



UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR
Ecuador

Paper Universitario

TÍTULO

ARGUMENTACIÓN JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA

AUTOR

**César Montaña Galarza,
Director del Área de Derecho de la
Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador**

Quito, 2013

DERECHOS DE AUTOR:

El presente documento es difundido por la **Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador**, a través de su ***Boletín Informativo Spondylus***, y constituye un material de discusión académica.

La reproducción del documento, sea total o parcial, es permitida siempre y cuando se cite a la fuente y el nombre del autor o autores del documento, so pena de constituir violación a las normas de derechos de autor.

El propósito de su uso será para fines docentes o de investigación y puede ser justificado en el contexto de la obra.

Se prohíbe su utilización con fines comerciales.

ARGUMENTACIÓN JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA

César Montaña Galarza¹

INTRODUCCIÓN

En este trabajo comparto unas pocas reflexiones y elementos iniciales que a mi juicio deben estar presentes en la tarea argumentativa del juez en el área jurídica tributaria, dentro de un contexto de renovación del Estado de Derecho ecuatoriano. Con este propósito, inicio con una reflexión marco acerca de si el Positivismo –bajo el supuesto de que se haya concretado en nuestro medio-² y el Constitucionalismo son realmente contradictorios e imposibles de combinar; luego se reflexiona sobre la llamada constitucionalización de las ramas especializadas del Derecho, en donde destaco la peculiar situación del ordenamiento jurídico tributario frente a la Constitución; sigo con un análisis acerca de la aparente novedad que en los tiempos que corren en nuestro país posee la argumentación jurídica. También trato sobre la importancia y connotación que posee la tarea argumentativa. Hago así mismo, una precisa alusión a quienes a mi juicio constituyen el conjunto de operadores jurídicos, quienes son los llamados a argumentar en orden a decidir en los casos concretos asignados para su resolución. Mas adelante, describo los presupuestos necesarios para ejecutar un adecuado ejercicio argumentativo en el ámbito tributario, que será, al mismo tiempo, útil para defender la Constitución y los derechos de los ciudadanos, entre ellos, al debido proceso, a la igualdad, a la tutela efectiva, a la seguridad jurídica, en aras de concretar la justicia. Como penúltimo punto, doy cuenta de una tipología básica de la argumentación, evidenciada por los expertos en diferentes latitudes del planeta. Al final, cierro con las conclusiones a las que he arribado.

1. LA APARENTE CONTRADICCIÓN ENTRE POSITIVISMO Y CONSTITUCIONALISMO. LA TAREA INTERPRETATIVA Y LA ARGUMENTACIÓN.

Se dice que antes, en el mundo “paleo” positivista –como lo califica Luigi Ferrajoli-³, en el cual reinaba la subsunción como práctica hermenéutica, se

¹ Doctor (PhD) en Derecho; Magíster en Derecho Económico, mención en Relaciones Económicas Internacionales; Especialista Superior en Tributación, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador (UASB-E). Abogado y Doctor en Jurisprudencia, Universidad Nacional de Loja (UNL). Director del Área de Derecho, Docente y Coordinador del Programa Internacional de Maestría en Derecho, UASB-E. Ex Presidente del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario (IEDT); ex Director Metropolitano de Administración Tributaria del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito (MDMQ).

² Podría pensarse que en nuestro país más bien se ha experimentado una especie de Formalismo, que en palabras de Vittorio Frosini, *Teoría de la interpretación jurídica*, Bogotá, Temis, 1991, pp. 122 – 123: “consiste en un exceso de la forma (es decir, del ritual, de lo preestablecido, del modelo rígido) sobre la libertad, espontaneidad y movilidad de la circunstancia mental y de comportamiento.”

³ Puede verse al respecto, Manuel Atienza, “Sobre Ferrajoli”, en: http://www.fcje.org.es/wp-content/uploads/file/jornada3/2_ATIENZA.pdf, (3-10-2013).

ignoraba sorprendentemente a la Constitución cuando era necesario aplicar el Derecho a un caso concreto, porque las decisiones estaban basadas casi exclusivamente en prescripciones contenidas en las leyes. También se habla del juez boca de la ley, de aquel personaje que interpretaba mecánicamente y, casi sin atisbo de pensamiento ni de raciocinio crítico y moralmente aceptable, quien aplicaba el Derecho, mejor dicho, prácticamente solo la ley. Dicho sea de paso, este criterio reduccionista del papel del juez no me parece justo con la realidad de muchos administradores de justicia.

También se sostiene repetida y acriticamente que en el constitucionalismo actual la apuesta es por otra opción ante este asunto problemático que estamos revisando; consistente en que prepondere casi sin más la perspectiva constitucional, es decir, prácticamente sin tomar en cuenta a todos los elementos centrales construidos desde hace mucho tiempo atrás en las ramas especializadas del Derecho, incluso antes de que se hable de manera sistemática de una disciplina denominada modernamente: Derecho Constitucional. Dentro de esta lógica, el juez al interpretar puede ponderar principios y derechos en colisión respecto a un caso puntual, pero obviamente, antes de ponderar, subsume hechos en normas y, muchas veces también toma en cuenta valores. Así, en el presente, el juez ya no sería la “boca de la ley” sino que sería “la boca de la Constitución”, norma de normas jurídicas, que poseería todas las soluciones posibles y razonables, así no las muestre explícitamente en sus cláusulas. Este juez del siglo XXI, con sus decisiones ha de patentizar y fortalecer el vínculo debido entre Derecho y sociedad.

