



RESUMEN

La interpretación es una de las principales formas mediante la cual la ley demuestra su vigencia, constituyendo una actividad esencial para el funcionamiento del orden jurídico, ya que la norma legal, por su carácter general, solo puede expresar tipos ideales de conducta humana, que necesariamente tienen que ser confrontados con los hechos que integran la realidad histórica en un momento.

Las normas tributarias deben ser interpretadas siguiendo las mismas reglas aplicadas por la hermenéutica jurídica, es decir, existe una identidad fundamental en la forma de interpretar las normas en general y las tributarias en particular.

Los métodos y reglas de interpretación de las normas tributarias no son excluyentes entre sí, sino que por el contrario se complementan unos con otros. Tampoco existe un orden de prelación en cuanto a su utilización, puesto que el inclinarse por determinado método o regla será de acuerdo a la materia y las circunstancias respectivas, de ahí, la importancia de desarrollar una técnica jurídica y una formación apropiada por parte de quien debe aplicar el Derecho.

PALABRAS CLAVES: interpretación, normas tributarias, reglas, métodos, aplicación.



ÍNDICE

AGRADECIMIENTO	5
INTRODUCCIÓN	7
CAPITULO I	9
INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS.-	9
1.- Aspectos generales de la interpretación:.....	9
2.- Concepto de interpretación:	10
3.- Objetivo de la Interpretación:.....	13
4.- Clases de interpretación:.....	19
5.- Los alcances de la interpretación:	22
6.- Los métodos de interpretación:	24
7.- Las doctrinas de la interpretación:.....	30
8.- Interpretación Constitucional:	37
9.- Reglas de interpretación en la legislación ecuatoriana:.....	38
CAPITULO II	45
INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS	45
1.- Evolución del método de interpretación de las normas tributarias: Breve historia de la interpretación de la norma tributaria:	45
2.- Interpretación de las normas tributarias:	49
3.- El objeto económico de la ley tributaria y el contenido económico-financiero de los hechos y objetos sujetos a la tributación. Significación económica.	54
4.- La analogía en la aplicación de las normas tributarias: Aplicación de la analogía en la legislación ecuatoriana.....	64



5.- La interpretación de las normas tributarias: criterios de interpretación referidos en la legislación ecuatoriana:.....	69
CAPITULO III	76
CASUÍSTICA DE LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.	76
1.- Análisis Jurisprudencial:	76
2.- Observaciones para una adecuada interpretación de la norma tributaria:	85
Conclusiones:	92
Sugerencias	95
BIBLIOGRAFÍA:	98
ANEXOS	101



UNIVERSIDAD DE CUENCA

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES

ESCUELA DE DERECHO

**“INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS
EN EL ECUADOR”**

**TESIS PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL
TÍTULO DE MAGÍSTER EN DERECHO
TRIBUTARIO**

AUTORA: DRA. ELIZABETH VEGA CRESPO

DIRECTOR: DR. TIBERIO TORRES RODAS

CUENCA-ECUADOR

2010



AGRADECIMIENTO

Agradezco en primer lugar a Dios, pilar fundamental en mi vida; a mis hijas Ana Carolina, Martina y a mi pequeño hijo Alfredo José, por el inmenso amor que me han demostrado, su alegría, su ternura, su dulzura, sus sonrisas, han sido la mejor ayuda para completar esta tesis y superar los momentos difíciles, ustedes son la razón de mi vida y el motivo de mi superación permanente; a mi esposo por el apoyo brindado en todo este tiempo; a mis padres por el ejemplo que me han inculcado en el cual me he reconocido y me he visto reflejada.

Deseo dejar constancia de mi más profundo y sincero agradecimiento a mi estimado amigo, maestro y director de tesis, Dr. Tiberio Torres Rodas, ya que sin su ayuda, su comprensión y dedicación no me hubiese sido posible alcanzar los objetivos de esta tesis, su exitosa trayectoria profesional, sus aportes invaluable, sus acertadas sugerencias, su calidad humana, serán un referente en mi vida y en mi práctica profesional.

Sirvan estas palabras para expresar mi gratitud.

LA AUTORA



RESPONSABILIDAD

LOS CONCEPTOS, IDEAS Y CRITERIOS FORMULADOS Y CONSTANTES EN
EL PRESENTE TRABAJO SON DE MI EXCLUSIVA RESPONSABILIDAD.

LA AUTORA



INTRODUCCIÓN

La interpretación es una de las principales formas mediante la cual la ley demuestra su vigencia, e influye en la vida práctica, por lo que, algunos estudiosos se inclinan a considerar la interpretación como un fenómeno en sí, así se habla de que interpretar es crear una realidad, obviamente las consecuencias que se pueden derivar de semejante concepción son trascendentales, pues, el alcance de la interpretación y la posibilidad de separarse más o menos del texto literal pueden dar origen a resultados insospechados. La ley tiene vida propia y efectiva, y la manifestación fehaciente de ello lo constituye la interpretación.

La problemática de la interpretación y aplicación de las leyes tributarias en el Ecuador, enfocándola desde distintos ámbitos jurídicos, que se relacionan, entre otros aspectos, con los principios teórico-doctrinarios, con la realidad interna del Derecho Financiero y Tributario en el país y con sus manifestaciones objetivas en el medio; teniendo como sustento la premisa respecto a que el conocimiento del Derecho no se agota en la actividad de construcción de la norma contenida en la disposición impositiva, sino que comprende también y de manera fundamental su aplicación, implica que reflexionemos sobre la serie de circunstancias que son propias de nuestra realidad normativa, administrativa y judicial.

La forma de entender y aplicar las normas sustantivas puede generar serios problemas, ya que se toman diversas decisiones fiscales sobre los sistemas de interpretación que se han venido empleando, no obstante de las reglas de interpretación de las normas fiscales que se deducen del artículo 13 del Código Tributario han adquirido a través del criterio jurisprudencial un alcance y sentido totalmente diferente a la concepción tradicional, con el efecto consiguiente de tomar decisiones en materia tributaria, que se basan en una interpretación inexacta de las disposiciones legales.

Las normas tributarias se interpretan en nuestro sistema con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, lo que denota que las leyes tributarias son normales y equiparables, desde el punto de vista de la interpretación, a todas las



normas jurídicas; sin embargo, las peculiaridades del Derecho Tributario merecen un análisis especial en cuanto a interpretación, pues, los hechos elegidos como imponible son hechos de sustancia económica cuya selección se debe a su idoneidad abstracta para revelar la capacidad contributiva, pero sucede que a veces las palabras utilizadas no se ajustan, en el significado que quiso darles, con el que se tiene en el uso común. Determinar en tales casos el sentido y alcance de las palabras que utiliza la norma, es quizá la parte más difícil de la interpretación.

La interpretación de los textos normativos en materia tributaria es uno de los temas más polémicos para los tributaristas de la actualidad, para comprender la profundidad del debate, es necesario que en primer lugar recurramos a la teoría general de la interpretación, para luego pasar a materia tributaria y finalmente llegar a conclusiones y establecer sugerencias.



CAPÍTULO I

INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS.-

1.- Aspectos generales de la interpretación:

Las normas jurídicas en las que el Derecho vigente se encuentra plasmado, se expresan mediante el lenguaje, pero éste, al prescribir una norma, puede ser obscuro o dudoso, puede tener un trasfondo doctrinario o un sentido técnico, etc., en fin, puede a primera impresión expresar no precisamente la voluntad del legislador, de repente no con exactitud y probablemente hasta ni siquiera cercanamente puede no contener la intención que éste tuvo para sancionar la norma.

Los hechos, a su vez, pueden ser tan variados y diversos que no se dejan prever total e inequívocamente por las normas jurídicas.

