 7, y 8, sí contiene algunas normas específicas de hermeneútica jurídica, como se lo tratará más adelante.

⁷ Ley No. 1836, publicada el 1 de abril de 1998

Capítulo II

NATURALEZA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS: NOCION GENERAL

2.1. 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.”⁸

El tema de la autonomía del derecho tributario en una época fue materia de no pocas disquisiciones, en el sentido de establecer cual era la situación de ésta 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, cuál es 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 conbinación 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.

2.2. Planteamiento del Problema.-

Hasta que punto el derecho tributario podía considerarse como una rama independiente del derecho, frente al derecho civil o “común” especialmente.

⁸ Ramón Valdés Costa, , *Instituciones de Derecho Tributario*, Reimpresión, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1996, Pg. 38.

Hasta que 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 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 Troabas y Francois Géný, 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 fuerte a dichos postulados, descartando tal autonomía académica. Existen también algunos autores como el profesor argentino Héctor Villegas o el Dr. 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.

2.3. 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, ..." ⁹

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, la 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

⁹ Ramón Valdés Costa, , Curso de Derecho Tributario, 2da. Ed., Buenos Aires/Sta. Fe de Bogotá/Madrid, Ed. Depalma/Temis/Marcial Pons, 1996, Pg. 265.

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.”¹⁰

Ahora bien, la autonomía científica del derecho tributario no significa que ésta 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 interdependencia de las distintas ramas jurídicas, y por lo tanto, la noción fundamental de la unidad del derecho”¹¹

Por lo expuesto, es evidente que aunque el Derecho Tributario tiene autonomía científica, forma parte de un sistema jurídico unitario, y se encuentra

¹⁰Fernando Sáinz de Bujanda, *Sistema de Derecho Financiero*, Tomo I, Vol 2, Madrid, Ediciones de la Universidad Complutense, Pg. 168, citado por Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Pg. 54.

¹¹Carlos Giuliani Fongouge, Rubens Gomez de Sousa y Ramón Valdés Costa, *Reforma Tributaria para América Latina: Modelo de Código Tributario*, 2da. Edi., Washintong DC, Organización de los Estados Americanos, 1968, Pg. 3.

relacionado con otras ramas del sistema legal vigente, ya que toma ciertos conceptos y formas de éstas otras materias jurídicas, le ayudan a desarrollarse dentro de una realidad legal en particular.

2.4. 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 fiscales¹² frente a otro tipo de disposiciones.

Aún más, aunque efectivamente el fondo de las disposiciones impositivas varíen frente a otro tipo de normas legales, por naturaleza proceden de un mismo tronco y formación, lo que le 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.”¹³

¹²Hecho generador que da nacimiento a la obligación tributaria, preponderantemente

¹³ Eusebio González García, , *Interpretación de las Normas Tributarias*, Pamplona, Editorial Aranzadi, 1997, Pg. 13.

Como corolario de todo lo expuesto, las normas tributarias son normas como cualquier otras de una 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.

Capítulo III

TEORIA GENERAL DE LA INTERPRETACION

“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.”¹⁴

3.1. 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 capítulo 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 presentan como una camisa de fuerza para entender de forma clara el alcance de las

¹⁴ Juan Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 11va ed., Madrid, Editorial Tecnos, 2000, Pag. 170.

normas tributarias, entonces de qué tipo de principios y métodos se vale el Derecho Tributario para explicar y comprender el ámbito de sus disposiciones.

3.2. Principios Generales del Derecho.-

Una vez establecido también en el capítulo II, 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”.¹⁵

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, a fin de encontrar el real alcance de un precepto tributario en particular.

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

¹⁵ M.S. Giannini, *L'interpretazione e l'intergrazione delle leggi tributarie*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, Anno V, P. 1ª., 1941, pag. 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, Pg. 105.

tributarios y contribuyentes, deben 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 primigenio 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 también puedan ser utilizados institutos de otras ciencias jurídicas afines o complementarias, los mismos que en todo caso 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.

3.3. 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 éste 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

en el área de la compleja patología jurídica tributaria.”¹⁶

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 por ejemplo, el art. 257 de la Constitución Política del Ecuador.

Dadas las consecuencias de la presencia de beneficios tributarios, se siente que éstas disposiciones deben ser entendidas con una precaución mayor que la normal, porque en caso contrario, se podría “atentar” inclusive con los principios básicos de la tributación. Una de las metodologías que mayormente se han usado, y que inclusive forman parte del ordenamiento jurídico de algún país, como en el caso Venezolano como se lo estudiará más adelante, 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.

¹⁶ Salvatore La Rosa, *Los Beneficios Tributarios*, en *Tratado de Derecho Tributario* dirigido por Andrea Amatucci, Tomo I, Bogotá, Editorial Temis, 2001, pp. 388-389.

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 hermético. 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 de Naciones, 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.

3.4. 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 son normales, y equiparables, desde el punto de vista de la interpretación, a todas las demás normas jurídicas.”¹⁷

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.

3.5. Legislación Andina.-

a. Ecuador.-

¹⁷ Carlos Giuliani Fongouge, Rubens Gomez de Sousa y Ramón Valdés Costa,, obra. citada , Pg. 10.

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, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica.”

Para fines del presente estudio tomaremos en cuenta únicamente la primera parte de la norma transcrita, esto es la que tiene directa relación con el tema aludido, toda vez que en el capítulo V de este trabajo, se efectuará un examen específico del tema de la interpretación de la realidad económica en el derecho tributario.

Así 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. Sí al emplear éstos 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, 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 por ejemplo en el fallo dictado dentro del Expediente de Casación No. 98-93, R.O. 823, 16-XI-95, reconoce este principio de forma expresa. (Anexo)

b. Venezuela.-

El art. 5 del Código Tributario de Venezuela, en torno a este tema establece lo siguiente:

“Artículo 5. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo su fin y a su significación económica, pudiéndose llegar a los resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias.

Las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás beneficios fiscales se interpretarán en forma restrictiva.”

En el caso de la ley venezolana, se recoge también el principio rector de que al ser las normas tributarias normales y comunes, para su aplicación y entendimiento se tomarán en cuenta los métodos admitidos en derecho sin restricción alguna, siguiendo los lineamientos del M.C.T.A.L.

Tan fiel es el reenvío a la norma del art. 5to. del código de la unión panamericana, que inclusive se da cuenta de que los resultados de la interpretación pueden ser restrictivos o extensivos. Es muy positivo que esta

última idea conste de forma expresa en dicha disposición, porque se aclara definitivamente que el proceso de interpretación no puede tener como objetivo el entender una norma de forma restrictiva o extensiva, sino que por el contrario, con la utilización de los métodos de interpretación que la ciencia jurídica pone a disposición del intérprete, éste como resultado de tal aplicación, puede obtener una conclusión más o menos amplia del alcance de un precepto en particular.

Como en el caso ecuatoriano, el tema sobre el análisis de la interpretación tomando en cuenta los fines y significación económica de las disposiciones, se estudiará más adelante de forma pormenorizada.

Siguiendo con el análisis de la regla en cuestión, el segundo inciso del art. 5to., contiene una norma contradictoria al principio sustentado en su primer inciso. El legislador establece que las normas de exención y otras que pueden beneficiar al sujeto pasivo, “ se interpretarán en forma restrictiva.” Nos parece una posición que deja fuera las modernas teorías sobre la interpretación de la ley en general, y el derecho tributario no puede ser la excepción, así como atenta expresamente contra el precepto del inciso anterior. Como se dijo anteriormente, el proceso de interpretación de cualquier norma utiliza procedimientos para entender su real alcance, y su resultado puede ser más o menos amplio. El establecer una disposición que de entrada establezca que la interpretación obligatoriamente debe encontrar como resultado un producto reducido, significa dar al traste con toda la teoría de la interpretación de las normas tributarias, y en definitiva se le da el carácter de norma “especialísima” a la exención cuando no tiene dicha característica. Al efecto se reitera los acertos indicados en párrafos anteriores sobre este mismo tema, y tomamos en cuenta el siguiente criterio del Prof. Eusebio González: “...es preciso reiterar que en el momento de interpretar, lo que hay que hacer es desentrañar el significado de la norma... La interpretación es algo elástico, como un resorte o un acordeón, que se puede estirar o acortar, pero que siempre tiene un límite más allá del cual no puede dilatarse o encogerse.”¹⁸

Ahora bien, el mismo Código de Venezuela en su art. 4to., referente a la creación de las exoneraciones y beneficios fiscales determina que “En materia de exenciones, exoneraciones, desgravámenes, rebajas y demás beneficios fiscales, las leyes determinarán los requisitos o condiciones esenciales para su procedencia..” Nos parece que esta redacción no debería estar ubicada en este sitio, sino en uno dedicado exclusivamente al tratamiento de las exoneraciones y beneficios en general, ya que ubicada por legislador en este lugar, podría dar lugar a que se trate de dirigir, a nuestro criterio, la forma como debe interpretar el juzgador administrativo una regla, al momento de establecer si existe una exoneración o beneficio a favor del sujeto pasivo, en su afán de precautelar el interés del Estado. Entendemos más bien que se trata de una disposición que no puede estar encauzada para el intérprete sino para el legislador, toda vez que exige que se cumplan ciertos requisitos al momento de configurar y crear este tipo de preceptos.

Por lo expuesto, pensamos que el funcionario a quien le corresponda interpretar una norma de exoneración o beneficio, debe tener en cuenta los principios generales de interpretación antes esbozados, a fin de aplicar dicha disposición de conformidad con el alcance cierto de lo que el legislador quiso reglamentar, tomando en cuenta siempre los principios básicos de tributación, aunque en este caso concreto, exista una norma expresa que ataca este criterio.

c. Perú.-

El primer inciso de la norma VIII del Título Preliminar del Texto Unico Ordenado del Código Tributario del Perú, establece lo siguiente:

“NORMA VIII. INTERPRETACION DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.

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

¹⁸ Eusebio González García, , *Obra Citada*, Pg. 25.

No cabe mucho análisis de la norma en cuestión, la misma que ratifica la posición de todos los demás códigos estudiados, en el sentido de que también en este caso, se acepta como fuente de interpretación primigenia de la ley impositiva, los métodos de interpretación admitidos por el Derecho en general, lo que puede comprenderse en un primer momento, que dentro del proceso interpretativo se deben tomar en cuenta incluso, los principios rectores del derecho tributario que se refieren al tema.

Por otro lado de forma específica la norma peruana no incluye la interpretación de las exenciones en forma alguna, por lo que al igual que en el caso ecuatoriano, se expresa el reconocimiento de estas disposiciones como normas tributarias normales, sin que sea necesario efectuar cualquier otro tipo de comentario.

d. Bolivia.-

El art. 5 del Código Tributario de Bolivia establece lo siguiente:

“Art. 5 Las normas tributarias se interpretarán y aplicarán por los órganos autorizados al efecto, respetando el espíritu y la letra de la Ley con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquellas.

La disposición precedente es también aplicable a las exenciones.”

En el caso boliviano también se toma en cuenta la posibilidad de que las normas tributarias se interpreten de conformidad con los métodos admitidos en derecho y sus resultados pueden ser restrictivos o extensivos. Este procedimiento además es factible al momento de interpretar al aplicar las exenciones. Al efecto nos remitimos al análisis realizado al estudiar el tema en referente al M.C.T.A.L. y los demás códigos de la región.

Quizá el único punto que nos llame la atención de esta disposición, es la primera parte de la misma, la cual determina que la interpretación y aplicación

de las normas tributarias lo efectuarán “los órganos autorizados al efecto”. De esta redacción se podría entender que los únicos llamados a interpretar los preceptos fiscales serían autoridades públicas, ya sean administrativas o judiciales, dejando de lado al destinatario de la obligación tributaria, esto es, al contribuyente. También el sujeto pasivo, para cumplir con su obligación, debe de alguna manera interpretar el alcance de la norma en cuestión, utilizando los procedimientos generales de interpretación, por lo que nos parece un error el que por una disposición expresa, se indique que solo las autoridades tengan esta capacidad, cuando la realidad es distinta.

Finalmente la frase que dice que la interpretación debe respetar “el espíritu y letra de la Ley”, asimismo nos parece que se encuentra sobrando, toda vez que trata de limitar la forma como el interprete de entender una disposición. Con la utilización de los métodos de interpretación admitidos por el Derecho, ratificado por la misma regla, no cabe que se pueda limitar de forma alguna, la utilización de estos sistemas de comprensión de la norma que tiene la ciencia jurídica. Se debe aclarar en una disposición aparte sobre el alcance del uso de los términos en una norma tributaria.

Capítulo IV

METODOS DE INTERPRETACION DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

No es propósito de este trabajo el establecer límites en el tratamiento de cualquiera de los temas propuestos, por lo tanto, al analizar el presente tema, 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.

4.1. La Autonomía Calificadora del Derecho Tributario.-

4.1.1. 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.”¹⁹

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 capítulo II 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.

¹⁹ Dino Jarach, *Curso de Derecho Tributario*, 3ra. Edición, Buenos Aires, Ediciones Cima, , 1980, Pg. 224.

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 donde era posible para el derecho tributario, dentro de su ámbito, el poder 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 éste 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, este podía en un momento determinado, aplicar dichos principios para el entendimiento de las 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.

Estos enfrentamientos a más de tener lugar en Francia, también se presentaron en Alemania²⁰ e Italia²¹, con tintes muy similares, sin que en un momento determinado se pudiese encontrar una fórmula de solución adecuada, dadas las encontradas posiciones, y sobre todo, por la calidad de exponentes que se enfrentaban.

²⁰ Entre Albert Hensel y Ottmar Bhuler, ya mencionados.

²¹ Entre Antonio Berliri y Enzo Vanoni.

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 Prof. 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.”²²

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 concepto, 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.

4.1.2. 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 forma 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 como esté redactado dicho término, la manera como se encuentre inserta en una frase, cuán importante es su posición dentro de la frase, ya que de estos análisis se podrá establecer con alguna cercanía, la voluntad del legislador al establecer el precepto en particular.

²² Eusebio González, *Obra Citada*, Pg. 32

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 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, cual 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 del derecho español, el proyecto originalmente presentado en España sobre este tema, a tomarse en cuenta dentro de la Ley General Tributaria, establecía como primera opción para el intérprete, el entendimiento del sentido usual de los términos, si es que no se utilizaba de forma expresa el sentido técnico o jurídico de los vocablos. Esto quería decir, que si el legislador no determinaba de forma clara el empleo de las palabras dentro de un precepto, entonces se lo debía comprender obligatoriamente de la forma ordinaria, como la gente común la entendía. Nos parece que era una solución bastante satisfactoria la propuesta del legislador español, sin embargo, por razones que desconocemos el texto fue cambiado, por uno parecido al ecuatoriano, como se lo estudiará más adelante.

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 contribuyente 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 al 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 en base a 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.”²³

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 – Anexo II)

Hay que recordar que el legislador no es un experto en otras materias sino en las cuáles 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

²³ Juan Marín Queralt y otros, *Obra Citada*, Pg. 181.

técnicos, el legislador no es un técnico, sino que utiliza esos conceptos en su acepción vulgar o usual²⁴, 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.

4.1.3. 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 éstos 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.

4.1.4. Legislación Andina.-

a. Ecuador.-

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

²⁴ Eusebio González G., *Obra Citada*, Pg. 45.

“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 cual 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. (Anexo II)

b. Venezuela.-

En el Código Orgánico Tributario de Venezuela nada se dice de modo expreso sobre la autonomía calificadora del derecho tributario ni sobre el entendimiento del uso de las palabras en una disposición. No obstante lo dicho, se podría inferir que implícitamente sí se podría argumentar la autonomía calificadora en el derecho Venezolano, ya que el antes analizado art 7 del mismo cuerpo legal determina que “En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes se aplicarán supletoriamente y en

orden de prelación, las normas tributarias análogas, los principios generales del derecho tributario...”.

Tanto los principios generales del derecho como los del derecho fiscal, recogen el instituto de la autonomía calificadora de esta rama de la ciencia jurídica, por lo que sería totalmente pertinente el aceptar desde todo punto de vista este principio específico que rige a la ciencia impositiva, en el caso de interpretar una norma en particular.

Por otro lado en cuanto a la comprensión del uso de las palabras en un norma, el art. 5 del Código Orgánico Tributario establece que “las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho..”. En el caso particular de Venezuela, estos principios, en concordancia con el art. 7 de la misma ley, se los puede tomar del derecho civil. Así el también estudiado art. 4 del Código Civil , manda que a “...la Ley debe atribuírsele el sentido que aparece evidente del significado propio de las palabras, según la conexión de ellas entre sí y la intención del legislador.” Aunque el legislador no hace una referencia expresa al cómo se debe desentrañar este significado propio de las palabras, la lógica y los principios generales de interpretación, ayudarán al intérprete a darle el justo significado de los vocablos en una regla en particular.

De todo lo dicho se desprende que en el caso venezolano, aunque no existe una norma tributaria expresa que rijan al tema en cuestión, tampoco es menos cierto que no se puedan utilizar otros artificios que nos da el mismo derecho tributario y el derecho civil, para que puedan ser de auxilio para el intérprete en el momento de comprender de mejor manera una disposición en un caso concreto.

c. Perú.-

Tampoco en el derecho peruano existe una normativa expresa sobre el tema, como en el caso ecuatoriano. Sin embargo, como en el caso venezolano, el principio de la autonomía calificadora del derecho tributario, se lo puede tomar de los principios generales de interpretación, consignados en el primer inciso de

de la norma VII del Código del Perú, que establece que “Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.”

En el caso que nos ocupa nos remitimos a la explicación venezolana en extenso, repitiendo únicamente que dentro de los principios generales de interpretación del derecho tributario se encuentra presente la autonomía calificadora del derecho tributario, instituto que debe ser tomado en cuenta de forma obligatoria por el intérprete en un momento determinado.

En cuanto al tema de la forma de entendimiento de los términos dentro de una disposición, nada dice el Código Tributario, ni el Código Civil vía norma supletoria. A pesar de lo dicho, debemos concebir que el intérprete debe discernir los vocablos de un precepto de conformidad con la lógica y el sentido que tenga en una disposición, sino en caso contrario, nos enfrentaríamos a una eventualidad de falta de cuidado y negligencia en la interpretación.

d. Bolivia. -

La primera parte del inciso primero del art. 5 del Código Tributario de Bolivia, establece lo siguiente:

“Art. 5 Las normas tributarias se interpretarán y aplicarán por los órganos autorizados al efecto, respetando el espíritu y la letra de la Ley con arreglo a los métodos admitidos en Derecho,...”

La norma transcrita dispone que el intérprete debe respetar el espíritu y la letra de la Ley, al momento de entender y aplicar una regla en particular. Esto significa que se tiene que tomar en cuenta de forma conjunta el modo como se ha establecido el término de una norma y el contexto en el que se encuentra. Muchas veces no se puede determinar con certeza lo que es el espíritu de la ley. Entendemos el espíritu como la adecuación de las palabras a la voluntad del legislador. La comprensión de un conjunto de normas en su conjunto, puede ayudar a alcanzar el espíritu de la legislación, evidentemente con el discernimiento de las palabras.