Ante estas dos posiciones esbozadas en grandes rasgos en los párrafos que anteceden, aparentemente claras y, contradictorias –en realidad no existe tal contradicción-, creo que la alternativa por la que debemos decantarnos es la de entender que el actual estado de desarrollo constitucional consiste en una especie de *continuum* que dota de mayor contenido material y axiológico al ya típico Estado de Derecho, este último que también posee carácter constitucional, pero a lo mejor con una intensidad menor respecto al actual. Ante este escenario, el Derecho Constitucional normativizado y autosuficiente, no solo que está amparado en su propio texto y en algunos principios, sino y sobre todo, en valores, en derechos y en garantías de esos derechos, como nunca antes ha sucedido.

Entonces, el mensaje consiste en tratar de no caer nuevamente en el error de buscar la solución a esta problemática ataviados con un solo instrumento, sea la Constitución o, sea la ley. Por lo tanto, en mi opinión, habrá que apelar para la resolución de los casos concretos, a una imbricación dialéctica –carente de contradicción- entre lo mejor del positivismo y lo mejor del constitucionalismo, canalizando los esfuerzos de búsqueda de soluciones particulares en el ordenamiento jurídico vigente, legislado, aunque mirado siempre a través del prisma de las normas fundamentales del Estado.

Superada someramente la errónea idea de la contradicción entre Positivismo y Constitucionalismo, interesa para este ensayo hablar –aunque solo sea someramente- de la tarea interpretativa del Derecho a cargo del juez, cuyo resultado reclama ahora más que nunca, ser explicado suficientemente, para

esto último es que la argumentación aparece desempeñando una función muy especial, la de comunicar las razones que expresa el intérprete, por las cuales configuró un determinado significado al lenguaje jurídico; como ha dicho Andrés Zuluaga: "... la actividad argumentativa no tiene sentido si previamente no se ha realizado una interpretación jurídica. Así, las fronteras están cerca, pero delimitadas, allí donde termina una actividad, empieza la otra".⁴

Para cerrar este acápite es pertinente acudir a las palabras de Juan Antonio García Amado, quien luego de explicar que en la argumentación se emplean argumentos, agrega lo siguiente:

"... podemos definir argumento como un enunciado o conjunto de enunciados que contiene una razón en favor de una tesis, de una propuesta o de una decisión. Cuando yo le digo a un amigo "vamos al cine" y él me pregunta por qué, por qué al cine o por qué hoy, me está pidiendo razones, me está solicitando una justificación de mi propuesta. Argumentar es emplear argumentos con ese propósito de dar razones justificativas. Cuando al juez le exigimos que argumente sus valoraciones y decisiones le demandamos argumentos. Le demandamos argumentos suficientes, argumentos pertinentes y argumentos exentos de falacias lógicas o de otro tipo."⁵

2. CONSTITUCIONALIZACION DEL DERECHO TRIBUTARIO Y ARGUMENTACIÓN

Si debe existir algo que definitivamente condicione el que las decisiones judiciales en el campo tributario se debatan dentro de los linderos de la Constitución, es necesario que tratemos de dimensionar de qué manera la disciplina jurídica especializada en los tributos y en la relación jurídica tributaria –es decir, el Derecho Tributario-, está reconocida y orientada en y desde el marco fundamental del Estado.

Escucho con cierta frecuencia voces que propugnan en nuestro medio que las ramas especializadas del Derecho han "huido" de la norma suprema, por lo que deben constitucionalizarse, por ejemplo, el Derecho Administrativo. Ante estas opiniones, para el caso del Derecho Tributario nacional, pienso que tal exigencia no es del todo asertada. Esto lo sostengo debido a que nuestro ordenamiento jurídico tributario, en gran parte contenido en el Código Orgánico Tributario -cuya primera versión data del año 1975-, se encuentra francamente "ajustado a parámetros constitucionales", reconocidos primeramente hace más de medio siglo en países europeos, como Italia y España, cuyas constituciones son las fuentes de las que se alimentan con frecuencia los regímenes tributarios de países latinoamericanos. Es por esta razón, que en cierto grado, el Derecho Tributario ecuatoriano desde hace casi cuatro décadas -con el Código de 1975-, contempla una serie de elementos que han implicado el

⁴ Ferrer, Jhon y Zuluaga, Andrés, *Interpretación y Argumentación Jurídica*, segunda edición, Medellín, Universidad de Medellín, 2013, pp. 75 y 76.

⁵ Juan Antonio, García Amado, "La argumentación y su lugar en el razonamiento judicial sobre los hechos", en *Teoría y práctica de la justicia constitucional*, Quito, Claudia Escobar (Edit.), Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2010, p. 318.

reconocimiento de importantes valores, principios y, derechos de los contribuyentes. Este conjunto de elementos materiales de la más importante legislación tributaria de nuestro país, son sobre todo, heredados del viejo mundo, cuya impronta en esta compleja materia es indiscutible.

No sería justo en esta parte dejar de mencionar el importante rol que también jugó para dotar de contenidos vanguardistas al Código de 1975, el Modelo de Código Tributario para América Latina (1967), auspiciado en la época por la Organización de Estados Americanos (OEA) y por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Este prototipo fue redactado por tres eminentes tributaristas latinoamericanos, Carlos María Giuliani Fonrouge de Argentina, Ramón Valdés Costa de Uruguay y, Rubens Gomes de Sousa de Brasil.