Así como el lenguaje muchas veces puede no ser claro, las normas jurídicas, por tener que valerse del elemento lingüístico para expresarse, no escapan a esta posibilidad, a lo que contribuye la diversidad de los hechos.

La doctrina, sin embargo, es casi unánime en considerar que al interpretar no estamos solamente ante una mera posibilidad de falta de claridad en el texto de la norma, puesto que la interpretación de las normas siempre está presente al momento de aplicar el Derecho.

Solo a través de las normas jurídicas se podrá aspirar, con la mayor expectativa de éxito, a encontrar la más definida voluntad de la ley para la solución del caso concreto que se quiere resolver mediante la aplicación del Derecho.



2.- Concepto de interpretación:

Interpretación es la acción de interpretar.

Etimológicamente hablando, el verbo “interpretar” proviene de la voz latina *interpretare* o *interpretari*. El Diccionario de la Lengua Española, en el sentido que nos interesa precisar, define la voz “interpretar” como: explicar o declarar el sentido de algo, y principalmente el de un texto. Explicar acciones, dichos o sucesos que pueden ser entendidos de diferentes modos. Concebir, ordenar o expresar de un modo personal la realidad.

Por su parte, explica el maestro español Luis Díez Picazo que la expresión latina “*inter-pres*” procede del griego “*meta fraxtes*” que indica al que se coloca entre dos para hacer conocer a cada uno lo que el otro dice. En este amplio y primigenio sentido, la palabra se utiliza aun hoy para designar al traductor que permite la comunicación entre dos personas que hablan leguajes o idiomas diferentes.¹

Desde el punto de vista jurídico, entre los autores encontramos diversas definiciones acerca de lo que es la interpretación.

Así, **Guillermo Cabanellas** afirma que:

“La interpretación jurídica por excelencia es la que pretende descubrir para sí mismo (comprender) o para los demás (revelar) el verdadero pensamiento del legislador o explicar el sentido de una disposición.”²

En tanto, el ya clásico tratadista alemán **Ludwig Enneccerus** define la interpretación de la norma jurídica escribiendo lo siguiente:

¹ Díez Picazo, Luis.- **Experiencias Jurídicas y Teoría del Derecho**, Editorial Ariel, Reimpresión de la Primera Edición, Madrid, 1975. Página 225.

² Cabanellas Guillermo.- **Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual**, Tomo IV, Editorial Heliasta, 25ª Edición, Buenos Aires - Argentina, Página 472.



“Interpretar una norma jurídica es esclarecer su sentido y precisamente aquel sentido que es decisivo para la vida jurídica y, por tanto, también para la resolución judicial. Semejante esclarecimiento es también concebible respecto al Derecho consuetudinario, deduciéndose su verdadero sentido de los actos de uso, de los testimonios y del “usus fori” reconocido y continuo. Pero el objeto principal de la interpretación lo forman las leyes”³

Considerándola como toda una Teoría, Marcial Rubio Correa define la interpretación jurídica diciendo:

“La teoría de la interpretación jurídica, es la parte de la Teoría General del Derecho destinada a desentrañar el significado último del contenido de las normas jurídicas cuando su sentido normativo no queda claro a partir del análisis lógico-jurídico interno de la norma”. ⁴

Por su parte **Ariel Álvarez Gardiol** da la definición siguiente:

“La interpretación es la técnica que conduce a la comprensión del sentido de la norma jurídica”.⁵

Ángel Latorre muy claramente, dice que la interpretación es “determinar el sentido exacto de la norma”.⁶

Mario Alzamora Valdez, refiriéndose al camino a seguir en la tarea de la interpretación de la norma jurídica, explica que para aplicar las normas a los hechos es necesario descubrir los pensamientos que encierran las palabras hasta

³ Enneccerus, Ludwig.- **Tratado de Derecho Civil**, Tomo I. Casa Editorial Boshc. Traducido de la 39 Edición Alemana. Barcelona. 1953, Página 197.

⁴ Rubio Correa, Marcial.- **“El Sistema Jurídico”** (Introducción al Derecho). Fondo Editorial PUCP. Primera Edición. Lima, Perú. 1984. Página 235.

⁵ Álvarez Gardiol, Ariel.- **“Manual de Filosofía del Derecho”**. Editorial Astrea. Primera Edición. Buenos Aires, Argentina. 1979. Página 289.

⁶ Latorre Segura, Ángel.- **“Introducción al Derecho”**. Editorial Ariel. Séptima Edición. Barcelona, España. Septiembre de 1976. Página 93.



llegar a los objetos, es a este proceso al cual se denomina interpretación, dice además que el intérprete toma el lenguaje como punto de partida, sigue hasta el pensamiento y de allí al objeto.⁷

Carlos Ducci Claro:

“Se dice comúnmente que la interpretación es la explicación de un texto, o más corrientemente que es la operación de esclarecer un texto oscuro o dudoso.

Pero en realidad el proceso interpretativo es mucho más amplio, ya que consiste en el conjunto de actividades indispensables para aplicar el Derecho. Ahora bien, este concepto de aplicación comprende esencialmente dos fases: en una, el juez debe fijar los hechos del caso concreto sometido a su consideración, y no todos sino aquellos que tienen una importancia relevante para el problema que debe dilucidar, lo que ya implica un primer criterio valorativo; en segundo lugar debe seleccionar la norma que estima que debe aplicarse, relacionar la hipótesis de la norma con el caso concreto y fijar la consecuencia jurídica del sentido y alcance que le asigne.”

En buena parte de las definiciones indicadas, y en las que se puede encontrar de entre los muchos tratadistas que abordan este tema, se menciona a la palabra “sentido” de la norma como aquello que se debe encontrar, desentrañar, descubrir o develar a través de la interpretación jurídica. Pero es preciso entender que la referencia al vocablo “sentido” está expresada en su acepción más amplia, es decir, se pretende expresar no simplemente a hacia qué extremo dentro una misma dirección apunta una norma sino en general cuál es el alcance y el significado cierto y cabal de la norma jurídica, por lo que, la labor del intérprete se dirige a descubrir o develar el sentido inmanente en la norma; en segundo lugar, como por lo general una norma evoca varios sentidos, selecciona o fija el sentido con el cual se obtenga la solución más justa del caso concreto; y en tercer lugar,

⁷ Alzamora Valdez, Mario.- “**Introducción a la Ciencia del Derecho**”. Tipografía Sesator. Octava Edición. Lima, Perú. 1982. Página 257.



si el sentido o sentidos de la norma no se adecuan a la nueva realidad social, el intérprete atribuye a la norma el significado que lo actualiza.

Dado que las normas positivas y el Derecho vigente en general se expresan y difunden mediante el lenguaje, interpretar no puede ser otra cosa que reconocer, descubrir, captar o asimilar el auténtico significado, sentido y alcance de la norma jurídica.

La interpretación es una labor de explicación y determinación del sentido y alcance de los términos y expresiones de la ley, labor que es función valorativa, en cuanto valoriza hechos y preceptos y creadora del Derecho en orden a establecer la equidad respecto a los asuntos que le son sometidos a su resolución, por lo que, representa una fase dinámica del Derecho, es el mismo Derecho aplicado a la vida y la vida auténtica del Derecho, en las palabras del Doctor Hernán Coello García, “permite aplicar las normas a los casos de la vida real para que, de este modo, el Derecho también viva”.⁸

3.- Objetivo de la Interpretación:

El objeto de una ciencia, materia o disciplina es aquello de lo que se ocupa o sobre lo que recae. Así, dado que la interpretación se ocupa o recae sobre el Derecho, resulta obvio que es el Derecho el objeto de la interpretación.

El Derecho que es objeto de la interpretación, a su vez, puede provenir bien de una norma jurídica, de la costumbre o de los Principios Generales del Derecho; en cualquiera de estos casos la labor interpretativa estará presente.