En el caso tributario boliviano, aunque no se establece de forma específica la manera de entendimiento de las palabras de una disposición, sin embargo, al determinarse que la letra de la ley debe ir de la mano del espíritu de la misma, se podría también tácitamente comprender que el intérprete debe establecer la forma como se usa una expresión en un precepto, a fin de situar si se la está definiendo expresamente, si se la está reenviando otra rama del derecho, si se utiliza su connotación técnica o si no se la conceptúa, en cuyo caso, se debe entenderla de la forma usual.

En cuanto a la autonomía calificadora, también en el art. 7 del Código Tributario, se hace referencia a la posibilidad de aplicación de los principios del Derecho Tributario, dentro de los cuales se encuentra el tópico en cuestión, por lo que sería aplicable por parte del intérprete en un caso específico.

4.2. La Analogía.-

4.2.1. Generalidades.-

“Cuando 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.”²⁵

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 ha 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.

²⁵ Carlos Ducci Claro, *Interpretación Jurídica*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1997.Pg. 57

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.

Una parte muy entendida de la doctrina de tributaristas, especialmente españoles e italianos, quienes sostienen 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 este 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.”²⁶

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, 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.”²⁷

No es posible, según ésta 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

²⁶ Andrea Amatucci, *La Interpretación de la Ley Tributaria en Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, Bogotá, Editorial Temis, 2001, pgs. 581-582.

²⁷ Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, Pg. 275.

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 método 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, no es sino un problema de palabras y no de fondo, toda vez que las dos posiciones coinciden 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 no procede discusión sobre el punto.

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 partida 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 que sufre de éstas 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 el 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, entendiéndose 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.²⁸

El mentado estudioso sostiene que efectivamente se presentan lagunas jurídicas, cuando no “existe norma fundante”, esto es, cuando no hay una disposición expresa 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.”²⁹
- 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

²⁸ Pablo Rodríguez Grez, *Teoría de la Interpretación Jurídica*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1995, Pg.s. 123-132.

si se hubiere abocado a la tarea de regular la situación respecto de la cual hay un vacío legal.”³⁰

- 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.”³¹ La equidad es la aplicación de la justeza en un caso concreto.

Finalmente, como corolario de todo lo dicho, hacemos nuestras las palabras del Dr. 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. Sólo 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.”³²

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 en último momento, de conformidad con su leal saber y entender, el que opte 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.

²⁹ IBID, pg. 125

³⁰ IBID, pg. 127

³¹ IBID, pg. 129

³² IBID, pg. 131

4.2.2. 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 las expresión lexical, mientras la analógica, a un lado del texto estricto de la ley, la aplica siguiendo el ratio de la misma.”³³

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 que 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 considerar, es determinar cuál 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 en el punto 3.2. *ut supra*, 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 pueda restringir los términos de la norma o también extenderlos.

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

³³ José Vicente Troya Jaramillo, *La Interpretación de la Ley Tributaria en el Ecuador*, en *Estudios de Derecho Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1984, Pg. 121.

posibilidad de 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 y/o al fisco. Una vez que se encuentre autorizada 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

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 que órbita se aplicara 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, cual es el procedimiento para colmar estos vacíos de la ley vía aplicación analógica. Al efecto replicamos la propuesta de tratadista chileno Pablo Rodríguez, 4.2.1. *ut supra*, 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.

4.2.3. 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. 6º. La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones.”

“Art. 7º. 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 4.2.1. *ut supra*. En todo caso, es muy rescatable que de forma clara y directa es determine que la analogía es un sistema aceptado para ayudar al entendimiento 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,...”³⁴

Una vez aceptada la posibilidad de la utilización del criterio analógico, entonces, que ayudas 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. 7º 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 acertado 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.

4.2.4. Legislación Andina.-

a. Ecuador.-

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. 6º 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 existiendo dos restricciones expresas: como consecuencia de la aplicación de este 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

³⁴ Carlos Giuliani Fongouge, Rubens Gomez de Sousa y Ramón Valdés Costa, *Obra Citada*, Pg. 14.

derecho tributario, como sucedía en el Modelo. Se la puede aplicar para colmar vacíos procesales y/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 como se anotó en el literal a) del numeral 1.3. de este trabajo, 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 problemas de interpretación de problemas particulares, pero siempre cuidando que su aplicación no interfiera con los principios de tributación general.

Así por ejemplo, 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 el 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 ha 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- Anexo II).

b. Venezuela.-

El artículo 6º del Código Orgánico Tributario, dispone lo siguiente:

“**Artículo 6.** La analogía es admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones, exoneraciones ni otros beneficios, tampoco tipificar ilícitos ni establecer sanciones.”

También en Venezuela se acepta la aplicación analógica en el Derecho Tributario. Como en el caso ecuatoriano, la primera parte de la disposición es muy semejante a la establecida en el modelo por lo que nos relevamos de una explicación más profunda sobre el punto.

Sin embargo, la última parte del precepto se torna novedosa, cuando establece que tampoco, vía la utilización del criterio analógico, se pueden “tipificar ilícitos ni establecer sanciones.” Entendemos que esta norma es una derivación del principio de legalidad en materia penal: “nullum crimen, nullum pena, sine lege”, mediante el cual cualquier conducta que pudiera producir efectos penales, debía estar previamente establecida en la Ley. Si bien es cierto este principio consta en la Declaración Universal de Derechos Humanos, así como en la misma Constitución Política del Estado de Venezuela, y todos los tratadistas de la materia en cuestión están de acuerdo con el tema y principio penal, nos parece que esta reiteración en la norma tributaria no era necesaria. Quizá el legislador, a fin de aclarar cierto tipo de conductas, especialmente de quienes tienen el poder y la administración de justicia en sus manos, estableció de forma expresa la disposición, que no hace sino ratificar el principio universalmente aceptado, sólo que se le da connotaciones en el campo impositivo.

c. Perú.-

La segunda parte de la Norma VIII y la Norma IX del Código Tributario del Perú establecen lo siguiente:

“NORMA VIII. INTERPRETACION DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.

... En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecer sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos, distintos de los señalados en la ley.

NORMA IX: APLICACIÓN SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.”

Aunque de forma expresa no se dispone que el criterio analógico es aceptado para interpretar e integrar la ley tributaria, sin embargo, de forma implícita sí se encuentra reconocido por el legislador. Esto se da porque en el primer inciso de la norma VIII, como estudiamos en el literal c del numeral 3.5., son aplicables para la interpretación de las normas impositivas todos los métodos aceptados por el derecho, encontrándose dentro de éstos el procedimiento analógico.

Por otro lado, en las mismas normas transcritas en este numeral también se puede colegir que la analogía es procedente en un momento determinado. Así, la norma IX establece criterios de aplicación supletoria de los principios del Derecho, y esto solamente puede darse cuando no existe una norma expresa que pueda acoplarse a una situación predeterminada. Inclusive este mismo mandato comienza diciendo: “En lo no previsto por éste Código o en otras normas tributarias, podrán aplicarse...” Ciertamente se reconoce la posibilidad de que se pueda aplicar otra normatividad distinta a la establecida en las legislación impositiva, para colmar dicho vacío legal. Esto no es sino la integración del derecho vía procedimiento analógico. Entonces, este método se encuentra reconocido en la legislación tributaria peruana.

En este caso, las normas supletorias a ser tomadas en cuenta, tendrán una uniformidad clara: primero otras normas tributarias semejantes, subsidiariamente los principios generales del Derecho Tributario, posteriormente

posteriormente los principios generales del Derecho Administrativo y los principios generales del Derecho en general, en último término. Sí se presente por tanto, un esquema jurídico para suplir los vacíos que pueda tener la legislación tributaria.

No obstante lo dicho, los procedimientos a adoptarse tienen sus limitaciones para cierto tipo de temáticas. Así la última parte del segundo inciso de la Norma VIII, las establece, cuando dice que por vía de interpretación “no podrá crearse tributos, establecer sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos, distintos de los señalados en la ley”. Esta regla tiene el mismo efecto establecido cuando se limita el procedimiento analógico tanto en el Modelo como en los Códigos de Ecuador y Venezuela, esto es, que no pueden utilizarse esta vía para romper con el principio de legalidad tributaria de forma preponderante, aunque en el caso peruano, se amplía a otros supuestos.

d. Bolivia.-

Los artículos 6 y 7 del Código Tributario de Bolivia, disponen lo siguiente:

“Art. 6. La analogía será admitida para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no podrá crearse tributos, exenciones, ni modificarse normas preexistentes.

Art. 7. Los casos que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de la Leyes expresas sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente los principios generales del Derecho Tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular.”

En el caso boliviano sí se tiene una norma que acepta expresamente el criterio analógico para integrar al derecho. También se admite este procedimiento pero con las limitaciones también presentes en la legislación de los otros países. Y también se permite la aplicación, vía normas supletorias, de los principios del derecho tributario y del derecho en general, en caso de que no exista una norma expresa que pueda regular un tema en particular.

No haremos mayor énfasis en esta legislación, toda vez que su reglamentación es muy similar a las establecidas en los otros países de la CAN, siendo la explicación formulada para aquellos, totalmente compatible y pertinente con el ordenamiento jurídico de Bolivia en cuanto a este tema.

Capítulo V

PRINCIPIO DE LA CONSIDERACION ECONOMICA EN LAS NORMAS DE CALIFICACION DEL HECHO IMPONIBLE

5.1. 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 poder dar preminencia 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

“La teoría sostenida considera como base o fundamentación general de los impuestos, el principio de la capacidad contributiva...”³⁵

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.

Ahora bien, no cabría duda alguna en la interpretación del hecho imponible, si éste consistiría en un hecho jurídico, como por ejemplo 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 cabría 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 interprete 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.

5.2. Fundamentación.-

³⁵ Dino Jarach, *Prólogo a la Segunda Edición del El Hecho Imponible*, 3ª Edición, Buenos Aires, Ediciones Abeledo-Perrot, 1982, Pg. XXVI.

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, sólo 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."³⁶

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

³⁶ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 7º Edición, Buenos Aires, Ediciones De Palma, 1999, Pgs. 170-171.

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 fuertemente 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 el Dr. 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."³⁷

5.3. 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 éste afán, se utilizan figuras jurídicas cuya naturaleza difieren sustancialmente del fin que persiguen los negocios, con el único objetivo de tener un rendimiento impositivo los más reducido posible, caminando por los límites de lo lícito frente a lo ilícito.

Siguiendo preponderantemente al profesor Dino Jarach³⁸ en este punto, cuando

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 debe 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 que esté 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 *intento 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 éste 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, en donde, dentro del

³⁷ Eusebio González, *Obra Citada*, Pg. 64.

del proceso de liquidación al que aportó el bien le toca el dinero, mientras 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 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 intensión 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. Al tener autonomía el derecho tributario, como se ha analizado en esta 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

³⁸ Dino Jarach, *El Hecho Imponible*, 3º Edición, Buenos Aires, Ediciones Abeledo-Perrot, 1982, Pgs. 146-165.

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 sólo 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.

5.4. 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 interesante 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.”³⁹ 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 disfraza 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, la economía de opción, tienen 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.”⁴⁰ 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.

Se trata en definitiva de un problema de posiciones: por un lado se da importancia al estudio de los casos en los cuales la ley da importancia a la realidad concreta con prescindencia de las formas, mientras que en el otro lado, se privilegia el análisis de aquellas situaciones en las cuales se presenta el abuso de las figuras jurídicas con el objetivo de aminorar la carga tributaria de manera antijurídica.

Como corolario de todo lo dicho, nos hacemos eco de las siguientes 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.”⁴¹

5.5. Modelo de Código Tributario para América Latina.-(M.C.T.A.L.)

³⁹ Juan Martín Queralt y otros, *Obra Citada*, Pg. 185

⁴⁰ Eusebio González García, *Obra Citada*, Pg. 73

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 tiene que hacer es asegurar que el significado de las mismas se adecúe 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.

⁴¹ Dino Jarach, *Obra Citada*, Pg. 161

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 preminencia 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 deformativamente, 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.

5.6. Legislación Andina.-

a. Ecuador.-

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 el 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 Expediente 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 (Anexo II)

b. Venezuela.-

El primer inciso del Código Orgánico Tributario, determina lo siguiente:

“Artículo 5. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo su fin y a su significación económica, pudiéndose llegar a los resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias.”

En este artículo también recogemos el mismo análisis realizado en el caso ecuatoriano, referente al crearse una rigurosa condición para el intérprete por medio del cual debe comprender el sentido de las normas tributarias atendiendo su fin y su significación económica, donde el establecimiento de la conjunción “y” trae los problemas antes enunciados. Para el efecto, nos remitimos a la explicación dada al estudiar el art. 12 del Código Tributario del Ecuador, referido en el literal anterior.

No obstante lo dicho, de igual forma que en el caso ecuatoriano, el Código Orgánico Tributario, cuenta con normas expresas del entendimiento del hecho imponible. Así los arts. 14, 15 y 16 de este cuerpo legal determinan lo siguiente:

“Artículo 14.- Los convenios referentes a la aplicación de las normas tributarias celebrados entre particulares no son oponibles al Fisco, salvo en los casos autorizados por la ley.

Artículo 15.- La obligación tributaria no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas, siempre que se hubiesen producido los resultados que constituyen el presupuesto de hecho de la obligación.

Artículo 16.- Cuando la norma relativa al hecho imponible se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse o 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.

Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imponibles, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando éstos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias.

Parágrafo Único: Las decisiones que la administración tributaria adopte conforme a esta disposición sólo tendrán aplicaciones tributarias y en nada afectarán las relaciones jurídicas-privadas de las partes intervinientes o de terceros distintos del fisco.”

Quisieramos destacar en primer lugar la redacción del art. 14 descrito, la misma que nos parece novedosa, porque de forma expresa se establece que cualquier convenio realizado entre particulares, referente al tratamiento de las obligaciones tributarias, no tiene validez frente a las disposiciones de Ley. Este pronunciamiento es un acierto, toda vez que el legislador recoge la posición doctrinaria referente a que el principio de legalidad prevalece sobre cualquier acuerdo entre particulares, esto es, que en ningún caso la voluntad de los particulares, puede torcer o modificar lo establecido en una Ley. Quizá la única parte polémica sea la final, cuando se instaura la posibilidad de que por otra ley sí pueda atentar al principio de legalidad, que unido al de capacidad contributiva, pudiese crear odiosas indiferencias entre los contribuyentes.

Con relación al artículo 15 también vale la pena rescatar la posición netamente tributaria del mismo: no importa si un acto jurídico tenga o no validez a la luz de otras ramas del derecho, si el mismo tuvo el efecto buscado, entonces el gravamen es válido. Sin embargo de lo dicho, hay que tener mucho cuidado con aquellos hechos imponible que tengan como su presupuesto de hecho la realidad económica de un contribuyente, quien en un momento dado cumple con lo establecido en la ley para la configuración del hecho generador, pero por alguna circunstancia dicha realidad se revierte en contra del contribuyente. Cuando por ejemplo, se celebra un contrato de compraventa de un bien, y luego el mismo se lo resuelve por razones de vicios redhibitorios. En este supuesto los particulares utilizaron las figuras jurídicas acordes a los resultados económicos realizados. Si el acto ya no cumplió con su resultado, entonces, cual es la razón para que el gravamen exista. Quizá no sería un caso de pago indebido? Otro ejemplo más claro, se da en la transferencia de bienes muebles de naturaleza corporal se grava el Impuesto al Valor Agregado, sin embargo, por alguna razón dichos bienes son devueltos a su dueño originario, quien a su vez los vuelve a transferir a un tercero distinto. En este supuesto, la transferencia del bien genera dos gravámenes diferentes, aunque se lo haga en

en la misma etapa de comercialización. Lo lógico sería que la primera venta que fue devuelta posteriormente, es decir, que no se configuraron los resultados esperados por vendedor y comprador, no esté sujeta al gravamen. En todo caso son casos específicos que merecen ser estudiados con más detenimiento.

El primer inciso del art. 16 es una réplica exacta del primer inciso del art. 8 del Modelo, por lo que nos remitimos íntegramente a la explicación realizada en el punto 5.5. *ut supra*. Con relación al segundo inciso de esta misma disposición, el mismo merece un estudio pormenorizado. A primer vista dicha disposición tiene directa relación con la aceptación del principio de la realidad económica en la interpretación del hecho generador de la obligación tributaria, sin embargo, ratifica de forma expresa que la Administración Tributaria, al desarrollar procesos de determinación, puede dejar de lado las formas jurídicas de los contribuyentes para inmediatamente indagar sobre la verdadera finalidad económica de los sujetos pasivos, sin establecer más parámetros de investigación o de interpretación. Nos parece que, aunque esta facultad ya se encuentra tácitamente establecida al aceptar el principio de interpretación en base a la realidad económica del tributo, en un momento determinado dicha reglamentación puede ser usada de forma desproporcionada y con mucha discrecionalidad por la Administración Tributaria, violentándose el principio de que la actividad de la Administración es eminentemente reglada. En el caso que nos ocupa, la facultad otorgada por la norma en cuestión debe ser usada con la medida y prudencia, que exige el principio de capacidad contributiva.

Finalmente debemos indicar, que la estructura jurídica de Venezuela se encuentra a tono con las nuevas tendencias del derecho tributario, mediante las cuales, se trata de evitar que los contribuyentes abusen de las formas jurídicas en general, para aminorar su carga tributaria, no obstante, es indispensable que las facultades que le sean otorgadas al fisco y a los intérpretes del derecho, deben ser utilizadas siempre dentro del marco legal existente, esto es, dentro de la ratio de la ley.

c. Perú.-

La primera parte del segundo inciso de la Norma VIII del Código Tributario del Perú establece lo siguiente:

“NORMA VIII. INTERPRETACION DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria –SUNAT-, tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.”

A nuestro juicio la norma transcrita parte de un error conceptual: el que el proceso de interpretación de las normas tributarias tenga como único destinatario a la Administración Tributaria, descartando tácitamente a la otra parte de la relación tributaria: los contribuyentes; y, también dejando de lado en un momento determinado, a los juzgadores de problemas que se susciten en la comprensión de dichos preceptos. En todo caso, pensamos que son situaciones de forma que a la hora de la verdad no pueden ser tomados en cuenta por los interesados en la aplicación de una norma específica.

La parte sustancial de la disposición, determina también la posibilidad de que el hecho imponible pueda ser interpretado, relacionándolo con el acto o negocio de los sujetos pasivos, procurando encontrar las verdaderas finalidades que busca el obligado tributario, en perjuicio de las formas jurídicas realizadas. A este efecto también ratificamos todas las explicaciones realizadas en relación con el presente tema en los literales y numerales anteriores de este capítulo.

Bolivia.-

El art. 8 del Código Tributario de Bolivia determina lo siguiente:

“Art. 8. Las formas jurídicas que adopten los contribuyentes y responsables no obligan – sólo a efectos impositivos- a la Administración Tributaria. La misma podrá atribuir a situaciones y actos invocados por aquellos, una significación distinta cuando dichas formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad económica de los hechos gravados. En este caso,

la Ley impositiva se aplicará prescindiendo de tales formas, sin perjuicio de la eficacia que éstas tuvieren en el ámbito civil u otro.”