Con la Constitución vigente, muchos constitucionalistas nos sitúan en el andarivel más renovado del llamado Constitucionalismo, al menos de esta parte del mundo, por lo que en materia tributaria se amplía el panorama, quiero decir, los avances de nuestro ordenamiento jurídico tributario anterior al año 2008 –*aggiornado* al más avanzado Constitucionalismo europeo-, adquieren últimamente un reforzamiento digno de destacar, pues con la norma suprema de 2008, ostentan mucho mayor peso para el ordenamiento nacional, los valores, los principios, los derechos y las garantías de los administrados. Esto es lo que ha sucedido, en pocas palabras, una suerte de materialización intensa de la norma suprema. Así, es posible postular con certeza, que el Derecho Tributario ecuatoriano se encuentra constitucionalizado en alto grado.

Si las materias especializadas del mundo jurídico deben contar con un lenguaje, contenidos y finalidades armonizados con la norma fundamental y, sus más caros contenidos, entonces surge el imperativo -ahora más notorio que nunca antes-, de reinterpretar la relación que se desarrolla entre los distintos niveles normativos, en este caso, entre la carta suprema y los tratados y convenios internacionales, las leyes, los reglamentos, las ordenanzas, etc. Si en el plano normativo tal armonización no ocurre o no es posible percibir, al menos tras una primera aproximación, es de esperar –y aquí es cuando se torna obligatorio- que la tarea de la interpretación en materia tributaria, encuentre asidero firme en una argumentación jurídica sintonizada con los parámetros nuevos de la Constitución, con sus reglas y, con la jurisprudencia constitucional emanada previamente.

Dicho lo que antecede, puedo sostener que la constitucionalización del Derecho Tributario, al tiempo que es necesaria, es viable por dos vías, la primera, a través de una suerte de armonización de normas jurídicas que se desenvuelven en planos diferenciados, sobre todo, el constitucional y el legal; y, la segunda, mediante una correcta argumentación de las decisiones, a través de las cuales se causará una especie de integración –constitucionalización- del ordenamiento jurídico tributario en la norma fundamental del Estado.

3. APARENTE NOVEDAD DE LA ARGUMENTACIÓN JURÍDICA

Inicio diciendo que la argumentación permite motivar o asentar los motivos para decidir, está direccionada hacia el contenido de la decisión, no hacia la forma

en que se decide ni sobre quién se decide. Lamentablemente, el tema se lo ha vuelto un tanto sofisticado, cuando en la realidad, sus ideas matrices y elementos constitutivos son más bien relativamente sencillos.

Mediante el ejercicio argumentativo se trata de buscar una determinada moral racionalmente justificada y motivada, tarea que corresponde ejecutar preponderantemente al juez y, no solo a él, sino además, al resto de operadores jurídicos.

Argumentar implica una actividad que coadyuva para la legitimación de la sentencia, cuyo elemento central es el lenguaje, a través de una serie de enunciados, de premisas, de una relación entre premisas y, de la provisión de una concreta conclusión que pretende ser correcta. La argumentación en general, pero también en específico en la materia tributaria, ha de coadyuvar para que la sentencia que adopte el letrado, logre un grado importante de coherencia, pertinencia, relevancia y corrección.

Eso de argumentar no es novedoso, pues se debe recordar que desde siempre en el mundo jurídico, cuando se requirió analizar hechos que debían subsumirse en normativa jurídica, previo a decidir, fue necesario argumentar.⁶ Solo que en el marco de las tendencias contemporáneas del Constitucionalismo,⁷ especialmente en algunos países de América Latina, entre ellos, en Brasil, Colombia, Perú, Venezuela, Ecuador y Bolivia, se demanda con mucho más vigor que antes, la evidencia de un ejercicio argumentativo de calidad en las decisiones judiciales, asunto que por cierto, no es de naturaleza meramente formal, sino más bien sustancial.

En torno a la argumentación existe la idea de que se trata de una cuestión de orden constitucional exclusivamente, cuando no lo es, ya que involucra, como veremos más adelante, muchos otros elementos de variada índole que atañen a todo el sistema judicial estatal con sus diferentes judicaturas o secciones. Tan amplio es el alcance de esta exigencia de fondo, que afecta también al quehacer jurisdiccional de tribunales internacionales y, de los procesos de integración más avanzados. Lo cierto es que todo administrador de justicia está compelido a argumentar debidamente sus decisiones.

La Constitución de la República del Ecuador de 2008,⁸ establece las garantías básicas del derecho al debido proceso, en donde se establece de manera amplia la obligación de motivar -que como sabemos de sobra, requiere de una

⁶ Juan Antonio García Amado, "La argumentación y su lugar en el razonamiento judicial sobre los hechos", p. 333, sostiene al respecto, lo siguiente: "... los hechos de la sentencia son una narración que el juez hace, una historia que él cuenta. Pero cada capítulo de esa historia ha de ir acompañado de razones que puedan convencernos de que es la historia real (o la más real o realista posible) de los hechos que se discutían, no la historia que al juez le apetecía contar para hacernos comulgar con el fallo que él deseaba para el caso."

⁷ Acerca del Neoconstitucionalismo, Constitucionalismo contemporáneo o simplemente del Constitucionalismo y su significado, véase, entre otros, Luis Prieto Sanchis, *Derechos fundamentales, neoconstitucionalismo y ponderación judicial*, Lima, Palestra, 2007, pp. 109 y ss.