⁸ Coello García Hernán.- **Epítome del Título Preliminar del Código Civil, y sus principales relaciones con la Legislación Ecuatoriana**, Cuenca-Ecuador, 1990, Página 198.



Interpretar la ley equivale a entenderla en su recto sentido y aplicarla debidamente.⁹

Giuvenzo Celsio, citado por Pedro Castro Espinoza en su obra *Hermenéutica Legal*, fija el contenido de la interpretación en un concepto cuya validez se mantiene hasta hoy: “No consiste el entender de las leyes en retener sus palabras, sino en comprender sus fines y efectos.”

La ley consiste en una norma abstracta para los actos humanos y desde el momento en que se hace necesario aplicarla a los casos más concretos surge la necesidad de interpretarla.

La interpretación será muchas veces muy sencilla porque la ley es clara y puede ser fácilmente entendida por cualquier persona, pero en otras ocasiones la inteligencia de la ley requiere conocimientos técnicos de Derecho y aún de otras ciencias.

La ley tiene su tecnicismo propio, sin conocer el cual no se puede acertar en la interpretación, no obstante para conocer la terminología del Derecho, es indispensable penetrar en el sistema, el espíritu de la legislación, muchas veces su historia, etc, para comprender exactamente el sentido de la ley.

No siempre se puede imputar a falta de claridad del legislador la dificultad de la interpretación de la ley, hay materias que son complejas, como compleja es la vida misma y la ley tiene por fuerza que reflejar esa complicación, además con el paso del tiempo, puede volverse obscuro lo que originalmente fue claro, pues al cambiar las circunstancias que justificaron una legislación, ésta puede llegar a ser de difícil comprensión.

Como la ley tiene que ser constantemente aplicada, en la vida ordinaria por el

⁹ Larrea Holguin Juan.- **Derecho Civil del Ecuador**, Tercera Edición, Corporación de Estudios y Publicaciones, 1978.



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.

Como se dijo anteriormente, la interpretación representa la fase dinámica del Derecho, es el mismo Derecho aplicado a la vida y la vida auténtica del Derecho, por eso la interpretación tiene una función creadora: tanto la jurisprudencia como la doctrina suelen preparar las reformas más valiosas de la ley, bien se dice que **“la ley reina y la jurisprudencia gobierna”**.

La ley, es por naturaleza una norma general y debe aplicarse a la vida, es decir, a los casos concretos particulares.

No solamente el juez es el llamado a interpretar la ley sino también el ciudadano corriente, la autoridad y el estudioso del Derecho.

El propósito u objetivo de la interpretación, un fin inmediato, es desentrañar el sentido y significado del Derecho.

Ludwig Enneccerus dice: “El objetivo de la interpretación es el esclarecimiento del sentido propio de una proposición jurídica.”

El tema de la meta de la interpretación ha enfrentado a los partidarios del intelectualismo y a los del voluntarismo.

Los **“intelectualistas”** propugnan que la interpretación es un acto de razonamiento, una operación lógico mental destinada a revelar el significado o sentido de la norma jurídica, es la interpretación propiamente dicha.

Los **“voluntaristas”**, en cambio, entienden que la interpretación no se queda en lo que esta palabra podría denotar, sino que dicha tarea llega a involucrar una labor mucho más acabada, mucho más compleja, una labor de creación en la que el juez podrá actuar con considerables parámetros de libertad. Entre los voluntaristas destaca **Hans Kelsen**, quien explica que la interpretación de la



norma es un acto de creación de una norma individual, el cual es, a su vez, un acto de voluntad en la medida que se trata de llenar el marco establecido por la norma general.

“Interpretar es una operación del espíritu que acompaña al proceso de creación del Derecho al pasar de una norma superior a una norma inferior. En el caso normal, el de la interpretación de una ley, se trata de saber cómo, aplicando una norma general a un hecho concreto, el órgano judicial o administrativo obtiene la norma individual que le incumbe establecer.”

Comentando respecto a estas concepciones antagónicas, **Ariel Álvarez Gardiol** dice: “El célebre debate entre intelectualistas y voluntaristas no ha agotado –a mi juicio– ni con mucho, la intrincada madeja de elementos que se mueven alrededor de este complejo problema. Ni la interpretación es un proceso que se agota en una mera tarea de intelección del sentido de una norma, colocada allí para que el intérprete valore su significado, ni tampoco puede considerársela mero acto de voluntad del intérprete que decide a su arbitrio, el significado correcto para el caso.”

Además, la interpretación jurídica tiene un fin mediato que es, a través de los tribunales, aplicar correctamente el Derecho a los hechos. Aunque los científicos del Derecho interpreten no con la finalidad de aplicar el Derecho a un caso concreto, su labor a la larga tiende a cumplir esta finalidad, pues, como bien dice Karl Larenz, éstos facilitan, en cierto modo, el trabajo a la jurisprudencia de los tribunales, al mostrar los problemas de la interpretación y las vías para su solución; pero aquélla somete a prueba los resultados en la confrontación con la problemática del caso particular y, por tanto, necesita constantemente de la ciencia del Derecho para la verificación.



Las tesis subjetiva y objetiva:

Sobre las posiciones del intelectualismo y del voluntarismo podrá haber sin duda una gran discrepancia, pero se puede advertir una confusión que se acentúa aún más cuando se tiene que determinar de dónde se obtiene el sentido o significado que se debe lograr a través de la interpretación.

Para contestar esta pregunta encontramos dos tendencias que dan respuestas diferentes: el subjetivismo y el objetivismo.

Los partidarios del **subjetivismo**, que es la teoría más antigua, sostienen que para interpretar una norma debe tenerse como punto de referencia al legislador con el propósito de desentrañar de su mente lo que éste quiso decir. Entienden que lo que se manda en la ley es la voluntad del legislador, quien es su autor, y que la norma jurídica sólo es un medio o instrumento para expresar ese mandato; entonces el intérprete debe llegar a lo que el legislador quiso decir para interpretar correctamente la norma, es decir, el significado de la ley no puede ser otro que aquél que quisieron imprimirle quienes intervinieron en su formulación.

Los partidarios del **objetivismo**, en cambio, son de la creencia de que sólo lo que aparece redactado en la ley es lo objetivamente dispuesto como mandato, que una vez publicada la ley, ésta se desprende de sus autores y adquiere vida y espíritu propios, en consecuencia es la voluntad de la ley lo que debe descubrirse, porque en ella está lo objetivamente querido, es decir, la ley tiene una significación propia independiente del pensamiento de sus autores y ese es el que debe ser desentrañado por el intérprete. Es evidente, como bien manifiesta Ángel Latorre Segura, que la norma no puede tener voluntad y por ello, cuando, de acuerdo con el objetivismo, se habla de “voluntad de la ley”, está sumamente claro que esta referencia se hace únicamente en sentido metafórico.

Mario Alzamora Valdez explica que la primera teoría (el subjetivismo) sostiene que la ley no puede ser entendida de otro modo que como mandato que es voluntad dirigida a regular las relaciones jurídicas, y que dicho mandato proviene



de la mente del legislador, en tanto que la segunda (el objetivismo) se apoya en la forma como se originan las normas, en el valor de éstas consideradas en sí mismas, y en el carácter de los objetos culturales, para atribuir a la ley un sentido independiente de lo querido por su autor.

La norma jurídica, como creación humana, es concebida sólo en el pensamiento humano por lo que consideramos que su origen será siempre la mente del legislador, más allá de que una vez puesta en vigencia pueda expresar por sí misma y objetivamente un significado claro e inequívoco. Entendemos que de ello son conscientes los partidarios del objetivismo y por esta razón es que la teoría que esbozan, no puede limitarse, como en efecto no se limita, solamente a exponer sus razones, sino que además va más allá explicando los motivos por los que el subjetivismo no puede ni podrá nunca sustentar debidamente sus puntos de vista.