También la disposición boliviana recoge toda la experiencia del tema, ratificándose una vez más la posición doctrinal: que en un momento determinado el contribuyente no puede abusar de las figuras del derecho violentando el sistema legislativo de índole tributario. Sí esta opción es tomada por el sujeto pasivo, entonces al intérprete de la ley puede desestimar tales formas y darle el verdadero significado jurídico y económico. La posición boliviana coincide en el fondo con las demás normas afines de los países del área andina.

Como corolario de todo lo dicho, y en especial del análisis de la legislación andina, es importante reiterar, que la utilización del método de la realidad económica para interpretar el verdadero alcance de un acto o negocio jurídico, en relación con la configuración del hecho imponible, tiene siempre que ser una interpretación jurídica, ya sea que el hecho imponible cobije conceptos basados en consideraciones económicas o también en actos jurídicos. El cuidado que siempre se debe tener, es que algunas veces por falta de definición expresa en la ley o por política de estado, estos procedimientos pueden tornarse en abusivos, situación que chocaría contra todo un sistema de derecho.

Capítulo VI

LA INTERPRETACION EN LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

6.1. 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 aminorar 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 la 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 como 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, a más de explicar

sucintamente los conceptos y naturaleza los casos a tratarse, se estudiará cual es el papel de la interpretación y sus consecuencias particulares.

6.2. 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.”⁴²

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 disposiciones de carácter constitucional, mediante el cual se requiere conocer el alcance de una norma en la aplicación de un caso concreto. Para el 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.

⁴² José Vicente Troya Jaramillo, *La Consulta Tributaria en el Ecuador*, en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Tomo 0, Madrid, Editorial Marcial Pons, 1996, Pg. 195.

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 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 se 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, se 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 (Anexo II).

La Consulta Tributaria se encuentra presente en los ordenamientos tributarios de los países de la CAN. En el Ecuador se encuentra establecida entre los artículos 128 al 131 del Código Tributario; en Venezuela en los artículos del 230 al 235 del Código Orgánico Tributario; en el Perú en el art. 93 del Código Tributario; y, en Bolivia en los arts.151 al 155. Todas estas normas se adjuntan en Anexo III de este trabajo.

6.3. 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 Tributario. 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.

En un momento determinado, 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, cual 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 existe 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 bajo su responsabilidad. Quizá el problema que le acarrearía sería de tipo laboral administrativo más que del tributario.

En cuanto al proceso de interpretación en sí, nos reiteramos en 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.

En Venezuela y Bolivia existen normas expresas sobre el tema tratado, en los artículos 121 numeral 13 del Código Orgánico Tributario, y art. 3 del Código Tributario de Bolivia. (Anexo IV)

6.4. Resoluciones de Aplicación General.-

Esta facultad se encuentra establecida en el art. 8 de la Ley de Creación del Servicios 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”. En el caso ecuatoriano, la norma del mentado art. 8, 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.

El efecto de estos pronunciamientos es el que la Administración al aclarar o resolver problemas suscitados en el devenir diario de su trabajo, referentes a la aplicación de una norma en particular, es que 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 han dictado con tres finalidades, desde la expedición de la Ley de Creación del SRI en el Ecuador (1998): Para dictar normas que tienen que ver fundamentalmente con la administración y organización propia de las oficinas del SRI; para dictar 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 la 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.

Al trata este tema nos hemos referido a la disposición del Art. 8 de la Ley 41, sin embargo también consta en el arts. 94 y 95 del Código Tributario del Perú. En el caso de Venezuela no se encuentra una disposición semejante, sin embargo el art. 137 del Código Orgánico Tributario, establece la obligación de la Administración de proporcionar asistencia y ayuda a los contribuyentes de forma general, para lo cual, entre otras actividades tiene que difundir el alcance de las normas tributarias, pero sin efectos generales, sino como información general. (Anexo V)

Como conclusión de todo lo dicho, vemos pues, que el tema de la interpretación de las normas impositivas realizadas 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 a todos los métodos admitidos en derecho, así como debe contar con las reglas específicas de hermenéutica que existe para el derecho fiscal, ya que

el derecho fiscal, ya que forzar la letra de ley en beneficio del contribuyente o del Estado, siempre traerá los problemas de injusticia, además de violación de los principios básicos de la tributación.

Capítulo VII

LA INTERPRETACION DE LAS NORMAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

7.1. Generalidades.

“Con mucho, el principal problema que afronta el DIT (Derecho Internacional Tributario) es la doble imposición internacional.”⁴³

No es materia de este trabajo estudiar y analizar las diferentes problemáticas que puede abarcar el Derecho Internacional Tributario, no obstante, no cabe dudas que las normas del derecho internacional público, dentro de las cuales se encuentran las del DIT, cuando son aprobadas por un Estado a la luz de las disposiciones de la Constitución Política, dichos preceptos internacionales pasan a formar parte de la legislación nacional, situándose dentro de la pirámide jerárquica enseñada por Kelsen.

Todos los países del área andina, cuya legislación interpretativa en el área tributaria hemos analizado en esta obra, tienen en sus Constituciones nacionales el principio de que los tratados internacionales, si son aprobados de conformidad con las reglas determinadas en sus Cartas Magnas, pasan a formar parte de la legislación interna, siempre cuidando y respetando el principio de la supremacía constitucional. De esta forma el numeral 12 del art. 59 de la Constitución Boliviana, los arts. 55 al 57 y 102 numeral 3 de la Constitución del Perú, los artículos del 152 al 155 y 187 numeral 13 de la Constitución Bolivariana de Venezuela y los arts. 130 numeral 7, y los artículos del 161 al 163 de la Constitución Política del Ecuador, (Anexo VI) establecen los parámetros de aprobación de los tratados internacionales en sus legislaciones internas.

⁴³ José Vicente Troya Jaramillo, *El Derecho Internacional Tributario*, en *Derecho Internacional Tributario y otros temas*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990, Pg. 33.

Ahora bien, la doble imposición internacional puede conceptuarse "...como el resultado de la percepción de impuestos similares en dos (o más) Estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico periodo de tiempo."⁴⁴

En la definición expuesta se resume los supuestos del instituto de la doble imposición internacional: que dos o más Estados, en uso de su derecho soberano de establecer tributos, determinen un impuesto sobre el mismo contribuyente y sobre la misma actividad económica, en un mismo periodo de tiempo. Un ejemplo podría ser cuando los ingresos de una actividad específica se encuentren gravados con un tributo en un país, por la actividad que se desarrolla en dicha localidad, mientras que por estos mismos ingresos, se deba tributar, porque quien los obtiene, es un nacional del segundo país. Se suscita en este caso, el problema de la fuente: la imposición recae donde se realiza los actos, y también se encuentra aparejada a la nacionalidad del beneficiario de los ingresos.

Son sucesos reales que en momentos expresan situaciones que distan de la justicia tributaria porque en definitiva se está gravando doblemente a una misma actividad, lo que puede ocasionar un desmedro financiero del afectado, frente a los procesos de competitividad tan importantes en el mundo actual.

Cuando se presentan acontecimientos como los descritos, viene en auxilio de estos inconvenientes el Derecho Internacional Tributario, que no es sino una rama especializada del Derecho Internacional Público, que puede reglamentar estas situaciones de injusticia. La forma como norma el DIT este tipo de casos es a través de la celebración de tratados internacionales, en los que intervienen los Estados que tienen estos inconvenientes.

Los convenios internacionales que regulan los problemas de la doble imposición internacional, son de aquellos pertenecientes al ámbito del Derecho

⁴⁴ *Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre Renta y el Patrimonio*, de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico-1977, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1978, citado por César Montaña Galarza en *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional / Universidad Andina Simón Bolívar, 1999, Pg. 53.

Internacional Público y por tanto, su interpretación difiere de las normas tributarias de la legislación interna de un Estado, aunque la norma internacional ya forma parte en la legislación de un país, por el procedimiento constitucional de aprobación de instrumentos internacionales. Y esto a primera vista se debe a que por lógica, la forma de creación de las normas públicas internacionales, tienen su fuente primigenia en la voluntad soberana de los Estados que en igualdad de condiciones celebran el documento, y por tanto será en un primer momento, que los métodos de entendimiento del instrumento internacional lo fijarán las partes interesadas, sin que ninguna pueda tener preeminencia sobre la otra, al menos en concepto.

7.2. Interpretación de los Tratados para evitar la doble imposición internacional.

Entonces si no es posible utilizar, a priori los métodos de interpretación de las normas tributarias internas de los Estados, qué tipo de procedimiento se tiene que adecuar, para entender el alcance de las normas de los convenios tributarios en general, en los que se incluye aquellos que persiguen prevenir la doble imposición internacional.

En un primer lugar se deben tomar en cuenta el libre albedrío de las partes al celebrar el instrumento. Para cumplir con este cometido, es menester analizar si el convenio en cuestión tiene figuras jurídicas que determinen un procedimiento interpretativo particular, es decir, una metodología de interpretación que previamente fue acordada por los interesados, a fin de solucionar cualquier tipo de controversia que pudiera originar la aplicación de una disposición.

En el caso de interpretaciones por parte de uno solo de los interesados de un convenio internacional, dicho entendimiento no tendría validez alguna. “La interpretación unilateral se podría dar cuando ella está prevista en el propio

convenio, o rompiendo lo estipulado, de una manera particular sin trascendencia en el ámbito externo.”⁴⁵

No obstante lo dicho, las partes contratantes necesariamente deben contar con elementos generales de interpretación de los instrumentos internacionales, a fin de entender de mejor forma las normas que involucradas en dichos tratados. Así “...entre los Estados soberanos que actúan en un plano de igualdad dentro de la sociedad internacional, deben aplicarse como métodos de interpretación métodos de origen internacional, es decir, los métodos contemplados en los arts. 31 a 33 de la Convención de Viena.”⁴⁶ (Anexo VII)

El Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que data de 1969, es el instrumento que tiene como finalidad el regular todo el ámbito referente a la celebración de convenios internacionales, y por supuesto el tema de su interpretación no podía quedar fuera.

El art. 31 del Tratado en mención establece los criterios generales de interpretación, en el cual se denota que se da primacía la voluntad de los entes contratantes cuando dice “ Un tratado se interpretará de buena fe conforme al sentido corriente de los términos del tratado...y teniendo en cuenta su objetivo y fin.” Posteriormente abarca el alcance jurídico de los vocablos de este tipo de instrumentos, indicando que dichos términos se entenderán en su sentido usual, situación que es compatible con la teoría general de la interpretación, ya que el numeral 4 de este mismo artículo establece que se dará un sentido especial a las palabras “si consta que esa fue la intención de las partes.” Entonces si nada se presume en el tratado sobre la significación de los vocablos utilizados en él, se entenderán los mismos en su sentido natural y obvio, pero siempre en conexión con la finalidad y contexto del instrumento.

Posteriormente en los numerales dos y tres del mismo precepto, ya se introducen criterios mucho más específicos, que ayudarán al intérprete a

⁴⁵ César Montaña Galarza, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional / Universidad Andina Simón Bolívar, 1999, Pg. 55.

comprender el alcance de las normas internacionales. Así todo acuerdo o instrumento formulado por las partes, y que formen parte del tratado, deben necesariamente ser tomados en cuenta al momento de aplicar una cláusula en particular. Sin embargo de lo dicho, no se puede olvidar que el primer criterio a tomarse en cuenta será la voluntad de las partes.

El art. 32 de la Convención de Viena, establece una serie de elementos complementarios de interpretación de los tratados. Así determina que el intérprete, puede acudir a otros medios de hermenéutica que tienen el carácter de suplementarios, esto quiere decir, que serán utilizados únicamente cuando de la aplicación de los criterios constantes en el artículo 31, se obtengan resultados de interpretación ambiguos u oscuros, o que los mismos, sean absurdos o irrazonables. Sólo cuando los medios de interpretación dispuestos en el mentado art. 31 no sean eficaces, se puede utilizar estos modos complementarios.

Siguiendo con la idea, en estos supuestos, el glosador puede utilizar auxilios adicionales, los mismos que no se encuentran enumerados de forma taxativa en la disposición sino más bien de forma ejemplificativa. Uno de los ejemplos es la utilización de “los trabajos preparatorios del Tratado y las circunstancias de su celebración.” Entendemos que es una norma que trata de ayudar al intérprete cuando no tenga una salida adecuada luego de la aplicación del procedimiento de interpretación del art. 31. Se entiende que los documentos que sirvieron de antecedente y base para la celebración de un convenio internacional, así como las circunstancias que forzaron su realización, son ayudas innegables que debe tener a la mano el intérprete, toda vez que le ayudarán a comprender de mejor forma el alcance de las cláusulas internacionales.

Finalmente, el art. 33 de la enunciada Convención de Viena, trata de establecer reglas para interpretar tratados autenticados en dos o más idiomas. La razón de ser de esta disposición es que cierta parte de las palabras utilizadas en la

⁴⁶ José M., Tovillas, *La interpretación de los Convenios de Doble Imposición y la cláusula general de interpretación del Modelo de Convenio de la OCDE*, en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*,

redacción de un tratado en un idioma determinado, en algunos casos, no pueden ser traducidas fielmente a una segunda lengua, principalmente por razones de limitación de vocablos de un lenguaje a otro. En todo caso, como lo establece el numeral cuatro de este precepto, cualquiera sea la forma como se entiendan los tratados en diferentes idiomas, en último término prevalece el objetivo y fin del instrumento internacional.

De todo lo dicho se puede establecer sin lugar a dudas, que los procedimientos de interpretación de los tratados que evitan la doble imposición internacional, tienen reglas propias de entendimiento, toda vez que el principio que se impone es el respeto de la voluntad de los Estados, y toda el mecanismo de comprensión de las cláusulas de un instrumento internacional debe dirigirse para cumplir con este objetivo.

Finalmente como conclusión de todo lo dicho, me permitiré citar a Dalimier, citado a su vez por el Dr. César Montaña, donde dicho doctrinario propone cuatro reglas de interpretación específicas de los tratados internacionales:

“1. En caso de conflicto entre las disposiciones de un tratado internacional y las normas de la legislación interna, las disposiciones del tratado prevalecerán.

2. Dado que los tratados expresan la voluntad concorde de los estados contratantes, sus estipulaciones deben recibir la misma interpretación en todos los territorios en que se aplica.

3. En caso de discordancia entre la simple exposición de motivos y las cláusulas substanciales, prevalecerán estas últimas.

4. Las cláusulas de igualdad de tratamiento para nacionales y extranjeros, así como la cláusula de la nación más favorecida deben, en materia fiscal, interpretarse según el principio de especialidad.”⁴⁷

Tomo 0, Madrid, Editorial Marcial Pons, 1996, Pg. 117.

⁴⁷ César Montaña Galarza, *Obra Citada*, Pg. 56-57.

Capítulo VIII

CONCLUSIONES

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

- a. Los sistemas de interpretación jurídica general estudiados por la doctrina, se encuentran presentes en las legislaciones internas de los países de la CAN. Así los Códigos Civiles de Ecuador, Perú y Venezuela, como la Constitución Política de Bolivia, señalan criterios de interpretación de las normas legales.
- b. Entre los principales criterios de hermenéutica jurídica determinados en los cuerpos legales de los países de la CAN, se pueden anotar los siguientes: prevalencia del sentido literal de las palabras utilizadas; comprensión en su sentido natural y obvio de los vocablos a menos que se los haya definido expresamente; utilización de la integración analógica y de los principios generales de la rama a ser interpretada, en caso de vacío o laguna legal; y, aplicación supletoria de los principios generales del derecho.
- c. 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.
- d. 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 aplicar todos los métodos de interpretación aceptados por la ciencia del derecho, sin restricción alguna.
- e. 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.
- f. En caso de que el intérprete requiera la utilización de principios de otras ramas jurídicas para la mejor comprensión de una norma en particular, puede hacerlo, pero siempre cuidando que no se distorsionen los principios generales de la ciencia tributaria.
 - g. 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.
 - h. La interpretación extensiva o restrictiva no son procedimientos de hermenéutica propiamente dichos, sino más bien, son los resultados 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 estaría atentando contra todo el instituto de la interpretación jurídica.
 - i. Tanto en las normas del M.C.T.A.L. como en las regulaciones de los Códigos Tributarios de Ecuador, Perú, Venezuela y Bolivia, se recoge el principio 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. Quizá la única excepción sea el caso Venezolano, cuando el segundo inciso del art. 5 del Código Orgánico de dicho país, establece de forma expresa que las normas de exención se entenderán de forma restrictiva, situación que es equivocada y contradictoria, de acuerdo a las enseñanzas de los tratadistas.
 - j. En base al principio de autonomía científica del derecho tributario, este 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.
 - k. Los vocablos de una disposición tributaria pueden ser atendidos en su sentido jurídico, técnico o usual. En el primer supuesto, cuando

específicamente la norma los defina o lo tome 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.

- l. Las legislaciones tributarias de los países de la Comunidad Andina de Naciones, con excepción del Ecuador, no cuentan con normas que expresamente se refieran al entendimiento y uso de las palabras en una disposición en particular y la forma de comprenderla. En todo caso, pensamos que dicha omisión no es tan importante, porque existen reglas que se reenvían a las formas de interpretación generales establecidas por el derecho común, y porque también el principio de la autonomía del derecho tributario puede resolver estos conflictos con la justeza que exija el análisis particular.
- m. El Código Tributario del Ecuador sí determina una norma, segundo inciso del art. 12, donde se 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.
- n. 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.
- o. 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.
- p. 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.
 - q. Tanto el M.C.T.A.L., como las legislaciones tributarias de los países de la CAN, con excepción expresa del Perú, aceptan a la analogía como un método de aplicación para colmar vacíos legales, pero en virtud de esta no pueden crearse ni tributos ni exenciones. En el caso Peruano, aunque explícitamente no se acepte su utilización, de la redacción de las Normas VIII y IX del Código Tributario, implícitamente aceptan el uso de la analogía para colmar vacíos de la legislación tributaria.
 - r. 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.
 - s. El principio de interpretación de la realidad económica procede cuando dicho supuesto (de la realidad económica) se encuentra expresa 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.
 - t. 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.
 - u. 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.

- v. Las legislaciones de los países de la CAN sin excepción, así como el M.C.T.A.L. ratifican este principio de la consideración económica para interpretar las disposiciones relativas al Hecho Imponible de la obligación tributaria, tomando en cuenta también los casos de fraude a la ley.
- w. 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.
- x. El Derecho Internacional Tributario tiene como objetivo primordial, el reducir los problemas que puede presentar el instituto de la Doble Imposición Internacional, a través de tratados que reduzcan este fenómeno.
- y. La interpretación de los tratados internacionales que resuelvan los problemas de la doble imposición internacional, debe en primer lugar tomar en cuenta la voluntad de las partes contratantes que conste expresamente en el instrumento, y en segundo lugar, considerar de forma obligatoria los artículos 31 al 33 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, donde se establecen los procedimientos específicos para interpretar estos convenios.
- z. En definitiva y como conclusión general, debemos indicar que la normativa tributaria de los países de la Comunidad Andina de Naciones, cuyos preceptos fueron analizados en este trabajo, cuentan 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. Quizá quepan algunas reformas puntuales de algunas disposiciones de algunos de los países, las mismas que fueron señaladas en su oportunidad, sin embargo, es satisfactorio constatar que nuestras legislaciones en el punto referente a la hermenéutica

jurídica, guardan relación directa con la más autorizada doctrina impositiva, entendiéndose que los llamados a entender las disposiciones tributarias, en su mayoría observan los grandes principios de interpretación, para incluirlos en el examen de un caso particular, habida cuenta del bagaje intelectual e histórico del tema.