⁸ Registro Oficial 449, de 20 de octubre de 2008.

argumentación idónea-, a través del art. 76, que en la parte que ahora interesa, ordena lo siguiente:

“En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (...) l) *Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.*” (Cursivas agregadas).

A manera de complemento de la obra del constituyente, el asambleísta nacional por medio del art. 108.8 del Código Orgánico de la Función Judicial,⁹ definió meridianamente algo que ha de ser tomado muy en cuenta por los operadores del Derecho:

“Infracciones graves.- A la servidora o al servidor de la Función Judicial se le podrá imponer sanción de suspensión, por las siguientes infracciones: (...) 8. *No haber fundamentado debidamente sus actos administrativos, resoluciones o sentencias, según corresponda, o en general en la substanciación y resolución de las causas, haber violado los derechos y garantías constitucionales en la forma prevista en los artículos 75, 76 y 77 de la Constitución de la República. La reiteración de estas faltas por tres ocasiones en un período de un año, será motivo de destitución.*” (Cursivas agregadas).

El art. 130.4 del mismo Código últimamente referido, trata sobre las facultades jurisdiccionales de las juezas y jueces, éste manda lo siguiente:

“Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben: (...) 4. *Motivar debidamente sus resoluciones. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos.*” (Cursivas agregadas).

Revisado someramente el ordenamiento jurídico nacional inherente a la motivación,¹⁰ a la cual se arriba mediante una adecuada argumentación

⁹ Registro Oficial Suplemento 544, de 9 de marzo de 2009.

¹⁰ En la Sentencia No. 069-10-SEP-CC de 9 de diciembre de 2010, Caso No. 0005-10-EP, la Corte Constitucional para el período de transición, entre otras cuestiones, dijo: “La motivación consiste en que los antecedentes que se exponen en la parte motiva sean coherentes con lo que se resuelve, ya que nunca puede ser válida una motivación que sea contradictoria con la decisión...”. Registro Oficial Suplemento 372, de 27 de enero de 2011. Roberto Gustavo

jurídica, merece insistir en que desde siempre, nada ha negado la necesidad de justificar una decisión judicial. Hoy en día, el auge de la argumentación jurídica en nuestro medio está explicado por razones diversas, entre ellas están, unas de carácter teórico, otras de carácter práctico, por el cambio de normas jurídicas importantes del ordenamiento estatal, debido a la adopción de nuevas políticas públicas pertinentes al sector de la administración de justicia, en atención a la adopción de pedagogías judiciales y doctrinas novedosas, por la búsqueda de seguridad en lo actuado y, la incesante lucha por la justicia. Por todo lo dicho en este acápite, hablar de la argumentación jurídica como una novedad sin precedentes, no es precisamente lo más asertado.

4. IMPORTANCIA DE LA ARGUMENTACIÓN JURÍDICA

Aquella necesidad de concretar la justicia con decisiones justificadas y motivadas, para lo cual se indagarán *a priori* teorías, hechos, normas, valores,¹¹ principios, “clima” político y, contexto social, da cuenta de la singular importancia de la argumentación jurídica, en todas las disciplinas propias de los legos. Así también ocurre cuando se trata del ánimo de alcanzar la eficacia del Derecho, haciéndolo práctico, útil a la sociedad, al aunar en el análisis los elementos fácticos y normativos, en el marco de una serie de contenidos esenciales de la norma suprema, como lo son los derechos.

Porque al hablar de la motivación como una exigencia constitucional y legal del ordenamiento jurídico nacional, debe reconocerse que ésta no será la más acabada ni la más aceptable, si carece de una suficiente argumentación, de esta forma, la argumentación se erige también como un mandato fundamental en nuestro sistema de normas, inclusive podría decirse que posee carácter preconstituyente, porque apela a las fundadas y suficientes razones de lo que se decide jurídicamente en cualquier tiempo.

La razón de esta condición radica en que el Derecho, es decir la Constitución y las demás normas del ordenamiento jurídico, carecen de todas las soluciones para los casos concretos –al menos de lo que se percibe normológicamente-, de allí que es necesario extraerlas, deducirlas de sus prescripciones o fórmulas, a través de procesos inteligentes y lógicos de los operadores jurídicos, sobre todo, de los jueces.

Si se argumenta indebidamente, quien decide (funcionario administrativo, juez o árbitro), podría estar abusando del poder (desviación de poder o autoridad), actuando subjetiva y arbitrariamente, es decir, sobrepasando los límites tolerables de la discrecionalidad, así mismo, podría estar impidiendo la justicia, en suma, encontrarse en la situación de vulnerar derechos y garantías, causando por lo demás, una responsabilidad extracontractual del Estado. Es importante que quien está llamado a decidir en Derecho, no emita fallos

Mancilla Castro, *Derecho Adjetivo Constitucional*, México, Novum, 2012, p. 84, habla del “principio de motivación”, entre los principios de la interpretación constitucional; al respecto, explica lo siguiente: “La autoridad debe establecer las causas o razones que le permitieron llegar a las conclusiones de su interpretación.”

¹¹ En este sentido, aludo el excelente trabajo de Miguel Reale, *Teoría tridimensional del Derecho*, Madrid, Tecnos, 1997.

legalistas, vagos, colmados de transcripciones prescindibles, descriptivos, incoherentes, moralistas y, subjetivos.