En tal sentido, los partidarios de la **tesis objetiva** fundamentalmente sostienen que determinar quién es el legislador cuya voluntad ha de ser interpretada es una tarea nada práctica, porque las personas e instituciones involucradas en la redacción y aprobación de una ley (en la actividad de legislar) son numerosas y constantemente cambiadas, renovadas o relevadas, lo que hace imposible determinar cuál entonces será la voluntad de legislador. Por otro lado, argumentan que las leyes suelen durar muchos años y se transmiten hasta por generaciones, produciéndose así un inevitable arcaísmo cuando los tribunales no deben sustraerse al espíritu de su tiempo ni dejar de lado nuevas exigencias sociales, culturales, económicas, valorativas, etc.

Por ello, concluyen los objetivistas, que al ser puesta en vigencia la ley, se despoja ésta del pensamiento del legislador para ir a vivir una vida propia e independiente; se convierte en una entidad separada de su fuente directa, y esencialmente subordinada al medio social y a sus transformaciones, al que deberá corresponder.

De este modo, se entiende que los partidarios del objetivismo intentan decirnos



que no simplemente tratan exponer la mejor tesis, sino sólo la única realista y sensatamente posible.

Karl Larenz considera que a cada una de estas teorías corresponde parte de verdad y que por ello ninguna puede aceptarse sin limitaciones. Continúa indicando que la verdad de la teoría subjetiva es que la ley jurídica, a diferencia de la natural, es hecha por hombres y para hombres, es la expresión de una voluntad dirigida a la creación de un orden justo; en cambio, la verdad de la teoría objetiva es que una ley, tan pronto es aplicada, despliega una actividad peculiar a ella, que va más allá de lo que el legislador había intentado.

Es el legislador el que frente a la necesidad de dictar normas que regulen el desenvolvimiento de la colectividad y del individuo dentro de ella, piensa y resuelve que esa norma debe ser la que llega a dictar. El deber de obedecer la norma, que es básica en la vida del estado, nos obliga a conocer ese pensamiento, porque la norma nace de tal pensamiento y lo fija en su texto, de modo que aunque aceptáramos que la ley tiene vida propia, habríamos de aceptar en el sentido de que esa vida propia es la fijación del pensamiento del legislador y mal podríamos divorciarla de ese concepto.

4.- Clases de interpretación:

Siendo la interpretación una actividad humana, ésta proviene de la persona, el sujeto o autor que la realiza, es decir, el intérprete.

Desde tal punto de vista la interpretación puede ser doctrinal o científica, judicial o jurisprudencial y auténtica o legislativa.

a) La interpretación doctrinal o científica:

Es, como su nombre lo indica, la interpretación practicada por los doctrinarios, por los teóricos, por los juristas o jurisconsultos, por los tratadistas, por los estudiosos del Derecho y en general por quienes se dedican a la ciencia del Derecho, de ahí



que también se le conozca a esta interpretación como científica.

La interpretación doctrinal si bien se caracteriza por no ser obligatoria, sin embargo, por su carácter científico y por la autoridad de quienes la practican, es la que termina siendo predilecta.

Ludwig Enneccerus, refiriéndose a la interpretación doctrinal o científica, afirma que ésta con frecuencia se divide en gramatical y lógica, según que derive sus argumentos del lenguaje, es decir, de las leyes de la gramática y del uso del lenguaje, o de su relación con otras leyes, del mayor valor de uno u otro resultado.

b) La interpretación judicial o jurisprudencial:

Es la practicada por los jueces y tribunales para emitir sus decisiones, sentencias y demás resoluciones motivadas jurídicamente, en las cuales ésta interpretación queda plasmada. En la medida que provenga de instancias más elevadas la interpretación judicial, sentada en los precedentes, tenderá a influenciar con mayor autoridad y frecuencia.

c) La interpretación auténtica o legislativa:

Es la realizada por el propio autor de la norma, se dice también que es la efectuada por el legislador o, mejor dicho, por el poder legislativo, en el entendimiento de que éste es el autor de la norma y de allí que a esta interpretación se le denomine también “interpretación legislativa”. Pero lo importante para saber que estamos ante una interpretación auténtica es comprender que tal interpretación ha sido hecha por el propio autor de la norma, tanto así que incluso se ha denominado interpretación auténtica a la interpretación realizada por el propio juez o tribunal con el propósito de dar luces sobre el significado verdadero de sus propias sentencias o resoluciones, igualmente se ha considerado interpretación auténtica a la que realizan las partes contratantes respecto del contrato que celebraron, a la efectuada por el funcionario público



respecto del acto administrativo o norma que emitió, etc.

Existe cierta divergencia en cuanto a entender si la interpretación auténtica es la realizada estrictamente por la misma persona que elaboró la norma, o por el órgano que ésta representaba o en nombre del cual la dictó. Tradicionalmente la tendencia ha sido la de entender que habrá verdadera interpretación auténtica sólo cuando ésta haya sido hecha por la misma persona que redactó la norma y aun así hoy se considera en estricto sentido que sólo en este caso hay interpretación auténtica. Pese a ello, esta tendencia ha venido cambiando y actualmente también se tiende a considerar interpretación auténtica a la realizada por aquella persona que, sin ser la que redactó la norma, la hace ocupando el mismo cargo de quien la elaboró.

Al respecto, Werner Goldschmidt, sostiene que el concepto tradicional de la interpretación auténtica se desvió y no se considera intérprete auténtico al mismo individuo que formuló la norma de cuya interpretación se trata, sino a aquellas personas capaces en su caso de sustituir la norma a interpretar.¹⁰

La interpretación auténtica, en relación al tiempo, puede ser: preventiva y a posteriori.

La interpretación auténtica preventiva viene ya incluida en el propio texto o cuerpo de normas del precepto a interpretar.

La interpretación auténtica a posteriori se presenta luego de la entrada en vigencia de la norma y constituye una nueva norma, porque, como dice Guillermo Cabanellas carece de valor la simple opinión o comentario, con publicidad periodística o de otra índole. En similar sentido se pronuncia Ludwig Enneccerus al referirse a la interpretación a posteriori diciendo que: "... en rigor no se trata de interpretación, sino de una nueva ley o de un nuevo Derecho consuetudinario y, en determinadas circunstancias, con la sola particularidad de haberse de aplicar

¹⁰ Goldschmidt, Werner.- **"Introducción Filosófica al Derecho"**. Editorial Depalma. Sexta edición. Buenos Aires, Argentina. 1983.



como si su contenido se hallare ya implícito en la ley interpretada”.

5.- Los alcances de la interpretación:

La interpretación por su alcance o extensión puede clasificarse como: interpretación declarativa e interpretación modificativa. Esta última, a su vez, puede ser extensiva y restrictiva.

a) La interpretación declarativa o estricta:

Esta clase de interpretación es también conocida como interpretación estricta y se presenta cuando al interpretar el operador jurídico se ciñe a lo que dice la norma, limitándose a aplicarla a los supuestos estrictamente comprendidos en ella.

El mexicano **José Luis Hernández Ramírez** menciona que la interpretación declarativa “se refería a los casos en que supuestamente se creía que las palabras reproducían fielmente el pensamiento de la regla.”¹¹

La interpretación declarativa es la de más corriente uso y su objeto es el de explicar el texto de la ley, este procedimiento se emplea cuando las palabras son imprecisas u oscuras y se busca desentrañar a través de ellas la mente de la ley y la del legislador.

b) La interpretación modificativa:

Esta interpretación es la que enrumba el alcance de la norma cuando, en relación a lo que pretendía el legislador, ésta ha sido expresada con excesiva estrechez, en cuyo caso deberá efectuarse una interpretación extensiva, o con excesiva amplitud, en cuyo caso deberá efectuarse una interpretación restrictiva.