BIBLIOGRAFIA

Libros

Amatucci, Andrea, ed., *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I y II, Bogotá, Editorial Temis, 2001.

Amatucci Andrea, *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1.980.

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*, Volumen I, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1978.

De Juano, Manuel, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Tomo I, 2da Ed., Rosario, Ediciones Molachino, 1969.

De Torres Carballal, Pablo, “Interpretación de tratados de doble imposición internacional. Algunos aspectos del problema en la doctrina y jurisprudencia extranjeras”, *Revista Tributaria del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios* (Montevideo), Tomo XIX, Número 107 (marzo-abril 1992), Pg. 107-119.

Ducci Claro Carlos, *Interpretación Jurídica*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1997.

Escuela Judicial “Rodrigo Lara Bonilla” – *HERMENEUTICA JURIDICA - CURSO DE CAPACITACIÓN PARA JUECES DE LA REPÚBLICA*, Imprenta Nacional de Colombia, Bogotá, 1988.

Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho Financiero*, Tomo I y II, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1973.

Giuliani Fonrouge Carlos, Rubens Gomez de Sousa y Ramón Valdés Costa, *Reforma Tributaria para América Latina: Modelo de Código Tributario*, 2da. Edi., Washintong DC, Organización de los Estados Americanos, 1968.

González García, Eusebio, *La Interpretación de las Normas Tributarias*, Pamplona, Editorial 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*, 3ra ed., Buenos Aires, Ediciones CIMA, 1980.

Jarach, Dino, *El Hecho Imponible*, 3ra. ed., Buenos Aires, Editora ABELEDO PERROT, 1982.

Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Editorial Cangallo, 1983.

Larrea Holguín, Juan, *Derecho Civil del Ecuador*, Tomo I: Parte General y Personas, 5ta. ed, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 1991.

Luqui, Juan Carlos, *La Obligación Tributaria*, Buenos Aires, Ediciones de Palma, 1989.

Martín Queralt Juan y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 11va ed., Madrid, Editorial Tecnos, 2000.

Micheli, Gian Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, trad. Julio Banacloche, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975.

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*, 4ta. ed, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1990.

Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González, *Derecho Tributario*, Tomo I, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994.

Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario - Parte General*, Madrid, Editorial Civitas, 1998.

Ramírez Cardona, Alejandro, *Derecho Tributario*, Bogotá, Editorial TEMIS, 1985.

Rodríguez Grez Pablo, *Teoría de la Interpretación Jurídica*, 2da, Edición, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1995.

Soler Sebastián, *La Interpretación de la Ley*, Barcelona, Ediciones 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, Editorial Marcial Pons, 1996, Pgs. 113-129

Troya Jaramillo, José Vicente, *La Interpretación de la Ley Tributaria en el Ecuador*, en *Estudios de Derecho Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1984.

Troya Jaramillo, José Vicente, *El Derecho Internacional Tributario*, en *Derecho Internacional Tributario y otros temas*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990.

Troya Jaramillo, José Vicente, *La Consulta Tributaria en el Ecuador*, en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Tomo 0, Madrid, Editorial Marcial Pons, 1996, Pg. 181-196.

Valdés Costa, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, 2da. Ed., Buenos Aires/Sta. Fe de Bogotá/Madrid, Ed. Depalma/Temis/Marcial Pons, 1996.

Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Reimpresión, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1996.

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*, 7ma ed., Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1999.

Leyes

Constitución Política del Ecuador (vigente desde el 10 de Agosto de 1998 – RO 01 de 10 de Agosto de 1998)

Constitución Política de la República Bolivariana de Venezuela (Vigente desde diciembre de 1999 - Gaceta Oficial N° 36.860 del 30 de diciembre de 1999)

Constitución Política del Perú (Vigente desde diciembre de 1993)

Constitución Política de Bolivia (2 de febrero de 1967 con modificaciones hechas por ley de 01 de abril de 1994)

Código Tributario del Ecuador, Decreto Supremo 1016-A, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 958 de 23 de Diciembre de 1975 y sus reformas posteriores.

Código Orgánico Tributario de Venezuela, publicado en la Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001.

Código Tributario del Perú: Texto Unico Ordenado, Decreto Supremo No. 135-99-EF de 19 de Agosto de 1999.

Código Tributario de Bolivia, Ley No. 1340 de 28 de Mayo de 1992.

Sistemas Informáticos

Sistema Legal Lexis S.A.

Sistema Lega FIEL de Ediciones Legales

ANEXO I

TEXTOS DE LAS NORMAS GENERALES DE INTERPRETACION DE LOS PAISES DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES

ECUADOR

CODIGO CIVIL (Vigente desde el 20 de noviembre de 1970)

Art. 18.- Los jueces no pueden suspender ni denegar la administración de justicia por oscuridad o falta de Ley. En tales casos juzgarán atendiendo a las reglas siguientes:

1ª. Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu.

Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu claramente manifestados en ella misma, o en la historia fidedigna de su establecimiento;

2ª. Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará a éstas su significado legal;

3ª. Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte, a menos que parezca claramente que se han tomado en sentido diverso;

4ª. El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.

Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto;

5ª. Lo favorable u odioso de una disposición no se tomará en cuenta para ampliar o restringir su interpretación.

La extensión que deba darse a toda ley se determinará por su genuino sentido y según las reglas de interpretación precedentes;

6ª. En los caos en que no pudieren aplicarse las reglas de interpretación precedentes, se interpretarán los pasajes oscuros o

contradictorios del modo que más conforme parezca al espíritu general de la legislación y a la equidad natural;

7ª. A falta de ley, se aplicarán las que existan sobre los casos análogos; y no habiéndolas, se ocurrirá a los principios del derecho universal."

VENEZUELA

CÓDIGO CIVIL DE VENEZUELA (Gaceta N° 2.990 Extraordinaria del 26 de Julio de 1982)

TÍTULO PRELIMINAR DE LAS LEYES Y SUS EFECTOS, Y DE LAS REGLAS GENERALES PARA SU APLICACIÓN

Artículo 4

A la Ley debe atribuírsele el sentido que aparece evidente del significado propio de las palabras, según la conexión de ellas entre sí y la intención del legislador. Cuando no hubiere disposición precisa de la Ley, se tendrán en consideración las disposiciones que regulan casos semejantes o materias análogas; y, si hubiere todavía dudas, se aplicarán los principios generales del derecho.

PERU

CODIGO CIVIL (Decreto Legislativo 295. Vigente desde el 14 de noviembre de 1984)

INAPLICABILIDAD DE LA LEY POR ANALOGIA

Artículo IV.- La ley que establece excepciones o restringe derechos no se aplica por analogía.

VIII.- Los jueces no pueden dejar de administrar justicia por defecto o deficiencia de la ley. En tales casos, deben aplicar los principios

generales del derecho y, preferentemente, los que inspiran el derecho peruano.

IX.- Las disposiciones del código civil se aplican supletoriamente a las relaciones y situaciones jurídicas reguladas por otras leyes, siempre que no sean incompatibles con su naturaleza.

X.- La Corte Suprema de Justicia, el Tribunal de Garantías Constitucionales y el Fiscal de la Nación están obligados a dar cuenta al Congreso de los vacíos o defectos de la legislación. Tienen la misma obligación los jueces y fiscales respecto de sus correspondientes superiores.

BOLIVIA

CONSTITUCION POLITICA DEL ESTADO (Vigente desde 1967 con modificaciones en 1994)

PARTE CUARTA PRIMACIA Y REFORMA DE LA CONSTITUCION

TITULO PRIMERO

PRIMACIA DE LA CONSTITUCION

ARTICULO 228.- La Constitución política del Estado es la ley suprema del ordenamiento jurídico nacional. Los tribunales, jueces y autoridades la aplicarán con preferencia a las leyes, y estas con preferencia a cualesquiera otras resoluciones.

LEY DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE BOLIVIA (Ley 1836, Publicada el 1 de abril de 1998)

ARTICULO 4.- INTERPRETACION CONSTITUCIONAL.- En caso excepcional de que una ley, decreto, o cualquier género de resolución admita diferentes interpretaciones, el Tribunal Constitucional en resguardo del principio de conservación de la norma adoptará la interpretación que, concuerde con la Constitución.

Los tribunales, jueces y autoridades aplicarán a sus decisiones la interpretación adoptada por el Tribunal Constitucional.

Artículo 42.- CARACTER DEFINITIVO DE LAS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL.- Las resoluciones del Tribunal Constitucional no admiten recurso alguno.

ANEXO II

JURISPRUDENCIA

TODOS LOS METODOS DE INTERPRETACION DE LA CIENCIA JURIDICA SON ADMITIDOS PARA EL ENTENDIMIENTO DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

UTILIZACION DE LAS PALABRAS EN DISPOSICION LEGAL

Expediente de Casación No. 98-93, R.O. 823, 16-XI-95

CONTRATO DE COMPRA DE BIENES INMUEBLES CON PRÉSTAMO DE UNA COOPERATIVA

QUINTO.- El primer inciso del Art. 12 del Código Tributario, imperativamente dispone: 'Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica'. Los métodos admitidos en Derecho para la interpretación de la Ley, son los mecanismos para alcanzar el camino verdadero en una materia determinada, tratando de entender la Ley, puesto que se trata de regular la conducta humana en un entorno complejo y variable. En este orden de cosas existe el método llamado tradicional del que se le bifurcan tres corrientes: El exegético que atiende exclusivamente al texto legal y a las palabras de la Ley; por lo que se lo puede llamar método gramatical; el método dogmático que opera a través de procesos deductivos e inductivos; y, el método ecléctico que constituiría la combinación de los dos anteriores. Entre los métodos modernos se señala el histórico evolutivo, el de libre interpretación semántica, la interpretación finalista y la interpretación integrada. Aplicando el método exegético, indicaremos que el Art. 18 del Código Civil contiene las reglas generales de interpretación de la Ley, indicando la primera regla: 'cuando el sentido de la Ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu'. Por el contexto de esta regla, es indudable que para alcanzar el significado cierto y justo de la Ley hay que prioritariamente atender a su tenor literal y únicamente si éste fuere obscuro acudir a investigar su espíritu, su sentido, alcance, fines o significación económica. En el presente caso la fundamental impugnación de los que recurren, es la falta de aplicación en la sentencia del Art. 103 de la Ley de Cooperativas, que al ser reformado mediante Decreto Supremo No. 3688-A, publicado en el Registro Oficial No. 892 de 9 de agosto de 1979, en el Art. 3 de ese Decreto, ordena: 'Las Cooperativas de Ahorro y Crédito gozarán, además de los siguientes beneficios especiales'; y en la letra b); dispone: 'Hácese extensivas a las operaciones de crédito que otorguen las Cooperativas de Ahorro y Crédito a sus socios, las exoneraciones contempladas en el Art. 47 de la Ley sobre el Banco Ecuatoriano de la Vivienda y las Asociaciones Mutualistas de Ahorro y Crédito para la Vivienda, publicadas en el Registro Oficial No. 802 de 14 de mayo de 1975; y, las constantes en el Decreto Supremo No. 731, del 20 de

septiembre de 1976, publicado en el Registro Oficial No. 175 de los mismos mes y año. Los préstamos que otorguen y sean afianzados con prenda o hipoteca, gozarán de iguales exoneraciones, las que se hacen extensivas a los prestatarios de dichas Asociaciones, en todos los actos o contratos que celebren con las mismas '. Por otra parte, el Art. 47 de la ley sobre el Banco Ecuatoriano de la Vivienda y las Asociaciones Mutualistas de Ahorro y Crédito para la Vivienda, dentro del Título Tercero 'Disposiciones Generales ' y Transitorias, ordena: 'El Banco Ecuatoriano de la Vivienda, las Asociaciones Mutualistas de Ahorro y Crédito para la Vivienda y las Cooperativas de Vivienda quedan exoneradas de todo impuesto, tasa o contribución fiscal, municipal o de cualquier otro carácter, creados o por crearse, inclusive los impuestos de alcabala, registro e inscripción, impuesto a las utilidades en la compraventa de predios urbanos y plusvalía de los mismos, etc., y del pago de timbres y papel sellado, tanto en los actos relativos a su constitución y funcionamiento como en todos los actos y contratos que celebren y en los juicios en que comparecieren. De igual exoneración gozarán los prestatarios de las entidades señaladas en el inciso anterior, en todos los actos y contratos mediante los cuales apliquen los préstamos recibidos para los fines de compra de terrenos o vivienda, construcción, mejora, ampliación, rehabilitación o terminación de vivienda. Esta exoneración se hace extensiva a las personas naturales o jurídicas que contraten con el Banco Ecuatoriano de la Vivienda, las Asociaciones Mutualistas y Cooperativas antes mencionadas, o con los prestatarios de estas entidades, en los fines antes puntualizados. Los inmuebles que se compraren o adquirieren con dichos préstamos estarán exentos del impuesto predial durante el plazo de cinco años. Vencido dicho plazo, para la determinación del monto imponible, se deducirán los valores adeudados '. Siendo las palabras de la Ley sumamente claras y en atención a lo dispuesto en el inciso segundo del Art. 12 del Código Tributario, es evidente que la exención invocada por quien recurre, se encuentra diáfana y determinada en el Art. 103 de la Ley de Cooperativas, concretamente, en el artículo innumerado añadido a ese precepto por disposición del Decreto Supremo No. 3688-A, publicado en el Registro Oficial No. 892 del 9 de agosto de 1979, reformas que en la letra b) hace extensivas las exenciones contempladas en el Art. 47 de la ley sobre el Banco Ecuatoriano de la Vivienda y las Asociaciones Mutualistas de Ahorro y Crédito y a los socios de las Cooperativas de Ahorro y Crédito, y que precisamente son las exclusiones o dispensas legales de todo impuesto, tasa o contribución fiscal, municipal o de cualquier otro carácter, creados o por crearse, inclusive, los impuestos de alcabalas, registro e inscripción, impuesto a las utilidades en la compraventa de predios urbanos y plusvalía de los mismos etc., en todos los actos y contratos mediante los cuales apliquen los préstamos recibidos para los fines de compra de terrenos o vivienda, construcción, mejora, ampliación, rehabilitación o terminación de vivienda. Beneficio especial concedido por la ley por razones de orden público, económico y social, pues el movimiento cooperativo constituye un instrumento positivo en el desarrollo económico-social de los pueblos, y que además entraña la acción mancomunada de los ciudadanos para solucionar muchas de sus necesidades, siendo también un factor importante en la realización de los programas de mejoramiento social. Cumpliéndose de esta forma además, con el principio de la 'Previsión Legal', consagrado en el Art. 31 del Código Tributario que ordena: 'Solo mediante disposición expresa de Ley, se podrá establecer exenciones tributarias '. Ahora bien del contenido

establecer exenciones tributarias '. Ahora bien del contenido del Art. 103 de la Ley de Cooperativas, anteriormente invocado, se infiere sin ninguna dificultad que la exención constante en este precepto, al hacer extensivo tal beneficio especial a las operaciones de crédito que otorgan las Cooperativas de Ahorro y Crédito, a sus socios, esto es, la dispensa legal, para acogerse a la exoneración de todo impuesto, tasa o contribución fiscal, municipal, o de cualquier otro carácter, creado o por crearse, inclusive los impuestos de alcabala, registro e inscripción, impuesto a las utilidades en la compra-venta de predios urbanos y plusvalías de los mismos, etc. también, en tratándose de los préstamos que otorgan dichas Cooperativas de Ahorro y Crédito y sean afianzados con prenda e hipoteca, se hacen extensivas, 'a los prestatarios de dichas Asociaciones, en todos los actos o contratos que celebren con las mismas '. De manera que, constando en la ley, los requisitos para el reconocimiento y concesión de la exención tributaria, es notorio que en la sentencia recurrida se ha cometido un error de Derecho en la calificación de los hechos, que se reconocen en el citado fallo al admitir en la letra d), del considerando Quinto, la constancia en autos de la escritura pública de compraventa de un departamento en régimen de propiedad horizontal, que otorga la Compañía Constructora O. A. Cía. Ltda., en favor de los demandantes; y de Hipoteca Abierta que otorgan los mismos accionantes en favor de la Cooperativa de Ahorro y Crédito S. F. A. Ltda., la que les otorga el préstamo hipotecario por ser socios de la misma; hechos que, indudablemente sirven de base para determinar la exención. Se ha incurrido, por tanto en la causal contenida en el caso 5o. del Art. 329 del Código Tributario, precepto que se encontraba vigente a la fecha de la interposición del recurso de casación. En mérito de las consideraciones que preceden, la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, declara con lugar el recurso de casación interpuesto por el Dr. L. T., M. T. y B. T. y casa la sentencia pronunciada por los Ministros de la Segunda Sala del ex-Tribunal Fiscal el 7 de abril de 1988, dentro del juicio de Oposición de Inscripción No. 289611321, declarando ilegal la oposición del Registrador de la Propiedad del Cantón Quito a inscribir la Escritura Pública anteriormente determinada, ingresada bajo el repertorio No. 33.714 el 21 de diciembre de 1987, negativa de inscripción por no haberse satisfecho los impuestos de Alcabala, Registro y Adicionales. Se ordena la inmediata inscripción de dicho instrumento público por estar exento del pago de tales impuestos