Es importante la argumentación porque apela a entender al Derecho como instrumento idóneo para alcanzar objetivos sociales valiosos, para plasmar valores y principios de una moral racionalmente justificada y, con motivos pertinentes. En este sentido, no importarían tanto las decisiones, sino los argumentos que le sirven como sustento. Argumentar es importante también porque sirve para justificar –con altas probabilidades de aceptación pacífica– las decisiones de los órganos públicos en general.

Vislumbrada así la importancia de la argumentación, cabe reconocer que ésta ha de concretarse al amparo de tres concepciones complementarias del Estado constitucional:

a) *Valores de orden formal o lógico*: de esta manera el argumento funciona como un encadenamiento coherente de una serie de proposiciones válidas.

b) *Valores materiales, esenciales o sustanciales*: que involucra directamente al razonamiento jurídico. Implica una tarea de descubrimiento y examen a las premisas invocadas, así como relacionarlas, también lógicamente. Se trata de un tópico o enunciado de contenido. Apelan a la denominada teoría de la razón práctica, encaminada a la postulación de razones sustantivas o razones de corrección.

c) *Valores prácticos o políticos (dialéctica)*: la argumentación se presenta como tipo específico de acción lingüística, a manera de un aspecto pragmático del lenguaje. Con esto, se pretende que la conclusión merezca la aceptación pacífica de los involucrados en el caso concreto.

Se relacionan también con la argumentación, por una parte, el llamado “contexto de justificación”, que comprende un conjunto de criterios de validación de una teoría científica y, por la otra, el denominado “contexto de descubrimiento”, consistente en el proceso mediante el cual se formula o descubre una determinada teoría. Los dos contextos citados no son independientes, sino que marchan paralelamente, pero a la argumentación corresponde, sobre todo, el primero que se ha señalado, ya que no urge mucho conocer la manera en que arribó a la decisión, sino las razones de ella.¹²

Conviene recordar en esta parte, que el constitucionalismo actual exige a los operadores jurídicos, en especial a quienes administran justicia, comprometerse con estándares de argumentación más finos o exigentes, de tal forma que la motivación de las decisiones alcance un alto grado de consistencia, sin que para ello importe mucho las especiales circunstancias

¹² Véase, al respecto, entre otros, Ana Laura Nettel, “La distinción entre contexto de descubrimiento y de justificación y la racionalidad de la decisión judicial”, en *ISONOMÍA Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*, No. 5, Instituto Tecnológico Autónomo de México, octubre 1996.

bajo las cuales suele desarrollarse la argumentación, como son: la existencia de un proceso judicial, un límite en el tiempo y una serie de disposiciones jurídicas obtenidas desde las fuentes del derecho; mismos que condicionan a su vez la validez de la argumentación jurídica.¹³ A estas circunstancias yo agregaría algo que suele ser común, el desconocimiento técnico del juez.

Finalmente, es importante también la argumentación, porque tiene como una misión sustancial el proveer la explicación amplia de los parámetros y, de los contenidos de los derechos reconocidos constitucionalmente y de los que constan en el orden jurídico internacional. Por ejemplo, esto se evidencia cuando se trata del derecho de asociación, caso en el cual habrá que explicar suficientemente para quiénes, en qué circunstancias, para qué, con qué límites, etc.

5. LOS RESPONSABLES DE LA TAREA ARGUMENTATIVA

Hay una idea errónea en el sentido de que solo el juez está obligado a argumentar –argumentación judicial-. Parece claro más bien, que todos los operadores jurídicos (abogados litigantes, funcionarios administrativos, jueces, árbitros, legisladores, docentes), tienen la obligación constitucional y legal de argumentar debidamente, esto es razonadamente. Esto que acabo de señalar, lleva también a plantear lo siguiente: es amplio el conjunto de sujetos que se encuentran investidos de poder para decidir con una posible afectación a los derechos de los ciudadanos, incluidos allí los jueces constitucionales.

Como ejemplo de lo explicado en líneas precedentes, planteamos que si es cierto que los árbitros en Derecho están llamados a decidir conflictos jurídicos, con plena observancia del ordenamiento jurídico que corresponda al proceso arbitral, incluida la norma suprema, pues resulta innegable que sobre ellos también pende la obligación de argumentar eficientemente los laudos que expiden, de tal forma que no se sacrifique en la decisión normas fundamentales del Estado, ni derechos de los justiciables.

En adición a esto, encuentro que por ejemplo, las autoridades administrativas encargadas de sustanciar un procedimiento administrativo a instancia del contribuyente, como pueden ser un reclamo o una impugnación tributaria o, un recurso de revisión, contra una determinación tributaria o contra una glosa o, contra una resolución, cuando resuelven deben hacerlo empleando debidamente la argumentación jurídica, de tal manera que no dejen resquicio de duda sobre la decisión tomada.

Dicho lo que antecede en este párrafo, tenemos que el reto de la argumentación como elemento sustancial para decidir en materia de aplicación del Derecho, vincula a muchos actores, quienes para hacerlo correctamente han de estar dotados de conocimientos profesionales y técnicos suficientes y actuales. A su vez, esta realidad involucra un importante nivel de responsabilidad de las universidades, centros de estudios superiores llamados a tomar en serio la necesidad de fortalecer sus programas académicos de la

¹³ Véase, al respecto, Ferrer, Jhon y Zuluaga, Andrés, *Interpretación y Argumentación Jurídica*, pp. 77 y 78.

carrera de Derecho, mediante la incorporación de suficientes contenidos de estudio acerca de la materia que aquí trato. Obviamente también hay una cuota de responsabilidad que pesa sobre las entidades públicas encargadas de la capacitación de los funcionarios judiciales.