¹¹ Hernández Ramírez José Luis.- “Análisis de la fórmula: ‘interpretación jurídica’ del párrafo cuarto del artículo 14 constitucional”. División de Estudios Jurídicos de la Universidad de Guadalajara. Marzo, 1995. Internet, Página Web www.filosofiayderecho.com/rftd/numero5/interpretacion.htm.



- La interpretación extensiva:

En esta clase de interpretación lo que hace el operador jurídico o intérprete es extender el alcance de la norma a supuestos no comprendidos expresamente en ella, por considerar que habría sido voluntad del legislador comprender en la norma a aplicar tales supuestos.

Sobre el particular, el tratadista Werner Goldschmidt dice:

“Si resulta que la norma en su sentido lingüístico usual se queda a la zaga de la voluntad auténtica de su autor, hay que ensancharla para que llegue a alcanzar aquél.”

La interpretación extensiva se da cuando los términos de la ley expresan menos de lo que el legislador quiso decir y se trata de averiguar cuáles son los verdaderos alcances de su pensamiento, más que extensiva es esta interpretación integrativa puesto que su objeto es referir la norma no a casos nuevos sino a aquellos que contiene virtualmente, porque si así no fuera no sería interpretación sino creación.

Los procedimientos de interpretación extensiva son:

- el argumento a pari, que consiste en referir al caso no previsto la misma consecuencia que al previsto por identidad de razón entre ambas hipótesis;
- el argumento a fortiori, se da cuando los hechos constitutivos de la hipótesis de una norma son más claros y evidentes en situaciones no comprendidas expresamente por aquella (si la ley permite lo más, permite lo menos; si prohíbe lo más, prohíbe lo menos);
- el argumento a contrario, que consiste en reformular una norma a su sentido contrario, para solucionar los casos contrarios imprevistos.

- La interpretación restrictiva:

Al contrario de lo que sucede en la interpretación extensiva, en la interpretación



restrictiva se restringe el alcance de la norma apartando de ella determinados supuestos que se encontrarían incluidos de acuerdo con la redacción de su texto, pero que se entiende que no fue voluntad del legislador comprenderlos dentro de éste.

Alberto Trabucchi lo explica del siguiente modo: “La interpretación restrictiva se dará cuando la interpretación lógica restrinja el significado propio de la expresión usada por la ley; ...”.¹²

6.- Los métodos de interpretación:

Con el propósito de alcanzar la significación y el mensaje de las normas, diversos métodos han sido propuestos y desarrollados. Entre éstos tenemos los métodos clásicos a los cuales ya hacía referencia Savigny y que son: **el gramatical, el lógico, el sistemático y el histórico**. Se puede considerar entre éstos también al método teleológico que muchos autores consideran dentro del método lógico.

La Escuela de la Exégesis tenía un procedimiento de interpretación que durante su apogeo llegó a combinar los métodos literal, lógico, sistemático e histórico también lo hizo el método propuesto por la **Escuela Histórica**; en clara muestra de que los métodos no se aplican aisladamente por sí solos, sino que se combinan en la tarea por alcanzar la misión de develar el contenido más exacto posible de la norma.

El argentino **Mario A. Oderigo** considera que los precitados métodos se derivan de uno sólo: el método lógico, y nos dice: “Los denominados métodos analógico, sistemático, teleológico e histórico –que frecuentemente han sido exhibidos como independientes del método lógico– no representan otra cosa que variantes o formas de manifestarse este último; porque todos ellos se fundamentan en los enunciados principios de la lógica, y porque desprovisto de aquéllos, el método

¹² Trabucchi Alberto.- “**Instituciones de Derecho Civil**”. 2 tomos. Editorial Revista de Derecho Privado. Primera Edición. Madrid, España. 1967.



denominado lógico carece de todo contenido.”¹³

El Método Gramatical:

También conocido como literal, es el más antiguo y es exclusivo de las épocas anteriores a la Revolución Francesa en que existía alguna desconfianza en el trabajo de los jueces, razón por la cual éstos se encontraban obligados a ceñirse al sentido literal de la ley.

Consiste este método, dice **Claude Du Pasquier**, en deducir de las palabras mismas, de su lugar en la frase y de la sintaxis, de la misma puntuación, el sentido exacto del artículo de que se trata.

Alberto Trabucchi escribe que la interpretación literal se realiza de conformidad con el uso de las palabras y con la conexión de éstas entre sí. El referido autor critica este método de interpretación por cuanto considera que también el que actúa en fraude de la ley observa su sentido literal y porque la obstrucción legal no es en el fondo más que la aplicación totalmente literal de las normas jurídicas.

Este método también ha recibido otras críticas, como las del mexicano **José Luis Hernández Ramírez**, quien expresa:

“el gramatical (el cual presenta rasgos no sólo de confusión superlativa, sino errores crasos). Quienes hablan de este método de interpretación se olvidan de dos puntos fundamentales: el primero, que las palabras sueltas, aisladas, por sí solas no tienen un sentido preciso e inequívocamente definido, pues éste empiezan a adquirirlo dentro del contexto de la frase; segundo, que ni siquiera la frase tiene una significación determinada por sí propia, ya que su genuina significación la adquiere dentro del contexto real en que es emitida, dentro de los puntos de referencia del contorno o circunstancia, es decir, con referencia al motivo y además también con referencia al propósito.”

¹³ Oderigo Mario A.- “**Lecciones de Derecho Procesal**” Tomo I. Editorial Depalma. Primera Edición. Buenos Aires, Argentina. 1981.



En síntesis, con las limitaciones que pudiera tener, el método gramatical, o literal, es aquél por el que, mediante su utilización, se persigue descubrir el significado y sentido de la norma a través del estudio y análisis de la letra de su propio texto.

El Método Lógico:

Es aquél que utiliza los razonamientos de la lógica para alcanzar el verdadero significado de la norma.

Este método consiste en la descomposición del pensamiento o las relaciones lógicas que unen sus diversas partes.

En la utilización del método lógico, dice Luis Díez Picazo, habla de la existencia de una serie de reglas como: el argumento “el que puede lo más puede lo menos”; “quien no puede lo menos tampoco puede lo más”; “la inclusión de un caso supone la exclusión de los demás”; “la inclusión de un caso supone también la de un caso similar”.

Citando algunas Sentencias antiguas del Tribunal Supremo español, **Manuel García Amigo** ilustra sobre otras tantas reglas interpretativas obtenidas de la Jurisprudencia, comentando:

“es principio de Derecho que toda interpretación o inteligencia que conduzca al absurdo debe rechazarse”;

“según principio de Derecho sancionado por constante jurisprudencia, donde la ley no distingue no cabe hacer distinción”;

“existiendo un precepto general y otro especial, éste ha de prevalecer sobre aquél”.

El Método Sistemático:

El método sistemático introduce la idea de que una norma no es un mandato aislado, sino que responde al sistema jurídico normativo orientado hacia un

DRA. ELIZABETH VEGA CRESPO /2010



determinado rumbo en el que, conjuntamente con otras normas, se encuentra vigente; que, por tanto, siendo parte de este sistema, y no pudiendo desafinar ni rehuir del mismo, el significado y sentido de la norma jurídica podrá ser obtenido de los principios que inspiran ese sistema, principios y consiguiente significado y sentido que incluso pueden ser advertidos con mayor nitidez del contenido de otras normas del sistema.

El profesor **Mario A. Oderigo**, refiriéndose a este método precisa que: "... si el autor de la norma no se ha limitado a ésta, sino que ha formado un conjunto de normas, el intérprete supone que aquél ha querido introducir un sistema dentro del cual esa norma no desentone; y por consiguiente, si la norma en cuestión no es clara en su enunciado, no se correrá ningún peligro desentrañando su sentido a la luz de los principios inspiradores del sistema que la contenga."