UTILIZACION DE CONCEPTOS JURIDICOS DE OTRAS RAMAS DEL DERECHO

Expediente de Casación No. 46-94, R.O. 764, 22-VIII-95

INDEMNIZACIONES LABORALES: Exentas de impuesto a la renta

CUARTO.- Entre los supuestos de pago indebido contenidos en el Art. 323 del Código Tributario, se considera, 'el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal', correspondiendo en la especie analizar la alegación de la causal 1a. del Art. 3 de la Ley de Casación si la realidad concreta materia de la imposición a la renta de fuente ecuatoriana, en cuanto a los ingresos percibidos por

actividades laborales, está excluida como ingreso gravado del impuesto a la renta, la compensación indemnizatoria pagada por el Banco Central del Ecuador para aquellos ex-empleados que renunciaron voluntariamente, acogiéndose a la Resolución No. JM 452 RRV, de 2 de julio de 1992, de la Junta Monetaria, bajo el imperio del Decreto Ley No. 02, promulgado en el Suplemento del Registro Oficial No. 930, del 7 de mayo de 1992. Al respecto es importante considerar: a) La norma de exención a los ingresos gravados con el impuesto a la renta, en cuanto a una correcta aplicación en la sentencia es la del Art. 9 numeral 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1993 y por tanto aplicable para los casos de la controversia, que establecía el estar exentos del impuesto, 'Los correspondientes al valor de las indemnizaciones laborales por cualquier concepto...' como se puede observar, la expresión literal de la norma: 'Indemnizaciones laborales por cualquier concepto', es amplio y no limitativo, debiéndose entender su interpretación dentro del campo del Derecho Laboral, el reconocimiento económico en dinero o en especie de un perjuicio causado en la relación empleador-empleado, toda vez que la función del intérprete es fijar 'tanto el significado propio de las palabras según la conexión entre las mismas ' cuanto 'la intención del legislador' (Berliri- Principios del Derecho Tributario, Tomo I), a fin de no distorsionar una justa aplicación de la norma tributaria; b) Atendiendo a lo prescrito en el Art. 70 de la Ley de Régimen Monetario y Banco del Estado, contenida en el Decreto Ley No. 02 del Plenario de Comisiones Legislativas del Congreso Nacional, publicado en el Registro Oficial No. 930 de 7 de mayo de 1992, el Banco Central del Ecuador, es una persona jurídica de derecho público, cuya organización, funciones y atribuciones se rigen por las normas de la Ley referida, su estatuto y los reglamentos internos, así como por las resoluciones que, dentro del ámbito de su competencia dicte la Junta Monetaria; c) La Resolución No. JM-452-RRV de la Junta Monetaria que contiene el Reglamento de Compensación Indemnizatoria por renuncia voluntaria de los servidores del Banco Central del Ecuador, dictada en base a sus atribuciones consignadas en el Art. 88 literal c) ibídem, tiene plena vigencia de aplicación para los casos juzgados al no haber sido cuestionada su eficacia jurídica por órgano constitucional o jurisdiccional competente; y en cuanto a la norma sustantiva del Art. 9, numeral 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la precitada resolución en modo alguno constituye un reglamento a la Ley, como alega el recurrente, toda vez que en su articulado, no se observa relación de ninguna naturaleza a fin de facilitar la aplicación de la norma tributaria, ni crea obligaciones impositivas o establece exenciones, atento a lo que dispone el Art. 7 del Código Tributario; d) El asunto esencial de la controversia lo constituyó el determinar si la suma de dinero que recibió el demandante por la indemnización compensatoria, está exenta del pago del impuesto a la renta, por estar dentro de la hipótesis legal ya referida del numeral 11 del Art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Al respecto el Art. 2 del Reglamento General de Aplicación del Impuesto a la Renta, alegado por el recurrente, en lo concerniente a las indemnizaciones laborales, dispone que: 'Se encuentra exonerado del impuesto únicamente el valor de las indemnizaciones que obtenga el trabajador, según los conceptos previstos en el Código del Trabajo, en leyes laborales o en contratos colectivos de trabajo. Cualquier excedente está sujeto al impuesto'. Por lo tanto, la disposición reglamentaria citada, no contradice la normativa de lo que debe de entenderse por 'indemnizaciones

de entenderse por 'indemnizaciones laborales por cualquier concepto', sino que fija el límite percibido como un ingreso exento del impuesto a la renta para el ex-trabajador, a otro ingreso que por concepto distinto a una indemnización por asuntos laborales, sí es gravable con el impuesto. La Ley, no ha definido expresamente lo que es una indemnización laboral, y por lo tanto en la sentencia materia del recurso, se ha procedido a realizar la interpretación conforme al sentido jurídico, técnico o usual; como claramente se advierte de la lectura de los considerandos tercero a sexto del fallo que se impugna. En la especie, la renuncia del accionante, constituye el cese de la relación laboral. Dentro del proceso de modernización del Estado, la disminución del personal en las entidades del sector público constituye una modalidad restrictiva que a su vez es uno de los presupuesto más importantes de la reforma administrativa en el campo del empleo público, cuyo objeto principal es limitar el ingreso y permanencia de personal innecesario en pro de la economía presupuestaria. Pero esta cesación de la relación laboral implica entre otras inconveniencias, la desocupación del servidor, la dificultad de obtener fácilmente nuevo empleo y remuneración y la pérdida irremediable de los beneficios de antigüedad que un cargo otorga. Es por ello que se impone el pago de una compensación o resarcimiento exento de tributación, lo que además, obedece a un imperativo de justicia social. Es indudable entonces, que la Resolución No. JM-452-RRV de la Junta Monetaria, constituye una normativa temporal, de aplicación exigible del cumplimiento de derechos y obligaciones en las hipótesis establecidas en su articulado que han dicho relación al Banco Central del Ecuador, como ex-empleador con sus ex-empleados en cuanto al supuesto de acogerse éstos, a la condición establecida de una 'renuncia voluntaria', por la oferta del pago pecuniario de la llamada 'compensación indemnizatoria', como consecuencia del cumplimiento de la condición, por empleado, 'separación de sus respectivas funciones '. f) En la disposición transcrita del numeral 11 del Art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en la vigencia de la norma, aparece evidentemente que el legislador adoptó para la dispensa de no ser gravado con el impuesto a la renta el ingreso que percibió por cualquier concepto de indemnizaciones por parte de su ex-empleador, el ex-empleado al separarse de su trabajo, por lo que cualquier supuesto que se encasillara como tal en forma legal y que constituya un derecho exigible, como sí lo consideró la resolución antes transcrita de la Junta Monetaria, se convierte en un principio de exención; norma sustantiva tributaria, que fue sustituida por el Art. 2 literal d) de la Ley Reformatoria No. 51 a la Ley de Régimen Tributario Interno, promulgada en el Registro Oficial No. 349, del 31 de diciembre de 1993, en cuanto a que el beneficio de la exención al impuesto a la renta en forma expresa se extendió a los ingresos por concepto de indemnizaciones o bonificaciones voluntarias concedidas con ocasión de la terminación voluntaria de las relaciones laborales particularmente, a los funcionarios y empleados del sector público, amparados entre otras leyes, también por el Código del Trabajo, constituyendo esta reforma una aclaración gramatical a la norma tributaria sustantiva en razón de una aplicación de justicia, cuyo privilegio de exención debe ser entendido no solo por aquellos ex-trabajadores del sector público que percibieron ingresos por concepto indemnizatorio de renuncias voluntarias a partir de la vigencia de la reforma antes mencionada, sino con anterioridad a ello conforme se ha analizado anteriormente al determinar el alcance de la frase 'compensación indemnizatoria', a fin de no establecer desigualdades ante la Ley; cuanto

desigualdades ante la Ley; cuanto más que el Art. 7 del Código del Trabajo establece que: 'en caso de duda sobre el alcance de las disposiciones legales, reglamentarias o contractuales en materia laboral, los funcionarios judiciales y administrativos las aplicarán en el sentido más favorable a los trabajadores. g) En cuanto a la afirmación del impugnante que también se han infringido los artículos 81, 82, 83, 84, 101 y 126 del Código Tributario, ésta no tiene asidero en el presente recurso, pues en la sentencia recurrida se ha declarado dentro de un amplio y crítico análisis que ante la reclamación administrativa del accionante operó la denegación tácita, la que en el mismo fallo ha sido declarada ilegal. Debiendo puntualizarse que el Art. 82, e refiere a las presunciones de legalidad y ejecutoria de los actos administrativos firmes, esto es aquellos en que no se hubieren presentado reclamo alguno, situaciones que nada tienen que ver con la fundamentación del recurso, no teniendo por tanto trascendencia jurídica al caso cuestionado, por la cita del Art. 84 que se refiere a los actos ejecutoriados... 'Aquellos que consistan en Resoluciones de la Administración, dictados en reclamos tributarios respecto de los cuales no se hubieren interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa'. En el presente caso el accionante presentó su reclamo administrativo de pago indebido, ante la Autoridad Tributaria competente, esto es la Autoridad Tributaria Fiscal en el ámbito nacional conforme al Art. 63 del Código Tributario en cuanto al Impuesto a la Renta, el Director General de Rentas quien según se expresa en la sentencia impugnada omitió emitir la resolución pertinente, incurriendo en la denegación tácita prevista en el Art. 102 del Código antes invocado, lo cual no fue impugnado expresamente en la contestación a la demanda, conforme se advierte en los antecedentes del referido fallo. Y en cuanto a la alegación de aplicación indebida del Art. 101 del Código Tributario, ello tiene íntima relación a los deberes sustanciales de la administración tributaria a los que tiene que sujetarse en razón de sus actuaciones, a fin de que surtan plenos efectos jurídicos los actos que ella expida, siendo intrascendente su análisis en la sentencia objeto del recurso

INTERPRETACION DEL USO DE LAS PALABRAS EN LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Expediente de Casación No. 33-95, R.O. 39, 8-IV-97

TERCERO.- La Segunda Disposición Transitoria de la Ley Orgánica de Aduanas, prescribe: 'Los trámites administrativos, solicitudes, reclamos, recursos y juicios penales aduaneros iniciados con anterioridad a la vigencia de esta Ley, continuarán su trámite según las normas de la Ley anterior y se resolverán dentro de los ciento veinte días siguientes a la vigencia de esta Ley. Si los respectivos funcionarios no dictaren resolución, su silencio se considerará como resolución o sentencia favorable, bajo responsabilidad personal y pecuniaria del funcionario negligente'. Frente al invocado texto legal, es necesario citar que la Ley Orgánica de Aduanas en vigencia, no contiene normativa para su interpretación, por lo tanto para este efecto y por ser único cuerpo legal supletorio de la misma, el Código Tributario tenemos que aplicar las disposiciones del Art. 12 de este Código, precepto que en el número 2, ordena: 'Las palabras empleadas en la Ley Tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según procede a menos que se les haya definido expresamente'. La cita de esta norma de

norma de interpretación de las leyes tributarias, es necesaria para resaltar que el texto de la Segunda Disposición Transitoria de la Ley Orgánica de Aduanas que rige desde su publicación en el Registro Oficial No. 396 de 10 de marzo de 1994, es aplicable para los trámites administrativos, solicitudes, reclamos, recursos y juicios penales aduaneros iniciados 'con anterioridad a la vigencia de esta Ley'.

CUARTO.- El recurso de casación interpuesto por E.D. impugna a la sentencia expedida por los Ministros del Tribunal Distrital de lo Fiscal No.2 en Guayaquil el 22 de agosto de 1995 las 17h30 y notificada al día siguiente, fallo que resuelve los recursos de nulidad y apelación presentados por la misma persona el 27 de mayo de 1994, de la sentencia dictada por el Juez Fiscal de Guayaquil. Estableciéndose diáfananamente que al regir la nueva Ley Orgánica de Aduanas desde su publicación en el Registro Oficial No. 396 de 10 de marzo de 1994, el citado recurso de apelación se inició con su interposición el 27 de mayo de 1994, es decir, cuando ya estaba vigente la nueva ley, por lo tanto este recurso de apelación no se encuentra incurso en la citada Segunda Disposición Transitoria que es aplicable para los trámites administrativos, solicitudes, reclamos, recursos y juicios penales aduaneros iniciados con anterioridad a la vigencia de la Ley invocada, no teniendo ningún fundamento la pretensión de la recurrente para que por intermedio del recurso de casación se impugne la sentencia expedida por el Tribunal Distrital de lo Fiscal No.2 pues dicho fallo no se encuentra subsumido en la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación en la que ha pretendido fundamentarse el recurrente. En mérito de las consideraciones que anteceden y sin que sean necesarios otros razonamientos, la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, desecha el recurso de casación interpuesto por la sentenciada E.D. respecto de la sentencia dictada por el Tribunal de lo Fiscal No. 2 en Guayaquil el 22 de agosto de 1995, las 17h30 dentro del Juicio Penal Aduanero No.

17h30 dentro del Juicio Penal Aduanero No. 038/93 que se tramitó en el Juzgado Fiscal de Guayaquil por defraudación en contra de la susodicha recurrente. ..."

LEXICO DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS: SU SENTIDO JURIDICO, TECNICO O USUAL - ANALOGIA

Expediente de Casación No. 03-94, R.O. 630, 9-II-95

TERCERO.- Que, en la especie, la sentencia recurrida dejó establecido los siguientes hechos: a) Que la impugnación de las resoluciones administrativas y actas de fiscalización, se fundan en la afirmación explícita de la empresa actora, sobre la existencia de exención o exoneración de la obligación tributaria del ago del ITM, (impuesto vigente a la época), en la comercialización del producto queso, realizados en los años 1988 y 1989, declarados por ella, como ventas exentas; b) Que, el numeral 1, del Art. 17 del ITM, se ha referido a las transacciones mercantiles que no causaban el impuesto, lo cual se establecía en el Capítulo VII 'De las exenciones' de la Ley cuyo texto decía: 'Los productos agrícolas, avícolas, pecuarios, forestales, de la caza y de la pesca que se mantengan en estado natural'; (lo subrayado no es del texto); y que, el Art. 25 del Reglamento, en su inciso segundo señalaba que: 'se entenderá que las mercaderías se encuentran en su estado natural cuando los productos no hayan sido objeto de elaboración, proceso o tratamiento que implique modificación de su naturaleza. La sola refrigeración o enfriamiento para conservarlos, el pilado, las desmontadas y el empaquetamiento, no se considerarán procesamiento'; determinando, en razón de la norma citada, que la misma, exige como presupuesto para que opere la exención respectiva, la transferencia de un producto pecuario que se mantenga en estado natural, esto es que no haya sido objeto de elaboración, proceso o tratamiento que implique modificación de su naturaleza. Que, es indudable que para la obtención del queso es necesario someter a la leche, que es un producto primario, a un determinado proceso, que, de modificar su naturaleza específica, hubiera devenido en un producto no exento del ITM, por mandato de la Ley. Que, el queso es un producto diferente de la leche, en cuya elaboración interviene la industria humana, toda vez que no se conserva en su estado y características naturales. c) Que corrobora el criterio anterior, el texto del numeral 3, del Art. 17 de la Ley de Impuesto a las Transacciones Mercantiles y a la Prestación de Servicios, al decir: 'leches en estado natural, pasteurizadas, homogeneizadas o en polvo', estableciendo en forma específica qué tipos de leches, a más de la que se encuentra en estado natural, están exentas de dicha obligación tributaria; sin que quepa en materia de la existencia de tributos y exenciones, interpretaciones de carácter analógico, por lo dispuesto en los Arts. 13, inciso segundo, y 31 del Código Tributario; d) Que, la alegación de que el queso es un producto 'proteico', del análisis del numeral 7 del Art. 17 del ITM, claramente se deduce, que el presupuesto exigido por la Ley, es la elaboración o industria de productos para un uso y destino específico, en el caso, de 'proteicos infantiles', determinados expresamente en los Acuerdos respectivos del Ministerio de Finanzas y Crédito Público, en cumplimiento con lo establecido en el inciso tercero, del

con lo establecido en el inciso tercero, del Art. 15 del Reglamento de la Ley de la materia.

CUARTO.- Que el Art. 4 del Código Tributario, en vigencia, a partir de su publicación en el Suplemento del Registro Oficial No. 958, de 23 de diciembre de 1975, ha establecido lo que debe contener toda Ley Tributaria: el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o forma de establecerlo, las exenciones, etc.; y, habiendo sido una Ley Tributaria, la Ley de Impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestaciones de Servicios, publicada en el Registro Oficial No. 152, del 31 de diciembre de 1981, vigente en los períodos fiscalizados por la Dirección General de Rentas, de los años 1988 y 1989, a la Empresa recurrente, en lo que ha tenido relación a las ventas del producto queso, corresponde analizar si las ventas del mismo y su comercialización se encontraban al alcance de aquellas transacciones mercantiles de producción nacional, dispensadas objetivamente de la obligación de pagar el impuesto que al efecto ha identificado el ya expresado Art. 17, No. 1.

QUINTO.- Que la identificación a que se refiere la Ley, al hablar de producción nacional, en cuanto a la dispensa de la obligación impositiva del pago de ITM, en la comercialización de los productos pecuarios, necesariamente nos lleva a establecer el verdadero sentido y alcance de la norma tributaria pertinente, en su sentido jurídico y técnico, tomando en cuenta los fines de la misma y no la simple aplicación literal que puede llevar a una situación de aplicación errónea de la norma, ajena totalmente a lo que constituye el sentido real de la justicia tributaria, por lo que precisa establecer lo que se debe entender por productos pecuarios: a) Como lo expresa la disposición del Art. 17, mencionado, en cuanto a mercaderías de producción nacional, se refiere a aquellos productos obtenidos por la industria humana estructurada como empresa industrial del país, trabajando la materia prima; b) Que, por lo dicho en el literal anterior, siendo la actora, una empresa agroindustrial, se precisa indicar por lo tanto, conceptos económicos, al respecto de los supuestos invocados en la sentencia, extraídos de la Ley de Fomento Industrial, en vigencia, a partir de su publicación en el Registro Oficial No. 274, de 28 de junio de 1983, por no estar contemplados en la Ley de Impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestaciones de Servicios, admisible ello para colmar los vacíos de la Ley, de conformidad con lo establecido en el inciso segundo, del Art. 13 del Código Tributario. Al efecto, el Art. 4 de la Ley de Fomento Industrial, considera como empresas industriales... 'aquella que se dedique a actividades de transformación, inclusive en la forma, de materias primas o de productos semielaborados...'; y a su vez el Art. 7, inciso primero, de la Ley, considera materias primas, los elementos que se incorporaren mediante un proceso de transformación al producto final y fueren inseparables de él. El Art. 3, literal a) del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Fomento Industrial, considera como proceso de transformación: 'En esencia, cuando el producto elaborado no tiene las mismas características físicas, químicas o físico químicas de las materias primas o productos semielaborados que intervienen en el proceso; y, en forma, cuando el producto elaborado conserva las mismas características físicas, químicas o físico-químicas de las materias primas o productos semielaborados que intervienen en el proceso'.