Si los profesionales del Derecho desconocen las técnicas argumentativas, así como su trascendencia en la tarea de búsqueda de la justicia a través de la aplicación del ordenamiento jurídico, tendrán serias limitaciones a la hora de argumentar, como también para comprender y analizar críticamente una decisión judicial o administrativa.

6. PRESUPUESTOS PARA LA ARGUMENTACIÓN JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA

En este escrito corresponde también enunciar todos aquellos elementos que juegan un rol preponderante para que la tarea argumentativa llegue a buen puerto, es decir, para que resulte altamente satisfactoria y completa, arrojando así decisiones judiciales de fortalecido anclaje constitucional.

Me parece que para lograr una correcta argumentación jurídica en el campo tributario, no es aceptable prescindir de un amplio conocimiento –por no decir, del dominio- de la mejor doctrina de Derecho Constitucional y de Derecho Tributario, así como de las ramas conexas como el Derecho de las finanzas públicas, Derecho Económico, Derecho Civil y Derecho Procesal. Así mismo, es muy importante que el juzgador conozca las bases centrales de la Teoría del Derecho y, por supuesto, de la interpretación jurídica tributaria y sus métodos.

Quien tiene bajo su responsabilidad la tarea argumentativa en el campo de los tributos, debe conocer un amplio pensamiento ventajosamente ya desarrollado en nuestro medio, acerca de lo que se viene llamando en la doctrina la “Constitución Económica”, atinente a las regulaciones principales dirigidas a organizar el sistema económico del país, así como las relaciones que allí se desenvuelven y, el rol que en él desempeñan los diversos actores (sociedad, Estado y mercado).¹⁴ A la par, se deberá apreciar las políticas públicas en general y, en particular, la económica, la fiscal, la tributaria, la internacional, la social, entre otras.

¹⁴ Sobre la temática, entre otros, Agustín Grijalva, “La Constitución económica del Ecuador”, en *Estado, Derecho y Economía*, Quito, Agustín Grijalva, María Elena Jara y Dunia Martínez (Edits.), UASB-E / CEN, 2013, pp. 77-100; César Montaña Galarza, “Constitución económica ecuatoriana, integración y libre comercio”, *Estado, Derecho y Economía*, Quito, Agustín Grijalva, María Elena Jara y Dunia Martínez (Edits.), UASB-E/CEN, 2013, pp. 309-334; Julio César Trujillo, “El fundamento constitucional de la nueva economía”, en *La Tendencia*, No. 10, Quito, FES / ILDIS, febrero – marzo 2010; “La Constitución económica, más allá del neoliberalismo”, en *Foro, Revista de Derecho*, No. 7, Quito, UASB-E / CEN, 2007; Willington Paredes, *La economía y las constituciones del Ecuador 1945-2007*, Guayaquil, Archivo Histórico del Guayas, 2007; Alfredo Mancero Samán, *La Constitución económica del Estado ecuatoriano y las nuevas condiciones de la economía mundial*, Quito, UASB-E / Fundación Konrad Adenauer, 1997.

Otro gran bloque de normas jurídicas que debe dominar el juzgador en materia tributaria es el conformado por una amplia variedad de instrumentos internacionales, todos ellos pertinentes al campo de los tributos. Aquí entrarían en juego: el bloque de constitucionalidad, un acervo de tratados y convenios de derechos humanos, acuerdos comerciales, convenios para atenuar o eliminar la doble tributación entre estados, convenios sobre cooperación e intercambio de información entre administraciones tributarias, tratados y convenios base de los diversos procesos de integración en los que participa nuestro país (Asociación Latinoamericana de Integración, Comunidad Andina, Unión de Naciones Suramericanas), tratados de protección de inversiones, normativa comunitaria originaria y derivada del proceso de integración andino, por ejemplo, las Decisiones expedidas en los campos de la armonización del impuesto sobre el valor agregado y del impuesto a los consumos especiales, de aduanas y comercio exterior, para evitar la doble tributación en el espacio subregional andino.¹⁵

Una apreciación crítica de las disciplinas enunciadas en los párrafos anteriores resultará del todo saludable, especialmente para indagar acerca de por qué muchas normas jurídicas, los mecanismos democráticos, las instituciones, no siempre logran materializar la justicia para bien de los ciudadanos en general, sino que son eficientes para beneficiar a grupos dotados de mucho poder económico o político. En este sentido, es recomendable indagar desde lo interno del Derecho sobre la orientación política y, acerca del sentido ideológico que subyacen en la normativa jurídica tributaria.

Así mismo, quien realiza la argumentación jurídica debe conocer a profundidad la jurisprudencia constitucional, las sentencias hito fundadoras de línea, las líneas jurisprudenciales establecidas, los tipos de sentencias que usualmente emiten las judicaturas constitucionales así como sus efectos, la estructura de una sentencia y sus partes centrales (*obiter dicta*, *ratio decidendi*, *decisum*, etc.). Por esto, una de las tareas actuales más importantes de los juristas es la de seguir sin perder de vista, el desarrollo de la jurisprudencia constitucional y, estudiarla profunda y críticamente.

Un componente sustancial en este último campo enunciado radica en la urgencia por realizar estudios de casos, toda vez que la argumentación jurídica ocurre, sobre todo, en contextos de debate en torno a diferentes posiciones en las que se sitúan los operadores del Derecho (ciudadano, asesor, autoridad administrativa, juez). Incluso habrá asuntos que debido a su trascendencia, también involucren activamente a la opinión pública.