Respecto al método sistemático, **Alberto Trabucchi** sostiene que en un cierto sentido el ordenamiento jurídico se compara a un complejo organismo viviente y coordinado en sus elementos; es un todo orgánico, un sistema completo y complejo que no admite contradicciones. Explica que así, una norma jurídica que en sí misma tiene un significado, puede adquirir un sentido distinto cuando se pone en relación con las demás normas que constituyen el Derecho vigente.

El Método Histórico:

Por el método histórico se pretende interpretar la norma recurriendo a sus antecedentes, como las ideas de sus autores al concebir o elaborar los proyectos, los motivos que propiciaron la redacción y emisión de la ley, informes, debates, etc.

Mario Alzamora Valdez, quien identifica el método histórico con el de la exégesis seguramente por tener ambos algunos rasgos de similitud, afirma que este método es aquél que tiene por objeto el estado del Derecho existente sobre la materia en la época en que la ley ha sido dada: determina el modo de acción de la ley y el cambio por ella introducido, que es precisamente lo que el elemento



histórico debe esclarecer.

Por su parte, **Claude Du Pasquier** explica que este método consiste en investigar el estado de espíritu en que se encontraban los autores de la ley; los motivos que los han llevado a legislar y cómo se han representado la futura aplicación de los textos elaborados. A este efecto, se examinan los primeros proyectos de la ley que se trata y se les compara con el texto definitivo para saber en qué sentido el poder legislativo ha precisado o transformado su pensamiento. Son así estudiados las exposiciones de motivos, los mensajes del poder ejecutivo, las cartas e informes de las comisiones encargadas, debates plenarios y todo aquello que ha precedido a la aplicación de la ley.

Este método, dice **Karl Larenz**, debe tenerse en cuenta para averiguar el sentido de la ley normativamente decisivo y, sobretudo, la intención reguladora del legislador y las decisiones valorativas por él encontradas, así, para conseguir manifiestamente esa intención siguen siendo pauta vinculante para el juez, incluso cuando acomoda la ley a nuevas circunstancias no previstas por el legislador, o cuando la complementa.

El Método Teleológico:

Este método en su denominación tiene el prefijo “**tele**” que significa fin. El método teleológico es, entonces, el que pretende llegar a la interpretación de la norma a través del fin de la misma, buscando en su espíritu, que es la finalidad por la cual la norma fue incorporada al ordenamiento jurídico.

Se busca interpretar cada reglamentación jurídica no de una manera aislada sino comprendiendo las motivaciones y la función jugada en el conjunto normativo como medio de realización y satisfacción de intereses.

Debido al hecho de que los numerosos movimientos que caracterizaban al siglo XIX carecían, no obstante, de una escala absoluta, esta concepción debió ejercer en principio efectos destructores y relativizadores.



Algunos autores entienden que la finalidad de la norma está en su “*ratio legis*”, es decir, en su razón de ser. Tal es el caso, por ejemplo del jurista **Claude Du Pasquier** quien afirma que “según el punto de vista en que uno se coloque, la *ratio legis* puede ser considerada como el fin realmente querido por el legislador en la época de elaboración de la ley ...”

La captación del espíritu de la ley implica el empleo de procedimientos lógicos y valorativos.

Otros autores, entienden por este método al método lógico o, por lo menos, entienden al método teleológico como parte de aquél. El último de los casos se advierte, por ejemplo, en el tratadista español **Manuel García Amigo**, quien, al referirse al método lógico dice: “Es obvio, además, que cuando el legislador dicta una norma, persigue un fin, a cuya obtención encadena lógicamente el precepto. Por eso toda interpretación debe seguir las reglas de la Lógica. Y esto es algo que se admite desde siempre, siendo unánimemente aceptado.”

El Método Empírico:

Este es el método atribuido a la Escuela de la Exégesis en sus inicios, el cual consistía en investigar empíricamente la voluntad del legislador; es decir las palabras de la ley y la intención del legislador como hechos; el recurso a obtener todo lo concerniente a la ley como dato empírico.

El profesor **Ariel Álvarez Gardiol** precisa respecto a este método lo siguiente:

“El método empírico postulado por la Exégesis es un recomponer los hechos efectivamente pensados por los legisladores, es un ‘repensar’ algo ya pensado. Esta reconstrucción del pensamiento del legislador está temporalmente situada, es concreta y finita, a diferencia de la voluntad de la ley, que es por cierto intemporal.

Esto último perseguía indudablemente consolidar una absoluta ruptura con el pasado, que permitía llegar en el examen de la ley no más allá de la voluntad



psicológica del legislador.

7.- Las doctrinas de la interpretación:

Existe una gama bastante variada de doctrinas o teorías sobre la interpretación jurídica, pero entre las más conocidas y vinculadas o referidas a los sistemas normativos, bien para aplicarlos o para dejar de aplicarlos, tenemos las siguientes:

La Teoría de la Exégesis:

“No se estudian los principios que inspiraron la norma, o que sirvieron de guía al legislador: conocida su voluntad, está terminada la interpretación”.¹⁴

La Escuela de la Exégesis, tradicional o de la voluntad del legislador, se basa en que la interpretación jurídica debe necesariamente consistir en la consulta de la ley como fuente única y exclusiva del Derecho. Los exegetas sostienen que el Derecho es la ley. La interpretación de la ley es la averiguación de la voluntad real del legislador y toda interpretación que no sea tal debe ser rechazada.

Se ha afirmado reiteradamente que mediante la Exégesis se procede a la interpretación del Derecho a partir de un texto legal.

Ariel Álvarez Gardiol, comentando sobre la Exégesis, refiere que el texto de la ley es sólo la reproducción histórica normativa de la voluntad del legislador y lo que el jurisconsulto debe aplicar, no es meramente el texto, sino éste en cuanto traducción de la intención de un legislador efectivo.

Esta teoría dio lugar a un método que empezó a desarrollarse en Francia a principios del siglo XIX y hasta aproximadamente el año 1880 en que tuvo su apogeo; luego decae hasta más o menos el año 1900, siendo Francisco Gény quien se encarga de sepultarlo. Su desarrollo se dio sobretudo en el campo del

¹⁴ Córdova Andrés, citado por Pedro Castro Espinoza, en su obra *Hermenéutica Legal*, Página 54.



Derecho Privado y particularmente en el comentario al Código de Napoleón de 1804.

El jurista argentino **Roberto J. Vernengo** explica que el método exegético consistía, en sus formas primitivas, en un conjunto de recetas destinadas a orientar al juez en su labor de interpretación del texto legal, en su procesamiento de la información normativa de partida. Ambos elementos –repertorio de recetas prácticas, confusión del Derecho con la ley autorizan, ciertas críticas sobre las tesis, expresas o tácitas, que la exégesis francesa del siglo XIX había sostenido sobre la índole o naturaleza del Derecho, defendiendo bajo rótulos teóricos y metodológicos, ciertas notorias ideologías políticas, conservadoras o reaccionarias. Porque, en última instancia, la exégesis presupone un dogma; y este dogma, un tanto blasfemo si se quiere, postula la presencia real del legislador en la ley. Para la exégesis, una norma es siempre expresión del acto de un individuo privilegiado, a saber: el legislador. E interpretar la ley consistía en reconstruir fielmente lo que el autor del texto legislativo había pretendido. Tradicionalmente esto se expresa diciendo que la exégesis se propone reconstruir la voluntad del legislador. Se supone, así, que, de alguna manera, las normas jurídicas son expresión, en el plano del lenguaje, de actos volitivos que son la manifestación de la voluntad real del legislador.