SEXTO.- Que, es incuestionable que el queso, es 'una masa que se hace de la leche, cuajándola primero y comprimiéndola y exprimiéndola para que deje el suero, después de lo cual se le echa sal para que se conserve, disponiéndose en varias figuras'. (Diccionario Enciclopédico Salvat Tomo 10), comprendido lo expresado en el Art. 38 del Reglamento de Leche y Productos Lácteos, promulgado mediante Decreto Ejecutivo No. 2800, de 1 de agosto de 1984, publicado en el Registro Oficial No. 802, de 07-08-84, y que dice: 'Queso es el producto lácteo fresco o moderado que se obtiene por separación del suero de la leche entera, parcial o totalmente descremada, coagulada por acción del cuajo en otros coagulantes apropiados'; Que, en el caso que nos ocupa, la materia prima leche, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 1o. del Reglamento referido en el literal b) anterior, lo define como el producto íntegro, sin adición ni sustracción alguna, exento de calostro, obtenido por el ordeño higiénico, completo, de vacas sanas y bien alimentadas; industria que deviene del sector agropecuario, protegido por el Estado, como un medio de satisfacer las necesidades de alimentos de la población ecuatoriana, como el referido que es de consumo masivo popular, en atención a los objetivos que establece el Art. 1o. del literal b) de la Ley de Fomento y Desarrollo Agropecuario; y, además al fomento de la inversión en la actividad agroindustrial con el establecimiento de empresas mixtas y sociedades privadas establecidas para dicha finalidad, conforme lo prescribe el Art. 51 ibídem; por lo que precisa preguntarse: si como producto pecuario que es el queso ¿se mantiene en estado natural sin haberse alterado las características físicas, químicas o físico-químicas de su materia prima que es la leche?; para contestar la interrogante, hay que dejar establecido, primeramente, el significado gramatical de 'estado natural', al caso concreto: Estado.- 'situación en que está una persona o cosa'; natural: 'Pertenece a la naturaleza o conforme a la cualidad o propiedad de las cosas'. (Diccionario de la Lengua Española-Madrid 1992); coligiéndose que, es la situación que está la leche, conforme a sus cualidades y propiedades; así como también, recurrir al pronunciamiento técnico de funcionarios, que tienen que ver en razón del producto y su comercialización, en cuanto a la agroindustria y al control de la salud, observando: a) Por el Director de Comercialización del Ministerio de Agricultura y Ganadería, de Oficio No. 930558, de 14 de junio de 1993, ... que indica que, 'los quesos son una forma de conservación de los componentes insolubles de la leche, la caseína y la materia grasa, razón por la cual no se trata de un producto diferente de la leche, sino que conserva la naturaleza intrínseca de la misma'; y, b) Por el Director Nacional de Control Sanitario del Ministerio de Salud, de oficio SCG-13-8225, de 18 de junio de 1993 ..., que establece, refiriéndose a los productos queso y otro, que 'los tratamientos tecnológicos no cambian la naturaleza de éstos...' y que '... siguen manteniendo las cualidades nutritivas de su origen, la leche...'; sin que lo expresado en ambos literales, signifique hacer por el Tribunal de Casación, valoración de prueba alguna, que solo le corresponde al juzgador; por todo lo cual se colige, que como producto pecuario que es el queso, no ha modificado el estado natural del producto lácteo, leche, -en cuanto a las cualidades de la misma-. Corresponde además reflexionar, que si el producto pecuario, en cuanto a la leche, debía considerárselo, como materia prima en estado natural de leche y nada más, indiferente de cualquier proceso de transformación, en la forma

como se indica en la parte final del considerando Quinto, entonces para qué, la indicación de la norma tributaria de ¿producto pecuario?, de ser así: ¿para qué el enunciado del No. 3, del Art. 17 de la Ley ITM que lo establece con la identidad 'leches en estado natural', para la exención de comercialización?. Con el criterio del Juzgador ello sería por lo tanto repetitivo. Estas y otras circunstancias nos llevan a establecer que el queso es un producto pecuario, que su comercialización en las diversas etapas como producto nacional, estaba dentro de las exenciones objetivas de ventas que no causaban el Impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestación de Servicios en los años 1988 y 1989, fiscalizados, que al efecto, prescribió el Art. 17 número 1 de la Ley ITM derogada; determinándose, por lo tanto que, la Sala Segunda del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, al dictar la sentencia cuestionada, haya hecho una errónea interpretación de derecho, con la normativa tributaria antes citada. En cuanto a la alegación del recurrente de violación del Art. 17 No. 7 de la ley ITM, al considerar al queso como un proteico, la apreciación de la Sala en la sentencia, es la correcta en esa parte que no amerita análisis. Por las consideraciones y fundamentos expuestos, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, declara procedente el recurso de casación interpuesto por el representante legal de la empresa A.L.E.S.A., casando, por tanto, la sentencia dictada por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, con fecha 30 de noviembre de 1993, dejando sin efecto, y sin ningún valor, los resultados del Acta de Fiscalización de Impuestos Indirectos de la Dirección General de Rentas No. 17.0.0122/91 TM, de 15 de mayo de 1991, las glosas establecidas en contra de la actora por concepto de ventas del producto queso en lo que dice relación al acto determinativo de las obligaciones tributarias que al efecto prescribió la derogada Ley de Transacciones Mercantiles y Prestación de Servicios, en cuanto tuvo que ver con la actividad económica de transacciones mercantiles de los años 1988-1989".

ANALOGIA

Expediente de Casación No. 38-96, R.O. 39, 8-IV-97

CUARTO: 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 el 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.

QUINTO: Que, el Decreto Ley 04 dictado en el Plenario de las Comisiones Legislativas, contiene la actual Ley Orgánica de Aduanas, publicado también en el Registro Oficial No. 396 de 10 de marzo de 1994 que constituye una Ley especial tributaria, en cuyo Art. 84 trata de la aceptación tácita del reclamo, disponiendo su inciso segundo que: 'La aceptación tácita del reclamo excluye el deber del Administrador del Distrito de dictar resoluciones expresas' así como también que: 'La aceptación tácita tendrá el carácter de

carácter de acto ejecutoriado', normativa tributaria que en el caso juzgado, tiene su aplicación, por ser la misma relación jurídico tributario obligacional: Estado como sujeto activo y contribuyente o responsable, como sujeto pasivo, y por ende, constituye el Órgano de la Administración Fiscal o Administración Tributaria Central (Art. 63 del Código Tributario), conforme el Art. 7 de la Ley Orgánica de Aduanas, determinando que exista identidad con el mismo sujeto activo, Estado, de igual manera que con la relación jurídica en el Impuesto a la Renta. Por lo dicho, la ya referida norma tributaria del Art. 84 de la Ley Orgánica de Aduanas, jurídicamente llena y completa el vacío creado respecto a la aplicación del Art. 21 de la Ley 05 reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno, en cuanto a la consideración de lo que constituye la aceptación tácita del reclamo y los efectos jurídicos del silencio de la Administración Fiscal, al no resolver oportunamente los reclamos o recursos, que expresamente le da el carácter de acto ejecutoriado a la aceptación tácita. En la especie, es correcta la afirmación de la Sala juzgadora, en el literal d) del Considerando Octavo, de que es procedente la afirmación del actor, 'que en su demanda dice que una vez que se produjo la aceptación tácita, esta tiene el carácter de acto ejecutoriado, como establece el Art. 84 del Decreto Ley 04, publicado en el Registro Oficial No. 396 de 10 de marzo de 1994, asimilable al presente caso'.

Recurso de Casación No. 32-49 de 30 de Noviembre de 1980, publicado en el Boletín del Tribunal Fiscal No. 31

El recurso se fundamenta en haberse acogido para la determinación del valor del metro cuadrado de terreno, el informe del perito del actor presentado extemporáneamente en vez del informe del perito de la autoridad demandada, tampoco procede; pues por principio de derecho consignado en el inciso final del Art. 283 del Código de Procedimiento Civil, aplicable supletoriamente al contencioso tributario, no es obligación del Juez atenerse, contra su convicción, al juicio de los peritos.

PRINCIPIO DE INTERPRETACION DE LA REALIDAD ECONOMICA

NATURALEZA DE LA TASA

Expediente de Casación No. 23-94, R.O. 573, 22-XI-94

NOVENO.- Que la sentencia de mayoría cuestionada por el recurrente hace referencia en el Considerando Octavo al Código Tributario en su Art. 323, que establece entre otras situaciones de pago indebido, al efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el hecho generador; el cual en el Art. 15 ibídem, está determinado, como '... el presupuesto establecido por la Ley para configurar cada tributo.'; prescribiendo el Art. 17 del Código, que 'la obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la Ley para configurar el tributo, y que, en cuanto a las tasas que las municipalidades pueden fijar por mandato de la Ley de Régimen Municipal, son una especie de tributos, cuyo hecho generador es el servicio público efectivamente prestado al usuario, atento al Art. 64, numeral 16 de la Ley de Régimen

Municipal', invocándose también en la Sentencia, el Art. 397 de la citada Ley, que faculta a las Municipalidades, la aplicación de tasas retributivas del servicio público, carácter retributivo de la tasa, que lo ha confirmado tanto la doctrina nacional como la internacional y particularmente por varias sentencias del ex-Tribunal Fiscal, en las que en forma reiterada se puntualiza: 'que tasa es una retribución por el servicio público que se presta y que se mide económicamente en función del beneficio que reporta al particular la utilización de este bien'. De lo expresado, se deja establecido que en cumplimiento de las consideraciones formales de Ley, para que los Concejos Cantonales en ejercicio de sus facultades legislativas expidan Ordenanzas de naturaleza tributaria que constituyan actos decisorios con fuerza obligatoria de cumplimiento en el Municipio, en las especies de tasas y contribuciones especiales de mejoras, que en cuanto a las tasas está sujeta a la normativa del Art. 397 de la Ley de Régimen Municipal, en cuya primera parte establece que 'las municipalidades podrán aplicar las tasas retributivas de servicios públicos que se establecen en esta Ley.', que en cuanto a la Ordenanza Complementaria de Determinación y Recaudación de la Tasa para Recolección y Disposición de desechos sólidos y a la Ordenanza Aclaratoria de la misma expedidas por el Concejo Cantonal de Guayaquil que motivan el análisis de su legalidad, la misma se identifica, entre las tasas establecidas en el Art. 398 de la Ley antes mencionada, concretamente en el literal g) que dice: 'g) recolección de basura y aseo público', determinando además el Art. 397, en cuanto a limitación legislativa municipal, que el monto de dichas tasas guarde relación con el costo de producción de dichos servicios, y estableciendo lo que se debe entender respecto a costos de producción. Es indudable que la parte resolutive de la Sentencia tiene que ver además, en la conceptualización de tasa y el modo de devengar la obligación tributaria que corresponde desde que se inicia la prestación del servicio por el Municipio; para lo cual precisa dejar establecido, que el hecho generador y el destino del tributo como ingreso público obtenido, están vinculados a la prestación del servicio público Municipal, toda vez que si el ingreso pertinente obtenido como tributo por el ente acreedor tributario municipal, no tiene vinculación directa con el servicio público específico prestado a la comunidad, se estará entonces frente a otra clase de tributo que no es la tasa sino un impuesto. La vinculación del tributo al servicio público o a una actuación pública que determina estar frente a un mismo género, los tributos son retributivos a título singular, que lo constituyen las tasas y las contribuciones especiales, y que según la clasificación del profesor brasileño Geraldo Ataliba: en tributos no vinculados y tributos vinculados para diferenciar a los impuestos de las tasas y las contribuciones especiales, constituyen para el tributarista, los tributos vinculados 'aquellos cuyo aspecto material de la incidencia consiste en una situación estatal', en su obra 'Hipótesis de la incidencia'.- En la elaboración del proyecto del Código Tributario de la República del Ecuador, se tuvo como antecedente de consulta entre otros precedentes de la materia, el Modelo de Código Tributario para América Latina, que en cuanto a tasa, la caracteriza como 'el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado con el contribuyente (Art. 16)'. El Profesor Dino Jarach, en su Obra Finanzas Públicas y Derecho Tributario, refiere que hay quienes sostienen que las tasas por su vinculación con la prestación de un servicio estatal implican, en su concepto, la afectación de lo recaudado o la financiación del Servicio

financiación del Servicio mismo (Valdez Costa: 'Doctrina que ha inspirado el modelo del Código Tributario para América Latina'). El nombrado Profesor Uruguayo Dr. Ramón Valdez Costa al respecto de la tasa, toma en consideración no solo el servicio efectivo que se preste por el servicio público, sino 'la organización del servicio que potencialmente afecte al sujeto pasivo'; 'se pone de relieve que, a menudo las tasas varían no solo en función de la naturaleza e importancia del servicio prestado, sino también por la riqueza exteriorizada en la prestación del Servicio', por lo que 'el tributo en cuestión siempre es tasa'.- El concepto de tasa tradicional conmutativa, que lo ha constituido el principio de beneficio y que se aplica en la Sentencia recurrida del voto de mayoría, se sitúa en las conceptualizaciones clásicas y tradicionales de tasa, que no está de acuerdo a las concepciones modernas, incorporadas en la legislación de otros países, que miran a la persona natural o física como centro de la Sociedad para su progreso y desarrollo, con derechos garantizados por la Constitución de la República, para vivir 'en un medio ambiente libre de contaminación', al derecho 'que se le asegure la Salud' y 'los servicios sociales necesarios', siendo importante citar al respecto de la evolución de la concepción de tasa al profesor César Albiñana, que al referirse en su Obra 'Derecho Tributario Español Comparado' a las tasas en el ámbito local (capítulo 33) dice 'que la legalidad vigente dispone: 'Para la fijación de las tarifas de las tasas cuyas características lo permitan se tendrá en cuenta la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas', lo cual pone de manifiesto que la evolución de la conciencia social de los pueblos bloquea o restringe el ámbito de la 'justicia conmutativa', propia de las relaciones interindividuales directas y amplía la esfera de acción de la 'justicia distributiva', propia de las relaciones interindividuales indirectas.- Lo dicho se identifica con uno de los tres principios que rige el régimen tributario ecuatoriano, el de proporcionalidad, que establece el Art. 52 (256) de la Constitución de la República, en virtud del cual se encuentra inmerso el principio de capacidad contributiva, coherente esto, con lo dispuesto en el Art. 5 del Código Tributario, que dice 'Régimen Tributario'.- El ordenamiento tributario se basará en la capacidad económica de los contribuyentes y se regirá por los principios de igualdad y generalidad.'; que como se conoce por disposición del Código citado, el régimen tributario ecuatoriano en cuanto a tributos se refiere a los impuestos, tasas y las contribuciones especiales; capacidad económica referida en la norma del Art. 5, que se identifica con la capacidad contributiva, que como dice el Profesor Sainz de Bujanda (Hacienda y Derecho Tomo IV) 'constituye el principio de distribución en que la Justicia no puede, en suma estar ausente en ninguna parcela de la tributación,' 'en ninguna categoría de tributo', cuyo criterio del reparto es para determinar la cuantitatividad de la deuda del contribuyente, de cada contribuyente y por cada obligación surgida a su cargo. Que es trascendente la cita del Profesor Sainz de Bujanda, respecto de la capacidad contributiva, sosteniendo además en lo que tiene que ver con la magnitud de la deuda tributaria, 'que no siempre se gradúa ni en el impuesto, ni en la tasa, según la magnitud económica del hecho imponible, sino en muchas ocasiones, mediante el empleo de hechos, índices o parámetros de diversa naturaleza, extraños al hecho imponible, pero indiciarios de la capacidad de pago.'. - En el caso de las Ordenanzas Complementarias de Determinación y Recaudación de la Tasa para Recolección y Disposición de desechos sólidos (basura) y la Aclaratoria expedidas por el Concejo Cantonal de Guayaquil, la base

imponible que constituye la base de medición para el pago de la tasa, en cuanto a distribución de la carga tributaria, el Art. 6 de la Ordenanza Complementaria establece que 'será igual el monto total mensual que cada usuario deba satisfacer por consumo de energía eléctrica', identificando con ello al sujeto pasivo de la obligación o contribuyente en atención a una condición económica de consumo, quien estará obligado al pago por ser beneficiario de la prestación del servicio público de recolección de desechos sólidos (basura), que realice la M. I. Municipalidad de Guayaquil para todas las personas naturales o jurídicas que están domiciliadas en el perímetro urbano de la ciudad de Guayaquil, teniendo como antecedente, la obligación del Ayuntamiento a prestar servicios municipales por razones de convivencia social a la colectividad en orden a la jurisdicción Municipal y que el Art. 397 de la Ley de Régimen Municipal', pone como límite de costo económico, el guardar 'relación con el costo de producción de dichos servicios', entendiéndose 'por costo de producción, el que resulta de aplicar reglas contables de general aceptación, y debiendo desecharse la inclusión de gastos generales de la administración municipal que no tenga relación directa y evidente con la prestación de servicios' lo cual determina tomarse en cuenta, fundamentalmente al importe de la tasa el costo real o previsible del servicio, junto con los demás factores que pueden convenir, siendo procedente, de conformidad con la doctrina además compensar al Ayuntamiento por la depreciación o el desgaste extraordinario en los bienes municipales utilizados en el servicio público que represente la infraestructura empleada en la recolección de basura en satisfacción de las necesidades de la población. En todo caso, el importe de las tasas por la prestación del servicio no podrá exceder, en su conjunto del costo real o previsible del servicio de que se trata, para cuya determinación se deberán tener en cuenta los gastos de personal, de material y de conservación, cargas financieras y amortización de las instalaciones directamente afectadas, no sufragadas por contribuciones especiales, así como porcentajes de los gastos generales de administración que le sean atribuibles para dichos servicios específicos.- La Tarifa establecida por el Concejo Cantonal de Guayaquil, en la Ordenanza Aclaratoria del Art. 2 que reforma al Art. 7 de la Ordenanza Complementaria en cuanto a que para los abonados residenciales cuyo consumo no sea superior a 300 Kilowatios mensuales, será del cero punto doce por ciento (0.12%) y para el resto de abonados, será del doce por ciento (12%) ello constituye una forma compatible de medir una capacidad económica de pago en cuanto a la posibilidad de las personas que deban satisfacerla, identificable con lo que constituye una justicia distributiva, por lo que al respecto, no se puede considerar que se haya en este sentido violado la norma sustantiva tributaria de la tasa de recolección de basura que contienen las Ordenanzas impugnadas. La alegación hecha por la demandante, de no haber nacido la obligación tributaria conforme a los presupuestos establecidos por la Ley para configurar el tributo tasa, que determina entre otros presupuestos, el ser considerado como pago indebido, que prescribe el Art. 323 del Código Tributario y equivocadamente ha sido acogido favorablemente por la Sala al dictarse el fallo de mayoría, no tiene asidero jurídico por lo siguiente: 1) Porque no existe en la Sentencia consideración de valoración de prueba alguna que tenga que ver con los aspectos técnicos de inaplicación de reglas contables de general aceptación con una inadecuada estructuración económica del monto de la tasa, a más de la general observación hecha por el Tribunal de Garantías