Volver al estudio de la dogmática jurídica, las lógicas inductiva y deductiva, así como de la redacción jurídica, también constituye un presupuesto singular y muy necesario para alcanzar una aceptable argumentación jurídica tributaria.

Para concluir esta parte diré además que en la tarea argumentativa no se debe dejar de lado variados enfoques –desde lo externo del Derecho–, de tal forma que la apreciación de quien decide en un asunto concreto sea producto del

¹⁵ Sobre estos ámbitos, véase, entre otros, César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito, UASB-E / CEN, 2006, en especial los capítulos V y IX.

procesamiento intelectual previo de múltiples elementos involucrados, determinantes a la hora de adoptar la decisión. Tales enfoques son básicamente los siguientes: jurídico, sociológico, histórico, político, económico, idiosincrático, cultural, religioso. Para este propósito es importante reconocer que el perfil y nivel de conocimientos que posea el juzgador es determinante, así como su orientación política, esta última que debe exhibirse francamente – desde antes de su designación- como reafirmación de la sociedad plural en la que se desenvuelve como servidor judicial.

7. ARGUMENTACIÓN JURÍDICA PARA LOS CASOS FÁCILES Y DIFÍCILES

Los expertos en la materia constitucional, han perfilado básicamente dos tipos destacables de argumentación jurídica, ambos susceptibles de utilizar en los procesos de índole tributaria, una correspondiente a los denominados casos fáciles y otra, para los conocidos como casos difíciles. Eso sí, para todos los asuntos se tendrá que considerar los valores, principios y derechos fundamentales vigentes.

Siendo de esta manera, correspondería a los asuntos fáciles una argumentación de cierto grado de simplicidad, dotada de una lógica interna deductiva o, lo que es lo mismo, que presenta un desarrollo ordenado teniendo en cuenta en primer término, a la norma de cobertura, luego al hecho o realidad fáctica y, por último, a la decisión del asunto.

En cambio, para los casos difíciles, sería pertinente realizar una argumentación jurídica dinámica, por medio de la cual se enlace la normativa jurídica con los hechos complejos, las lagunas y normas contradictorias (antinomia) del ordenamiento, aquellas de naturaleza técnica y las que son confusas. Si únicamente se analizan los hechos, solo se podrá conocer ciertos indicios del pasado, por lo que se requerirá interpretar y calificar los hechos existentes, así como valorar las pruebas, considerar la opinión social del momento histórico específico, en suma, habrá de tomarse en cuenta una pluralidad de fuentes útiles para aportar a la comprensión más completa de la realidad externa e interna del caso a resolver. Para estos supuestos, el juzgador podrá “jugar” razonablemente con las lógicas deductiva e inductiva.

La actividad argumentativa posee cuatro grandes momentos, el primero, en el cual el juzgador ubica una premisa mayor que vendría a ser la norma jurídica; el segundo, en el cual fija una premisa menor, misma que implica un detalle específico de los hechos; el tercero, involucra a la inferencia o relación de las premisas antes señaladas; y, el cuarto, la conclusión a la que se ha arribado o también conocida como proposición final o de cierre.

CONCLUSIONES

La tarea argumentativa es sustancial y compleja, es imprescindible dentro de un proceso, pero no es nueva en el campo tributario, ya que siempre estuvo presente la necesidad de argumentar mediante justificaciones razonables y persuasivas. Prácticamente, la calidad de una decisión motivada, será reflejo de la calidad de la argumentación realizada.

Una buena argumentación jurídica demanda la actuación de un juez, un funcionario público, un árbitro, altamente especializado y conocedor del Derecho Constitucional y de otras ramas especializadas altamente como lo es el Derecho Tributario y, no solo de eso, sino del contexto globalizado en el cual se enmarca el Estado nacional, con todas las obligaciones adquiridas a remolque de las relaciones y acuerdos internacionales desplegadas.

Dentro del constitucionalismo contemporáneo del Ecuador, la argumentación jurídica tributaria debe realizarse desde la especialidad del ordenamiento jurídico regulador de los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejoras); deberá estar orientada a proveer la justificación y la motivación – los motivos- necesarios en el marco de por una parte, los valores, principios, derechos y garantías constitucionales y, de los instrumentos internacionales y, por la otra, de la jurisprudencia constitucional. Obviamente, la argumentación en materia tributaria también tendrá que considerar los principios propios de la asignatura.

Para cerrar este ensayo corto, debo estimar que una sentencia debidamente motivada –porque cuenta con una argumentación idónea-, en la cual el juzgador ha observado una serie de componentes y de parámetros usuales e imprescindibles en esta tarea de producción intelectual, de manera innovadora y creativa,¹⁶ e incluso disidente en algunos casos,¹⁷ corre menor riesgo de ser observada por parte de los jueces constitucionales. Esto lo digo con relación a la posibilidad que existe en nuestro país, de que la Corte Constitucional, por medio de la acción extraordinaria de protección,¹⁸ revise la constitucionalidad de una sentencia o de un auto definitivo con los cuales se haya violado por acción u omisión derechos reconocidos en la carta suprema. Puedo citar en este sentido el Caso No. 1217-10-EP, en el cual la Corte Constitucional para el período de transición dictó la Sentencia No. 061-12-SEP-CC, que en la parte pertinente manifiesta:

“El objeto de la acción extraordinaria de protección es el aseguramiento y efectividad de los derechos y garantías fundamentales, evitando un perjuicio irremediable, al incurrir el accionar de los jueces en violación de normas fundamentales, sea por acción u omisión, en una sentencia, auto o resolución, en ejercicio de su actividad jurisdiccional. (...) Este control

¹⁶ Según el art. 50.11 del Código Orgánico de la Función Judicial, para la promoción o permanencia de categoría de los servidores de la Función Judicial de las carreras judicial jurisdiccional, fiscal y de defensoría, se considerará, entre otros, los elementos que siguen: “La innovación y creatividad en la aplicación, argumentación e interpretación del derecho y los precedentes jurisprudenciales en el ámbito de su competencia.”