Son conocidas, y citadas por muchos estudiosos sobre la materia, las frases de **Bugnet** “yo no conozco el Derecho Civil” y “no enseño más que el Código de Napoleón” y la de Demolombe “mi divisa, mi profesión de fe, es la siguiente: Los textos ante todo”

El tratadista alemán **Werner Goldschmidt**, señala como notas distintivas de la Escuela de la Exégesis las siguientes:

1. El Derecho positivo lo es todo y todo Derecho positivo está constituido por la ley; culto al texto de la ley; sumisión absoluta.
2. Interpretación dirigida a buscar la intención del legislador. Los códigos no



dejan nada al arbitrio del intérprete; éste no tiene por misión hacer el Derecho; el Derecho está hecho.

3. Descubierta esa intención y establecido el principio fundamental que consagre, es preciso obtener todas las consecuencias, dar a la norma la extensión de que sea susceptible, sirviéndose de un proceso deductivo; y sin más punto de apoyo que el raciocinio y la habilidad dialéctica.
4. Se niega valor a la costumbre; las insuficiencias a la ley se salvan a través de la misma mediante la analogía.
5. Se tienen muy en cuenta los argumentos de autoridad, con el consiguiente respeto a las obras de los antecesores.
6. En suma, se atribuye al Derecho un carácter eminentemente estatal: “Dura lex sed lex” (la ley es dura, pero es la ley). Las leyes naturales sólo obligan en cuanto sean sancionadas por las escritas.

Esta teoría, fue duramente criticada por Francisco Gény. Mario Alzamora Valdez precisa que Gény acusó que el principal defecto de la Exégesis consistía en “inmovilizar el Derecho”, mencionando también que adolecía de un desordenado subjetivismo y que como obra humana era incompleta y que requería de otras fuentes del Derecho.

Teoría Dogmática:

La Teoría Dogmática no es reconocida por muchos autores que la tratan dentro y como la parte de la Teoría Exegética en la que predominó el racionalismo jurídico.

La Dogmática, si es que no fue una corriente de pensamiento independiente, vendría a ser algo así como la etapa de apogeo de la Exégesis que adquirió relevancia a partir de la segunda mitad del siglo XIX y que se caracterizó por su gran influencia racionalista. Se ha sostenido así que mientras los antiguos exegetas recurrieron a la investigación mediante un método empírico, es decir la



recolección de datos empíricos para determinar las palabras de la ley y la voluntad del legislador como hechos, el dogmatismo o la Exégesis ya desarrollada rechazó esta tendencia y propuso entender la ley no empíricamente sino objetiva y sobretodo lógicamente, es decir como razón.

Se ha dicho así que mientras la Exégesis persigue encontrar la interpretación correcta a través de la búsqueda de la voluntad del legislador, la Dogmática persigue encontrar lo mismo en el propio texto de la ley.

Teoría de la Evolución Histórica:

Considera que la interpretación, en vez de buscar la voluntad subjetiva del legislador, debe perseguir el mejor modo de aplicación de la ley conforme a su fin. La finalidad de la ley, o sea el propósito que ésta se halla llamada a cumplir debe adaptarse a las necesidades sociales sujetas a continuo cambio, mediante progresivas modificaciones de la interpretación misma. Este método exige que se dote a los jueces de amplias facultades y que a la vez se les señale ciertas bases objetivas. Entre estas últimas, merecen considerarse: la analogía, la conciencia jurídica colectiva, que está sobre las apreciaciones subjetivas, y el Derecho comparado que señala pautas para la evolución del Derecho nacional.

Partiendo de que toda ley tiene una finalidad, esta teoría intenta sostener de que es a través de ésta que la ley puede correr paralelamente al continuo cambio del tiempo, adaptándose así a la nueva realidad social y, por tanto, a las nuevas necesidades sociales.

Teoría de la Libre Investigación Científica:

Francisco Gény es quien, en medio de una fuerte y despiadada crítica contra la Exégesis, elabora la Teoría de la “Libre Investigación Científica”, también llamada simplemente “Científica”. No niega que la interpretación debe siempre primero buscar la voluntad del legislador, pero, en caso de lagunas en la legislación, el intérprete debe valerse de otras fuentes, como la costumbre, e incluso en la naturaleza de las cosas, mediante lo que él denomina la “libre investigación



científica”.

Con el propósito de captar la voluntad del legislador, **Mario Alzamora Valdez** explica que, según esta teoría, el intérprete debe recurrir en el orden siguiente:

- a) El método gramatical, con el fin de aclarar los textos;
- b) Deberá después apelar a la lógica, para buscar el sentido de la ley relacionándola con otras normas dentro de un sistema;
- c) Si estos métodos son insuficientes, estudiará los trabajos preparatorios de la ley, informes parlamentarios, notas de los codificadores o autores a la ley subrogada;
- d) Siguen a los citados procedimientos, la investigación de otras fuentes formales (la costumbre, la autoridad y la tradición) y,
- e) A falta de todo apoyo formal, para llenar las lagunas, queda el mérito de la “libre investigación científica”. Se denomina así libre porque se encuentra sustraída a toda autoridad positiva y científica porque se apoya en bases objetivas reveladas por la ciencia.

Werner Goldschmidt entiende que la más importante aportación de Géný al tema de la interpretación es su distinción entre interpretación en sentido estricto e integración. Por eso recalca que Géný sostuvo que si bien la interpretación de una norma debe inspirarse en la voluntad de su autor, si no hallamos norma alguna, entonces se procederá a la integración y a la creación de una nueva norma que ha de ser justa.

Teoría del Derecho Libre:

Tal como su denominación lo sugiere, esta teoría propugna la total libertad del juez en la interpretación del Derecho que deberá aplicar, a tal punto de poder hacer a un lado el Derecho contenido en la norma jurídica (Derecho positivo, ley). Es decir, según esta teoría, los jueces son independientes de las leyes y sus



decisiones no deben obligatoriamente estar sujetas a éstas. El propósito que conlleva el proponer a favor de los jueces estas atribuciones de total libertad e independencia respecto de la ley está dado por el anhelo de llegar a la justicia que muchas veces se pierde o distorsiona en los mandatos normativos provenientes del Derecho positivo.

Esta teoría, según reseña Claude Du Pasquier, surge en medio de una gran protesta contra los excesos de la abstracción jurídica, mal que se agravó después de la entrada en vigencia del Código Civil alemán de 1900, esta tesis es definitivamente un giro hacia el voluntarismo. Entiende que es además también una resurrección del Derecho natural, pero recogiendo la tesis de la escuela histórica que no admite el Derecho natural sino sólo si detrás de él existe una voluntad, un poder y un reconocimiento. Las ideas de Kantorowicz, Ehrlich, y otros propugnadores de esta teoría, son consideradas por **Werner Goldschmidt** como un ataque frontal contra el positivismo jurídico. El jurista alemán cita, de la obra de Kantorowicz, el extracto siguiente:

“Si la ciencia del Derecho reconoce Derecho libre, la jurisprudencia no puede ya fundarse exclusivamente sobre el Derecho estatal. Si la ciencia jurídica posee fuerza creadora, la jurisprudencia no será por más tiempo mera servidora de la ley. Si la ciencia en cada momento tiene en cuenta lagunas, la práctica no podrá resolver jurídicamente cualquier supuesto. Si la teoría puede admitir valores sentimentales, no se puede ya exigir, por el otro lado, fallos enteramente fundados en razones. Si la teoría reconoce el factor individual, la jurisprudencia ya no puede ser científica. Si en la ciencia domina la voluntad, la jurisprudencia no podrá desoir los afectos. En resumidas cuentas: los ideales de la legalidad, de la pasividad, de la fundamentación racional, del carácter científico, de la seguridad jurídica y de la objetividad parecen incompatibles con el nuevo movimiento.”