el Tribunal de Garantías Constitucionales; 2) Porque se observa en la tasa impugnada, en cuanto a la Ley que la establece (las Ordenanzas Complementaria y Aclaratoria), ha cumplido el trámite dentro de los aspectos formales y de derecho que la Constitución de la República, la Ley de Régimen Municipal y el Código Tributario respectivamente, establecen, para su vigencia, coherente con su estructura específica de norma sustantiva tributaria; dejándose constancia que carece de transcendencia la supresión de la palabra 'potencial' que indicó la Autoridad del Ministerio de Finanzas y Crédito público que es analizada en el Considerando Séptimo; 3) Porque no existe pronunciamiento de Órgano Competente, que haya resuelto declarar la inconstitucionalidad y suspender la vigencia de las Ordenanzas cuestionadas, que establecen la tasa para recolección y disposición de desechos sólidos (basura), así como, de Órgano Jurisdiccional, que haya declarado la anulación total o parcial con efecto general de las Ordenanzas antedichas; 4) Porque la fuente de la obligación tributaria, es la Ley y no la voluntad de las personas, y, siendo la tasa una especie de tributo, por consiguiente, sólo surge la obligación de pago por mandato de la Ley, y no por acuerdo entre el particular y el que realiza el servicio; coincidiendo en ello con el Profesor Sainz de Bujanda, que al respecto dice: 'Estamos en presencia de una tasa cuando la relación entre un sujeto y el servicio público de que se trata constituye un mero presupuesto de hecho para que, por obra de la Ley, surja la obligación de pago de una suma de dinero'; 5) Porque de conformidad con el Art. 12 de la Ley de Régimen Municipal, al Municipio le corresponde, cumpliendo con los fines que le son esenciales, satisfacer las necesidades colectivas del vecindario, especialmente las derivadas de la convivencia urbana cuya atención no competa a otros organismos gubernativos, constituyendo entre otras funciones primordiales, de conformidad con el Art. 15 de la misma Ley, la 3a. 'Recolección, procesamiento o utilización de residuos;' (basura), que para el cumplimiento de la finalidad específica, se podrán cobrar tasas, atento a lo dispuesto en la Ley referida, según el Art. 398 literal g) que dice relación 'al servicio de Recolección de Basura y Aseo Público'; siendo irrelevante por lo tanto, la alegación de que la recolección de basura, se la haya realizado por otra Institución u Organismo público y que no lo haya efectuado en forma directa la M. I. Municipalidad de Guayaquil, toda vez que no consta haberse constituido por Ley, el cumplimiento de la obligación legal que tiene la Municipalidad de Guayaquil, de prestar el servicio de recolección de basura y aseo público, a la población urbana, así como, el que no se ha hecho referencia en la Sentencia de que sea otro Organismo Público y diferente a la Municipalidad de Guayaquil que haya cobrado valor alguno por el concepto de recolección de basura y aseo de calles, a la C.N. C.A. y/o residente o domiciliado alguno, y que la últimamente nombrada haya pagado; servicio público, que como ya se ha dicho anteriormente tiene un costo, por requerir de una infraestructura material y humana que integran diversas actividades, desde la recolección de los desechos, aseo de la zona ambiental urbana, hasta el depósito y tratamiento de los desechos, etc., para lo cual se necesita contar con los pertinentes ingresos tributarios específicos; debiendo ser el Órgano de Control del Estado, la Contraloría General, a la que le correspondería establecer el monto de los respectivos recursos públicos recaudados, así como el destino que se les de para su finalidad específica; 6) Que la obligación de pagar la tasa impugnada nace de la Ley Tributaria como consecuencia de haberse realizado el presupuesto de hecho que la Ley

de hecho que la Ley establece para configurar todo tributo (Art. 15 del Código Tributario); esto es, la prestación de servicio de recolección y disposición de los desechos sólidos (basura) respecto al área total urbana de la ciudad de Guayaquil, atento a lo dispuesto en el Art. 2 de la Ordenanza Complementaria, que en caso de no darse o recibirse el servicio, como se alude en la Sentencia, por parte de la C.N. C.A., que no lo necesita por tener su propia estructura organizada de limpieza, así como del control del medio ambiente, sin embargo de ello, sus instalaciones industriales si se encuentran dentro del perímetro urbano de la ciudad de Guayaquil, y, por tanto se encuentra potencialmente afectada o beneficiada para recibir el servicio municipal de recolección de basura, el cual constituye un derecho del contribuyente para exigirlo, sin que por ello signifique ser un servicio exclusivo particular de prestación, sino que tiene relación de servicio con toda el área urbana de la ciudad de Guayaquil, no constando respecto a esto en la Sentencia, la apreciación que la actora tenga sus instalaciones industriales fuera del perímetro urbano. Por lo dicho, sí han existido los presupuestos de Ley, para configurar el tributo, llamado tasa y por ende ha lugar al cobro de la respectiva obligación económica por el concepto impugnado por la actora; 7) Que no consta en la Sentencia que se haya conocido previamente por el órgano jurisdiccional tributario competente, en procedimiento contencioso, el pronunciamiento a la correspondiente acción de impugnación que pudo haber sido deducida por la C. N. C.A. en contra del M. I. Municipio de Guayaquil, además, de la demanda que originó la litis, motivo del recurso de casación de la Sentencia, que ha resuelto que las disposiciones de las Ordenanzas Complementaria y Aclaratoria de determinación y recaudación de la tasa para recolección y disposición de desechos sólidos dictadas en materia tributaria, han lesionado los derechos subjetivos de la reclamante; toda vez que la comparecencia a juicio de la actora en el caso juzgado, en cuanto a la proposición de la acción de impugnación ha sido por denegación tácita de silencio administrativo a la reclamación tributaria de pago indebido de la tasa de la referencia, que al efecto establece como acción las normativas 4a. del Art. 234, del Art. 102 y Art. 243 del Código Tributario y no de la causal 1a. del Art. 234 ibídem, concretando la actora en la demanda su pretensión de impugnar en el ejercicio de su acción el acto determinativo tributario que estableció como consecuencia, el cobro de la tasa por el agente de percepción, la Empresa Eléctrica del Ecuador Inc. EMELEC, por el hecho de no haber nacido la obligación tributaria, conforme a los presupuestos de Ley para configurar el tributo, esto es al supuesto del pago realizado de una obligación tributaria inexistente; 8) Porque en el análisis de los fundamentos de hecho y de derecho de la Sentencia, solo se ha valorado la prueba de los hechos en referencia a la lesión del derecho subjetivo que considera se ha violado a la C.N. C.A. en cuanto a la aplicación de la Ordenanza que establece la forma de cobrar la tasa, al pago de la misma del mes de septiembre de 1992 realizado por la empresa actora mediante planilla del consumo de energía eléctrica que corresponde a los medidores industriales instalados por la Empresa Eléctrica de Guayaquil; al Registro Oficial No. 908, de 3 de abril de 1992 en que consta el Decreto Ejecutivo No. 3240 de fecha 2 del mismo mes y año, en virtud del cual se crea el Comité Ejecutivo Interministerial para la limpieza de la ciudad de Guayaquil, encargando a dicho Comité coordinar todas las acciones sobre los organismos públicos o privados que deban concurrir a prestar su colaboración cívica de la limpieza a Guayaquil; así

así como los resultados de la inspección judicial a la planta industrial; todo lo cual no tiene trascendencia respecto a la normativa sustantiva tributaria de fondo para declarar con lugar la impugnación de las Ordenanzas que establecen la tasa que se ha cuestionado en el caso juzgado, toda vez que como ya se ha dicho, el principio de la justicia conmutativa propia de las relaciones interindividuales directas, y que comprende el principio del beneficio a que se hace referencia en la Sentencia, no guarda relación con la nueva concepción de la justicia retributiva, propia de las relaciones interindividuales indirectas que identifica a la capacidad contributiva, acorde con el sistema tributario ecuatoriano. Por los antecedentes y consideraciones expuestas, la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, encuentra procedente el Recurso de Casación interpuesto por el señor Ing. León Febres Cordero y Dr. Jorge Maldonado Rennella, en su calidad respectiva de Alcalde y Procurador Síndico del M. I. Municipio de Guayaquil, por haber existido violación de normas de derecho y procesales comprendidas en las causales Nos. 1a. y 2a. del Art. 3 de la Ley de Casación, casando por lo tanto la Sentencia de mayoría dictada por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 con sede en Quito, el 4 de mayo de 1994, a las 10h45, y, en acatamiento a lo dispuesto en el Art. 14 de la susodicha Ley, encontrándose precedente el recurso, por aplicación indebida de normas de derecho, se declara sin lugar la demanda de impugnación que por denegación tácita de reclamación tributaria de pago indebido, propuso la C.N. C.A. en contra de la I. M. de Guayaquil en las personas de sus representantes ya mencionados, en lo que dice relación al reintegro de CIENTO SESENTA Y CUATRO MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA Y SEIS MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y CUATRO SUCRES (S/. 164'646.864,00) suma pagada por la actora, por concepto de tasa de Recolección y Disposición de Desechos Sólidos por el mes de septiembre de 1992, declarándose por lo tanto legítimo el cobro realizado."

ACTO JURIDICO COMO PRESUPUESTO DE HECHO DEL HECHO IMPONIBLE

CRÉDITOS EXTERNOS: Registro

Expediente de Casación No. 45-94, R.O. 764, 22-VIII-95

SEXTO.- .- Que los aspectos normativos cuestionados en la sentencia de la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal, en cuanto a su pronunciamiento y parte resolutive están determinados en los numerales 1, 2, 3, 5 y 11 del considerando tercero, procediendo por tanto examinar si ha existido en cada uno de ellos, correcta aplicación de la normativa tributaria sustantiva:

1.- De las Actas Nos. 1933 y 1934. 1.- Glosa por S/. 18'042.218,53 cuenta 260-3 Pérdidas por diferencia de cambios.- Subcuenta S. por 1983, y por S/. 1'046.063,13, subcuenta B.W.; y Glosa de S/. 750.000,00 por 1984; y,

2.- Cuenta 260-I.- 83 S/. 5'114.396,07; 84: S/. 5'021.748,96, y 85: S/. 3'210.000,00 (cuenta 4201).- Que al respecto, por tener identidad la glosa

con el Decreto Supremo No. 506 publicado en el Registro Oficial No. 130 de 15 de julio de 1976, corresponde establecer: a) La aplicación del Decreto y su contenido normativo, en cuanto ha tenido que ver con crédito externo por US\$ 500.000 otorgado en el año 1980 por el D.G.S. a la empresa prestataria 'M. y E. G. S.A.', que según se alega no constaba registrado en el Banco Central del Ecuador respecto a los ejercicios económicos objeto de fiscalizaciones que datan desde 1981 ya juzgado por la Segunda Sala del ex-Tribunal Fiscal el 5 de septiembre de 1988 y particularmente de la repetida reiteración de fiscalización por los años 1983, 1984 y 1985, en atención a la vigencia de los Arts. 80, 39 y 41 de la Ley de Impuesto a la Renta, a la época determinados, que decía relación al derecho por la empresa, el registro contable como gasto deducible a las pérdidas por diferencias cambiarias. Que es indudable, según lo estableció el Decreto Supremo No. 506, del Consejo Supremo de Gobierno, en el Art. 5o. que el gravamen impositivo sobre el ingreso de capitales provenientes de créditos externos, sustituyó a todos los gravámenes existentes, sobre igual objeto imponible, incluyendo al impuesto a la renta en lo que tenía que ver sobre intereses remesados al exterior, por concepto de deudas contraídas por préstamos en dinerario, derogándose expresamente los de igual gravamen, atento a lo establecido en el D.S. No. 745, publicado en el R.O. No. 612 de 6 de agosto de 1974 y el D.S. No. 316, publicado en el R.O. No. 522, de 28 de marzo de 1974. Que el objeto de la obligación tributaria del impuesto, según el Art. 1o. decía relación para aquellos créditos externos que se contrataban y registraban a partir de la fecha de vigencia del aludido Decreto Supremo, correspondiéndole pagar al deudor empresarial (persona natural o jurídica) por una sola vez, al momento de obtener el registro del préstamo en el Banco Central del Ecuador, un porcentaje del monto del préstamo establecido en razón del plazo de hasta seis meses, doce meses, dieciocho meses y veinte y cuatro meses con una tarifa decreciente del 2%, 1.5%, 1% y 0.5%, en su orden, respectivamente; y, ...

ANALISIS DE CONTRATO Y VOLUNTAD DE LAS PARTES

IMPUESTO DE PLUSVALÍA: Hecho generador

Expediente de Casación No. 2-94, R.O. 903, 13-III-96

QUINTO.- Que corresponde dejar establecido, que la dación en pago es un medio excepcional de extinguir obligaciones, que permite al deudor pagar con prestaciones diferentes y de igual equivalencia a las obligaciones originalmente contraídas en virtud de un convenio entre los contratantes: acreedor y deudor (Claro Solar, Tomo Duodécimo de las Obligaciones III) encontrándose implícitamente contenida en el numeral 10 del Art. 1610 del Código Civil que establece once (11) modos de extinguir las obligaciones, constituyendo el antedicho numeral lo. el supuesto: 'Por convención de las partes interesadas, que son capaces de disponer libremente lo suyo', que en el caso juzgado es el dar una cosa, un bien raíz, por una cantidad de dinero adeudada solidariamente como fiador por la obligación de pago contraída por el deudor principal Banco G. para su acreedor, el Banco Central del Ecuador por un contrato de mutuo o préstamo, que según lo declarado en la cláusula tercera ... de la escritura pública de dación de pago a favor del ya

mencionado Banco Central del Ecuador por el Banco G. S.A. y las 'Compañías Inmobiliarias S. S.A.', A. S.A., e Inmobiliaria E. S.A., etc., otorgada ante el Notario Público Suplente de Guayaquil, abogado J.J.D. por licencia del titular Dr. J.J.G. el 27 de septiembre de 1986, 'Inmobiliaria S. S.A.' representada por su Gerente General X.C., como fiadora, por cuenta y orden del Banco G. entregó al Banco Central del Ecuador, en dación en pago, el inmueble compuesto de lote de terreno y casa signado con el No. 29-64 situado en la Avenida Seis de Diciembre, parroquia Benalcázar, del cantón Quito, objeto del pago indebido con un avalúo de S/. 33'825.980,00 que con la entrega de otro inmueble y de otra fiadora, extinguían las obligaciones crediticias por la suma de S/. 69'924.631,25 objeto del convenio entre el acreedor Banco Central del Ecuador y el deudor original, el Banco G., celebrado el 8 de septiembre de 1986;

SEXTO.- Que, corresponde, por tanto calificar el acto en sí ya referido, celebrado por escritura pública, el 27 de septiembre de 1986, en cuanto a la entrega exclusiva de dominio que hizo Inmobiliaria S. S.A. a favor del Banco Central del Ecuador, si efectivamente, reúne o no los elementos constitutivos de la esencia del contrato de compraventa: cosa y precio; compra por la adquisición de una cosa, por precio, y, la venta, por la enajenación de una cosa, por precio, siendo esta última de considerar, en el ánimo del tradente (propietario) del inmueble, si se ha producido como tal la venta en el caso juzgado (objeto de la imposición), a efecto de establecer si es sujeto de la obligación del pago del impuesto a las utilidades que provengan de la venta de predios urbanos, que preceptúa el Art. 387 de la Ley de Régimen Municipal, circunstancia esta última que tendría como antecedente a su vez, el valor de adquisición del bien raíz por contrato de compraventa, que según se observa, no se dio por tal contrato, sino por el pago en aporte de especie de la respectiva suscripción de acciones, al transferir su dominio, según la cláusula Tercera de la escritura pública de 27 de septiembre de 1986 ..., que hizo el señor G.C., al constituirse 'Inmobiliaria S. S.A.', por escritura pública de constitución de 27 de diciembre de 1982, ante el Notario del cantón Quito Dr. E.M., debidamente aprobada por la Superintendencia de Compañías, inscrita en el Registro de la Propiedad del cantón Quito el 7 de febrero de 1983 e inscrita en el Registro Mercantil el 10 de los mismos mes y año;

SÉPTIMO.- Que, es indudable que el antecedente para establecer una utilidad para su dueño en la transferencia de dominio a título oneroso de un inmueble, tiene que tener como referencia el costo de adquisición de dicho inmueble y el valor de venta del mismo, que lleva implícito el precio o la circunstancia del beneficio que pudiere obtener que en la especie no se determinan, sino en cuanto a la referencia del avalúo comercial de la Municipalidad de Quito, con mayor razón que el tradente del inmueble no fue el deudor original de la obligación civil, sino el fiador, o garante, consecuencia por tanto del cumplimiento de la responsabilidad contraída contractualmente para el Banco Central del Ecuador por la obligación ajena accesoria, del Banco G., comprometido a cumplirla por el deudor principal, atento a los Arts. 2262 y 2263 inciso primero del Código Civil y extinguida por lo dispuesto en el Art. 2307 No. 3 ibídem, circunstancia que determina, en cuanto a la escritura pública tantas veces mencionada de dación en pago y otras declaraciones del 27 de diciembre de 1986, que haya tenido en

cuanto a la entrega del inmueble ser el título oneroso traslativo de dominio, como causa de un préstamo en dinero en moneda sucres, contraído por los ya mencionados Banco G. para con el Banco Central del Ecuador, que por esa particularidad del pago de una obligación accesoria y no constar establecido el precio de la cosa (bien raíz) transferido su dominio, en modo alguno, significó como título el de compraventa, no procediendo por lo tanto la causal alegada por el recurrente, para casar la sentencia, motivo del cuestionamiento. Por las consideraciones que anteceden y atento a lo dispuesto en el Art. 14 de la Ley de Casación, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, declara improcedente el recurso de casación interpuesto por el recurrente doctor G.B., Procurador de Autoridad demandada, el Director Financiero Municipal de Quito, ...".

CONSULTA TRIBUTARIA: EFECTOS

Expediente de Casación No. 86-93, R.O. 44, 11-X-96

CUARTO.- Que previamente al pronunciamiento respectivo, procede examinar las normativas que se dicen violadas de los Arts. 31, 32 y 131 del Código Tributario, debiendo indicarse respecto a ella: a) Que la del Art. 31, en cuanto a previsión de Ley para establecer exenciones, es de carácter general y para su goce, se refiere a los requisitos específicos establecidos por las leyes tributarias; b) Que la normativa del Art. 32, dice relación al alcance de la exención de los tributos vigentes; y, c) Que la normativa del Art. 131, se refiere a los efectos jurídicos de la absolución de la consulta por parte del órgano administrativo tributario competente, que obliga a la administración cuando los datos proporcionados a ella fueren exactos; particulares que no tuvo relación directa con la actora en cuanto al goce del beneficio de la exención, así como, la consulta no fue concreta y oportuna, al no cobro del valor agregado como obligación impositiva, quien pudo además al sentirse lesionado su derecho subjetivo, haber ejercido el derecho a reclamar ante el Director General de Rentas en la oportunidad al ser notificado el 2 de julio de 1984 con el Acta de Fiscalización No. 12-3-0532 de impuestos indirectos del año 1983 que estableció diferencias a pagar por parte de la actora por S/. 315.778,19 por el Impuesto a las Transacciones Mercantiles y a la Prestación de Servicios, antecedente del título que contiene la obligación impositiva que obra a fojas 4 del proceso y que pudo también cuestionarse a su notificación, según el Art. 152 del Código Tributario.

ANEXO III

NORMATIVA ANDINA SOBRE CONSULTAS TRIBUTARIAS

ECUADOR

Código Tributario

Registro Oficial No. 958 de 23 de diciembre de 1975

Capítulo III

DE LAS CONSULTAS

Art. 128.- (Sustituido por el Art. 43 de la Ley 2001-41, R.O. 325-S, 14-V-2001).- Quienes pueden consultar.- Los sujetos pasivos que tuvieren un interés propio y directo, podrán consultar a la administración tributaria respectiva sobre el régimen jurídico tributario aplicable a determinadas situaciones concretas o el que corresponda a actividades económicas por iniciarse, en cuyo caso la absolución será vinculante para la administración tributaria. Quien formula la consulta debe haber cumplido con sus obligaciones tributarias con la respectiva administración tributaria a menos que, la obligación no solucionada sea relativa a la materia de la consulta.

Así mismo, podrán consultar las federaciones y las asociaciones gremiales, profesionales, cámaras de la producción y las entidades del Sector Público, sobre el sentido o alcance de la ley tributaria en asuntos que interesen directamente a dichas entidades. Las absoluciones emitidas sobre la base de este tipo de consultas solo tendrán carácter informativo.