¹⁷ Vittorio Frosini, *Teoría de la interpretación jurídica*, pp. 134 – 135, afirma lo siguiente: “Corresponde, pues, en ciertos casos, a la conciencia particular del magistrado el tomar decisiones, haciendo valer su *dissenting opinion* (opinión que discrepa).”

¹⁸ El art. 94 de la Constitución de la República del Ecuador (2008), prescribe lo siguiente: “La acción extraordinaria de protección procederá contra sentencias o autos definitivos en los que se haya violado por acción u omisión derechos reconocidos en la Constitución, y se interpondrá ante la Corte Constitucional. El recurso procederá cuando se hayan agotado los recursos ordinarios y extraordinarios dentro del término legal, a menos que la falta de interposición de estos recursos no fuera atribuible a la negligencia de la persona titular del derecho constitucional vulnerado.”

deviene del carácter normativo de la Carta Fundamental y del principio de supremacía constitucional, según el cual, toda autoridad se encuentra sujeta al control de constitucionalidad, mediante las diversas acciones de jurisdicción constitucional.” (Cursivas agregadas).

BIBLIOGRAFÍA

Alexy, Robert, *Teoría de la argumentación jurídica*, segunda edición, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007.

Atienza, Manuel, “Constitución y argumentación”, en *Estudios en Homenaje a Héctor Fix – Zamudio*, en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2560/7.pdf>, (3-10-2013).

— *Derecho y argumentación*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 1997.

— *Las razones del Derecho. Teorías de la argumentación jurídica*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2005.

— “Sobre Ferrajoli”, en: http://www.fcje.org.es/wp-content/uploads/file/jornada3/2_ATIENZA.pdf, (3-10-2013).

Castellano Malo, Eugenio, “La argumentación del juzgador en materia fiscal”, en <http://www.tfifa.gob.mx/investigaciones/pdf/argumentaciondeljuzgadorenel.pdf>, (3-10-2013).

Ferrer, Jhon y Zuluaga, Andrés, *Interpretación y Argumentación Jurídica*, segunda edición, Medellín, Universidad de Medellín, 2013.

Frosini, Vittorio, *Teoría de la interpretación jurídica*, Bogotá, Temis.

García Amado, Juan, “Interpretar, argumentar, decidir”, en *Interpretación y aplicación de la ley penal*, Anuario de Derecho Penal 2005, José Hurtado (dir.), Pontificia Universidad Católica del Perú.

García, Juan Antonio, “La argumentación y su lugar en el razonamiento judicial sobre los hechos”, en *Teoría y práctica de la justicia constitucional*, Quito, Claudia Escobar (Edit.), Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2010.

Grijalva, Agustín, “La Constitución económica del Ecuador”, en *Estado, Derecho y Economía*, Quito, Agustín Grijalva, María Elena Jara y Dunia Martínez (Edits.), UASB-E / CEN, 2013.

Mancero Samán, Alfredo, *La Constitución económica del Estado ecuatoriano y las nuevas condiciones de la economía mundial*, Quito, UASB-E / Fundación Konrad Adenauer, 1997.

Mancilla Castro, Roberto Gustavo, *Derecho Adjetivo Constitucional*, México, Novum, 2012.

Montaño Galarza, César, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito, UASB-E / CEN, 2006.

_ “Constitución económica ecuatoriana, integración y libre comercio”, *Estado, Derecho y Economía*, Quito, Agustín Grijalva, María Elena Jara y Dunia Martínez (Edits.), UASB-E/CEN, 2013.

Nettel, Ana Laura, “La distinción entre contexto de descubrimiento y de justificación y la racionalidad de la decisión judicial”, en *ISONOMÍA Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*, No. 5, Instituto Tecnológico Autónomo de México, octubre 1996.

Paredes, Willington, *La economía y las constituciones del Ecuador 1945-2007*, Guayaquil, Archivo Histórico del Guayas, 2007.

Perelman, Chaim y Olbrechts-Tyteca, Lucie, *Tratado de argumentación. La nueva retórica*, Madrid, Gredos, 1989.

Prieto Sanchís, Luis, *Derechos fundamentales, neoconstitucionalismo y ponderación judicial*, Lima, Palestra, 2007.

Reale, Miguel, *Teoría tridimensional del Derecho*, Madrid, Tecnos, 1997.

Toulmin, Stephen, *Los usos de la argumentación*, Barcelona, Ediciones Península, 2007.

Trujillo, Julio César, “El fundamento constitucional de la nueva economía”, en *La Tendencia*, No. 10, Quito, FES / ILDIS, febrero – marzo 2010.

_ “La Constitución económica, más allá del neoliberalismo”, en *Foro, Revista de Derecho*, No. 7, Quito, UASB-E / CEN, 2007.