Solo las absoluciones expedidas por la Administración Tributaria competente tendrán validez y efecto jurídico, en relación a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias por ésta administrados, en los términos establecidos en los incisos anteriores, por lo tanto, las absoluciones de consultas presentadas a otras instituciones, organismos o autoridades no tendrán efecto jurídico en el ámbito tributario.

Las absoluciones de las consultas deberán ser publicadas en extracto en el Registro Oficial.

Art. 129.- Requisitos.- La consulta se formulará por escrito y contendrá:

1. Los requisitos exigidos en los numerales 1, 2, 3 y 6 del artículo 114 de este Código;

2. Relación clara y completa de los antecedentes y circunstancias que permitan a la Administración formarse juicio exacto del caso consultado; y,

3. La opinión personal del consultante, con la cita de las disposiciones legales o reglamentarias que estimare aplicables.

Rige también para la consulta lo previsto en el artículo 115.

4. (Agregado por el Art. 44 de la Ley 2001-41, R.O. 325-S, 14-V-2001).- Deberá también adjuntarse la documentación u otros elementos necesarios para la formación de un criterio absolutorio completo, sin perjuicio de que estos puedan ser solicitados por la Administración Tributaria.

Art. 130.- Absolución de la Consulta.- Las consultas, en el caso del inciso 1o. del artículo 128, se absolverán en la forma establecida en el artículo 81 y dentro del plazo de treinta días de formuladas.

Respecto de las previstas en el inciso 2o. del mismo artículo 128, se atenderán en igual plazo, a menos que fuere necesario la expedición de Reglamento o de disposiciones de aplicación general.

Art. 131.- (Reformado por el Art. 10 de la Ley 99-24, R.O. 181-S, 30-IV-99. Incs. 3ro. y 4to. agregados por el Art. 45 de la Ley 2001-41, R.O. 325-S, 14-V-2001).- Efectos de la Consulta.- La presentación de la consulta no exime del cumplimiento de deberes formales ni del pago de las obligaciones tributarias respectivas, conforme al criterio vertido en la consulta.

Si los datos proporcionados para la consulta fueren exactos, la absolución obligará a la Administración a partir de la fecha de notificación. De no serlo, no surtirá tal efecto.

De considerar la Administración Tributaria, que no cuenta con los elementos de juicio necesarios para formar un criterio absolutorio completo, se tendrá por no presentada la consulta y se devolverá toda la documentación.

Los sujetos pasivos o entidades consultantes, no podrán interponer reclamo, recurso o acción judicial alguna contra el acto que absuelva su consulta, ni la Administración Tributaria podrá alterar posteriormente su criterio vinculante, salvo el caso de que las informaciones o documentos que sustentaren la consulta resulten erróneos, de notoria falsedad o si la absolución contraviniera a

disposición legal expresa. Sin perjuicio de ello los contribuyentes podrán ejercer sus derechos contra el o los actos de determinación o de liquidación de obligaciones tributarias dictados de acuerdo con los criterios expuestos en la absolución de la consulta.

VENEZUELA

Código Orgánico Tributario

Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001

Capítulo IV
De las Consultas

Artículo 230.- Quien tuviere un interés personal y directo, podrá consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación de las normas tributarias a una situación de hecho concreta. A ese efecto, el consultante deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la cuestión que motiva la consulta, pudiendo expresar su opinión fundada.

Artículo 231.- No se evacuarán las consultas formuladas cuando ocurra alguna de las siguientes causas:

1. Falta de cualidad, interés o representación del consultante.
2. Falta de cancelación de las tasas establecidas por la Ley especial.
3. Existencia de recursos pendientes o averiguaciones fiscales abiertas relacionadas con el asunto objeto de consulta.

Artículo 232.- La formulación de la consulta no suspende el transcurso de los plazos, ni exime al consultante del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Artículo 233.- La Administración Tributaria dispondrá de treinta (30) días hábiles, para evacuar la consulta.

Artículo 234.- No podrá imponerse sanción a los contribuyentes que en la aplicación de la legislación tributaria hubieren adoptado el criterio o la interpretación expresada por la Administración Tributaria en consulta evacuada sobre el asunto.

Tampoco podrá imponerse sanción en aquellos casos en que la Administración Tributaria no hubiere contestado la consulta que se le haya formulado en el plazo fijado, y el consultante hubiere aplicado la interpretación acorde con la opinión fundada que haya expresado al formular la consulta.

Artículo 235.- No procederá recurso alguno contra las opiniones emitidas por la Administración Tributaria en la interpretación de normas tributarias.

PERU

Código Tributario

DECRETO SUPREMO No. 135-99-EF de 19/08/99
Modificado por Decreto Supremo No. 191-99-EF de 30/12/99, Leyes Nos. 27256 de 21/04/2000 y 27335 de 27/07/2000, Decreto Supremo No. 145-2000-EF de 26/12/2000 y Ley No. 27393 de 29/12/2000

Artículo 93

CONSULTAS INSTITUCIONALES

Las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional, podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

Las consultas que no se ajusten a lo establecido en el párrafo precedente serán devueltas no pudiendo originar respuesta del órgano administrador ni a título informativo.

Artículo 94

PROCEDIMIENTO DE CONSULTAS

La consulta se presentará ante el órgano de la Administración Tributaria competente, el mismo que deberá dar respuesta al consultante.

Tratándose de consultas que por su importancia lo amerite, el órgano de la Administración Tributaria emitirá Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, respecto del asunto consultado, la misma que será publicada en el Diario Oficial.

BOLIVIA

CODIGO TRIBUTARIO

LEY NO. 1340 DE 28 DE MAYO DE 1992

MODIFICADA POR LEY NO. 1606 DE 22 DE DICIEMBRE DE 1994

CAPITULO V DE LAS CONSULTAS

ARTICULO 151.- Quien tuviere un interés personal y directo, podrá consultar sobre temas impositivos controvertibles a la autoridad de la Administración respectiva sobre la aplicación de la norma legal correspondiente a alguna gestión económica por iniciarse, y/o a una situación de hecho concreta y real. A ese efecto, el consultante deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y podrá asimismo expresar su opinión fundada.

La autoridad de la Administración respectiva absolverá las consultas en plazo máximo de treinta días prorrogables por una sola vez por igual período.

En caso de ser obscura la consulta devolverá la misma al interesado en el plazo de diez días señalando sobre qué aspectos deban mencionarse expresamente aclaraciones.

ARTICULO 152.- La consulta presentada con diez días de anticipación al vencimiento del tributo exime de sanciones al consultante si el tributo fuera pagado en el término de cinco días a partir de la notificación a éste con la resolución administrativa que dé respuesta a la consulta; los pagos que se efectúen fuera del plazo citado estarán sujetos a actualización, intereses y multa por mora, en la forma establecida por los artículos 58, 59 y 118 de este Código.

Si con posterioridad al vencimiento de los plazos previstos en el artículo 151 la consulta fuere reiterada y la autoridad de la Administración correspondiente no absolviera la misma dentro de los veinte días de la reiteración, se entenderá aceptable provisionalmente la interpretación del consultante, si este la hubiere expuesto, hasta tanto la Administración no se manifieste.

ARTICULO 153.- Para que la interpretación del consultante, expuesta y no evacuada, se entienda aceptada provisionalmente, deberá la parte interesada elevar, en el término improrrogable de los diez días posteriores al vencimiento del último plazo aludido en el artículo precedente, un memorial ante el Ministerio de Finanzas expresando los hechos, con copia textual de la consulta reiterada.

El Ministerio de Finanzas deberá expedirse dentro del término improrrogable de treinta días. En el mismo término aplicará las sanciones que entienda corresponder a los funcionarios renuentes de

la Administración a la que se solicitó oportunamente la evacuación de la consulta. La omisión de los funcionarios en absolver las consultas dentro de los términos legales constituirá infracción (violación) de los deberes del cargo, figura prevista en los Artículos 123 y siguientes de este Código.

Si el Ministerio de Finanzas no se pronunciara en el término fijado, la interpretación, aceptada provisionalmente, quedará firme sólo para la parte interesada consultante.

Tanto la aceptación provisional a que se refiere el artículo precedente como la aceptación definitiva dispuesta por éste, se limitarán al caso concreto consultado y no afectará a los hechos generadores que ocurran después de la notificación de la resolución que posteriormente dictare la Administración.

ARTICULO 154.- Si la autoridad administrativa no aceptara la interpretación del consultante, deberá liquidar la diferencia de tributos sin perjuicio de que el interesado pueda recurrir jerárquicamente de la misma.

Si la naturaleza de la consulta no permitiera liquidar de inmediato la diferencia, el plazo para interponer el recurso correrá a partir de la notificación de la liquidación, si la hubiera.

ARTICULO 155.- Será nula la consulta evacuada sobre la base de datos inexactos proporcionados por el consultante.

ANEXO IV**NORMAS TRIBUTARIAS DE LOS PAISES DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES REFERENTE A OFICIOS O CIRCULARES****VENEZUELA**

CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO

Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001

Artículo 121.- La Administración Tributaria tendrá las facultades, atribuciones y funciones que establezcan la Ley de la Administración Tributaria y demás leyes y reglamentos, y en especial:

13. Dictar, por órgano de la más alta autoridad jerárquica, instrucciones de carácter general a sus subalternos, para la interpretación y aplicación de las leyes, reglamentos y demás disposiciones relativas a la materia tributaria, las cuales deberán publicarse en la Gaceta Oficial.

BOLIVIA

CODIGO TRIBUTARIO

LEY NO. 1340 DE 28 DE MAYO DE 1992

MODIFICADA POR LEY NO. 1606 DE 22 DE DICIEMBRE DE 1994

ARTICULO 3.- Las resoluciones, circulares, órdenes e instrucciones internas impartidas por los órganos administrativos o sus dependencias jerárquicas a sus funcionarios, no son de observancia obligatoria para los contribuyentes y responsables.

ANEXO V

NORMAS TRIBUTARIAS DE LOS PAISES DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES REFERENTE A RESOLUCIONES DE APLICACION OBLIGATORIA

ECUADOR

Ley No. 41 de Creación del Servicio de Rentas Internas

Registro Oficial no. 206, 2 de diciembre de 1997

Art. 8.- Resoluciones de Aplicación General.- El Director del Servicio de Rentas Internas expedirá, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración. Para la vigencia de tales circulares o disposiciones, deberán ser publicadas en el Registro Oficial y no podrán contrariar las leyes ni reglamentos. Esta facultad es indelegable.

PERU

Código Tributario

DECRETO SUPREMO No. 135-99-EF de 19/08/99

Modificado por Decreto Supremo No. 191-99-EF de 30/12/99, Leyes Nos. 27256 de 21/04/2000 y 27335 de 27/07/2000, Decreto Supremo No. 145-2000-EF de 26/12/2000 y Ley No. 27393 de 29/12/2000

Artículo 94

PROCEDIMIENTO DE CONSULTAS

La consulta se presentará ante el órgano de la Administración Tributaria competente, el mismo que deberá dar respuesta al consultante.

Tratándose de consultas que por su importancia lo amerite, el órgano de la Administración Tributaria emitirá Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, respecto del asunto consultado, la misma que será publicada en el Diario Oficial.

Artículo 95

DEFICIENCIA O FALTA DE PRECISION NORMATIVA

En los casos en que existiera deficiencia o falta de precisión en la norma tributaria, no será aplicable la regla que contiene el artículo anterior, debiendo la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT proceder a la elaboración del proyecto de ley o disposición reglamentaria correspondiente. Cuando se trate de otros órganos de la Administración Tributaria, deberán solicitar la elaboración del proyecto de norma legal o reglamentaria al Ministerio de Economía y Finanzas.

ANEXO VI

NORMAS CONSTITUCIONALES DE LOS PAISES DE LA CAN REFERENTES AL TRATAMIENTO Y APROBACION DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES

ECUADOR

Constitución Política (vigente desde el 10 de Agosto de 1998 – RO 01 de 10 de Agosto de 1998)

Art. 130.- El Congreso Nacional tendrá los siguientes deberes y atribuciones:

7. Aprobar o improbar los tratados internacionales, en los casos que corresponda.

Capítulo 6

DE LOS TRATADOS Y CONVENIOS INTERNACIONALES

Art. 161.- El Congreso Nacional aprobará o improbará los siguientes tratados y convenios internacionales:

1. Los que se refieran a materia territorial o de límites.
2. Los que establezcan alianzas políticas o militares.
3. Los que comprometan al país en acuerdos de integración.
4. Los que atribuyan a un organismo internacional o supranacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución o la ley.
5. Los que se refieran a los derechos y deberes fundamentales de las personas y a los derechos colectivos.
6. Los que contengan el compromiso de expedir, modificar o derogar alguna ley.

Art. 162.- La aprobación de los tratados y convenios, se hará en un solo debate y con el voto conforme de la mayoría de los miembros del Congreso.

Previamente, se solicitará el dictamen del Tribunal Constitucional respecto a la conformidad del tratado o convenio con la Constitución.

La aprobación de un tratado o convenio que exija una reforma constitucional, no podrá hacerse sin que antes se haya expedido dicha reforma.

Art. 163.- Las normas contenidas en los tratados y convenios internacionales, una vez promulgados en el Registro Oficial, formarán parte del ordenamiento jurídico de la República y prevalecerán sobre leyes y otras normas de menor jerarquía.

VENEZUELA

**Constitución Política de la República Bolivariana de Venezuela
(Vigente desde diciembre de 1999 - Gaceta Oficial N° 36.860 del 30
de diciembre de 1999)**

Sección Quinta: De las Relaciones Internacionales

Artículo 152. Las relaciones internacionales de la República responden a los fines del Estado en función del ejercicio de la soberanía y de los intereses del pueblo; ellas se rigen por los principios de independencia, igualdad entre los Estados, libre determinación y no intervención en sus asuntos internos, solución pacífica de los conflictos internacionales, cooperación, respeto de los derechos humanos y solidaridad entre los pueblos en la lucha por su emancipación y el bienestar de la humanidad. La República mantendrá la más firme y decidida defensa de estos principios y de la práctica democrática en todos los organismos e instituciones internacionales.

Artículo 153. La República promoverá y favorecerá la integración latinoamericana y caribeña, en aras de avanzar hacia la creación de una comunidad de naciones, defendiendo los intereses económicos, sociales, culturales, políticos y ambientales de la región. La República podrá suscribir tratados internacionales que conjuguen y coordinen esfuerzos para promover el desarrollo común de nuestras naciones, y que aseguren el bienestar de los pueblos y la seguridad colectiva de sus habitantes. Para estos fines, la República podrá atribuir a organizaciones supranacionales, mediante tratados, el ejercicio de las competencias necesarias para llevar a cabo estos procesos de integración. Dentro de las políticas de integración y unión con Latinoamérica y el Caribe, la República privilegiará relaciones con Iberoamérica, procurando sea una política común de toda nuestra América Latina. Las normas que se adopten en el marco de los acuerdos de integración serán consideradas parte integrante del ordenamiento legal vigente y de aplicación directa y preferente a la legislación interna.

Artículo 154. Los tratados celebrados por la República deben ser aprobados por la Asamblea Nacional antes de su ratificación por el Presidente o Presidenta de la República, a excepción de aquellos mediante los cuales se trate de ejecutar o perfeccionar obligaciones preexistentes de la República, aplicar principios expresamente reconocidos por ella, ejecutar actos ordinarios en las relaciones internacionales o ejercer facultades que la ley atribuya expresamente al Ejecutivo Nacional.

Artículo 155. En los tratados, convenios y acuerdos internacionales que la República celebre, se insertará una cláusula por la cual las partes se obliguen a resolver por las vías pacíficas reconocidas en el derecho internacional o previamente convenidas por ellas, si tal fuere el caso, las controversias que pudieren suscitarse entre las mismas con motivo de su interpretación o ejecución si no fuere improcedente y así lo permita el procedimiento que deba seguirse para su celebración.

Artículo 187. Corresponde a la Asamblea Nacional:

13. Aprobar por ley los tratados o convenios internacionales que celebre el Ejecutivo Nacional, salvo las excepciones consagradas en esta Constitución.

PERU

Constitución Política (Vigente desde diciembre de 1993)

CAPITULO II DE LOS TRATADOS

Artículo 55° Los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional.

Artículo 56°. Los tratados deben ser aprobados por el Congreso antes de su ratificación por el Presidente de la República, siempre que versan sobre las siguientes materias:

1. Derechos humanos.
2. Soberanía, dominio o integridad del Estado.
3. Defensa Nacional.
4. Obligaciones financieras del Estado.

También deben ser aprobados por el Congreso los tratados que crean, modifican o suprimen tributos; los que exigen modificación o

derogación de alguna ley y los que requieren medidas legislativas para su ejecución.

Artículo 57° El Presidente de la República puede celebrar o ratificar tratados o adherir a éstos sin el requisito de la aprobación previa del Congreso en materias no contempladas en artículo precedente. En todos estos casos, debe dar cuenta al Congreso.

Cuando el tratado afecte disposiciones constitucionales debe ser aprobado por el mismo procedimiento que rige la reforma de la Constitución, antes de ser ratificado por el Presidente de la República. La denuncia de los tratados es potestad del Presidente de la República, con cargo de dar cuenta al Congreso. En el caso de los tratados sujetos a aprobación del Congreso, la denuncia requiere aprobación previa de éste.

Artículo 102° Son atribuciones del Congreso:

3. Aprobar los tratados, de conformidad con al Constitución.

BOLIVIA

Constitución Política (2 de febrero de 1967 con modificaciones hechas por ley de 01 de abril de 1994)

ARTICULO 59.- Son atribuciones del Poder Legislativo:

12ª Aprobar los tratados, concordatos y convenios internacionales.

ANEXO VII

ARTS. 31 AL 33 DE LA SECCION III DE LA PARTE III DE LA CONVENCION DE VIENA QUE REGULA LA INTERPRETACION DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES

Art 31. Regla General de Interpretación.

1. Un Tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del Tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y su fin.
2. Para los efectos de interpretación de un Tratado el contexto comprenderá, además del texto, incluidos sus preámbulos y anexos:
 - a) todo acuerdo que se refiera el Tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del Tratado;
 - b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del Tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al Tratado.
3. Juntamente con el contexto habrá que tenerse en cuenta:
 - a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;
 - b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del Tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del Tratado;
 - c) toda norma pertinente de Derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.
4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.

Art. 32. Medios de Interpretación Complementarios.

Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del Tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del art. 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el art. 31:

- a) deje ambiguo el sentido, o
- b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

Art. 33. Interpretación de Tratados autenticados en dos o más idiomas.

1. Cuando un Tratado haya sido autenticado en dos o más idiomas, el texto hará igualmente fe en cada idioma, a menos que el Tratado disponga o las partes convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos.
2. Una versión del Tratado en idioma distinto de aquel en que haya sido autenticado el texto será considerado como texto auténtico únicamente si el Tratado así lo dispone o las partes así lo convienen.
3. Se presumirá que los términos del Tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido.
4. Salvo en el caso en que prevalezca un texto determinado conforme a lo previsto en el párrafo 1, cuando la comparación de los textos auténticos revele una diferencia de sentido que no pueda resolverse con la aplicación de los arts. 31 y 32, se adoptará el sentido que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y del fin del Tratado.