Concluye su comentario Goldschmidt precisando que Kantorowicz combina tridimensionalmente la realidad social (el Derecho libre) con las normas (el Derecho estatal) y con la justicia.



Teoría Pura del Derecho:

Para el jurista **Hans Kelsen** la interpretación es una operación del espíritu que acompaña al proceso de creación del Derecho al pasar de la norma superior a una inferior. Según Kelsen no sólo se interpreta cuando el juez va a aplicar la ley, emitiendo así la norma individual referida al caso concreto que viene a ser su sentencia, sino también cuando el poder legislativo legisla, para lo cual tiene que aplicar la Constitución y para cuyo efecto no puede dejar de interpretar la Carta Magna. Sostiene que hay también una interpretación de normas individuales: sentencias judiciales, órdenes administrativas, actos jurídicos, etc. En síntesis, toda norma es interpretada en la medida en que se descende un grado en la jerarquía del orden jurídico para su aplicación.

Kelsen acepta que toda norma, aunque sólo parcialmente, determina el acto jurídico por el cual es aplicada. En la medida o parte en que no lo determina, la norma superior (debo entender la norma a interpretar) es un marco abierto a varias posibilidades (o en todo caso, siempre por lo menos habrán dos) y todo acto de aplicación será conforme a la norma si no se sale de este marco.

Finalmente podemos mencionar, tal como ya habíamos referido, que Kelsen entiende que la interpretación es un acto de voluntad pues la creación de la norma individual está destinada a llenar el marco libre establecido y dejado por la norma general (la norma interpretada y aplicada).

Hasta antes de Hans Kelsen, escribe Ariel Álvarez Gardiol, se tenía la idea, según toda teoría de la interpretación, de que para todo caso existía la solución correcta, por lo que la interpretación requería sólo de encontrar el método adecuado para dilucidarla. Continúa el autor argentino precisando que Kelsen, a través de la teoría del ordenamiento jurídico, ve la interpretación como un problema de voluntad, mucho más que de cognición. Para Kelsen, dice Álvarez, la norma es un marco de posibilidades con varios contenidos jurídicos potenciales y aplicables todos ellos como posibles. Es un marco, abierto o no, de posibilidades, pero siempre jurídicamente posibles todas ellas. La determinación de la solución



correcta (elegida), en ningún caso pertenece a la teoría del Derecho, sino a la política jurídica.

Teoría Ecológica:

Según la teoría del profesor argentino **Carlos Cossio**, no es la ley lo que se interpreta sino la conducta humana a través de la ley.

Como bien explica **Ariel Álvarez Gardiol**, la teoría de Carlos Cossio parte del concepto de que el Derecho es “la libertad metafísica fenomenalizada en la experiencia”, o, en menos palabras, “la conducta humana”. Entiende que éste es el punto de partida de toda elaboración de Cossio y el objeto del Derecho.

Werner Goldschmidt, en su comentario a esta teoría, considera que la teoría de Cossio tiene una doctrina sociológica de la interpretación, según la cual el objeto de la interpretación no es la norma sino la conducta por medio de la norma; la norma, dice Goldschmidt explicando la teoría de Cossio, no es sino el medio, comparable al lenguaje, a través del cual conocemos el verdadero objeto de la interpretación que es la conducta. Lo que el autor alemán entiende es que lo que Cossio tiene en mente, cuando habla de la interpretación de la conducta a través de la norma, no es en realidad la interpretación de la norma, sino su aplicación, puesto que mientras que la interpretación de la norma tiende un puente de la norma a la voluntad de su autor la aplicación de la norma tiende un puente entre ésta y la conducta a enjuiciar.

8.- Interpretación Constitucional:

La Constitución es derecho positivo vigente, es norma jurídica que debe ser aplicada, por lo que, existe obviamente, una interpretación constitucional.

El método de interpretación constitucional presupone, entonces, que toda interpretación implementada conforme a los criterios y teorías ya desarrollados, se somete a lo establecido en la Constitución, es decir, deberá siempre preferirse la interpretación que sea conforme o más conforme a la Constitución.



Víctor García Toma¹⁵ señala que desde el punto de vista doctrinario es posible establecer cuatro tipos de interpretación constitucional, que son:

a) Interpretación de la Constitución:

Es la que consiste en asignar un sentido a la Constitución a fin de ayudar a su correcta aplicación en la realidad.

b) Interpretación desde la Constitución:

Consiste en que obtenida una respuesta hermenéutica “desde la Constitución”, se descende a la legislación infraconstitucional a fin de que esta última guarde coherencia y armonía con las normas del texto constitucional.

c) Interpretación abstracta y conceptual genérica:

Es aquélla que parte de comprender teóricamente el texto constitucional, sin necesidad de ligarlo a una contingencia real en la vida política. Su utilización se lleva a cabo con un mero fin especulativo de conocimiento.

d) Interpretación específica y concreta:

Es aquélla consistente en comprender su aplicabilidad en una situación o contingencia real, emanada de la vida política. Su utilización se lleva a cabo con un fin práctico de aplicación de las normas.

9.- Reglas de interpretación en la legislación ecuatoriana:

Andrés Bello no refirió directamente al juez las normas de interpretación del Artículo 18 del Código Civil, el Código Chileno se conservan como normas de interpretación que pueden ser usadas por el juez, por otra autoridad o por los ciudadanos. Pero nuestro Código las ha convertido en normas obligatorias para el

¹⁵ García Toma Víctor.- “**En Torno a la Interpretación Constitucional**”. En Revista del Foro. Colegio de Abogados de Lima. Año LXXXVI. N°2. Juni o - Diciembre 1998.



juez.

Si las palabras del Artículo 18 del Código Civil no dejan lugar a duda sobre que sus reglas son obligatorias para todo juez ecuatoriano, esto no quiere decir que las reglas deban aplicarse solamente por los jueces, también las autoridades administrativas para entender rectamente la ley, por lo menos para uniformar su criterio judicial tendrán también que usarlas y los particulares para ajustar su conducta práctica al orden jurídico establecido tendrán también en estas reglas su guía.

El Artículo 18 del Código Civil, señala:

“Interpretación judicial de la ley

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 en 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 aparezca 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 casos a 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; y,

7a.- A falta de ley, se aplicarán las que existan sobre casos análogos; y no habiéndolas, se recurrirá a los principios del Derecho universal.”

En términos generales, las reglas del Artículo 18 del Código Civil parten de un doble supuesto o de una doble posibilidad: o bien la ley es clara o no lo es. Como el objeto de la interpretación es el de poner en manifiesto el sentido de la ley, si ese sentido desde el primer momento aparece sin lugar a dudas, se puede decir que ya está alcanzando el fin de la interpretación, por eso, dice el Artículo 18 que “cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu”, pero cuando no es claro el sentido literal, entonces tiene lugar a su aplicación las reglas del Artículo 18.

La primera regla consiste en la prevalencia del tenor literal, como medio más directo y seguro de conocer la intención o espíritu de la ley, por eso, a falta de palabras o expresiones claras se puede recurrir a la intención o espíritu claramente manifestados en la misma ley, o en la historia fidedigna de su establecimiento.



Así pues los dos procedimientos de interpretación que primeramente presenta el Artículo 18 son el de exégesis gramatical y el histórico.

Las palabras tienen varios significados: técnico, vulgar, convencional, impropio, figurado, etc. Por consiguiente, tiene suma importancia precisar en cual de esos sentidos debe entenderse las palabras de la ley.

El Artículo 18 indica que “el sentido natural y obvio, según su uso general” es el que por regla general emplea el legislador, y por lo mismo, el que se ha de tomar en cuenta al interpretar la ley. Aquel “uso general”, varía con el tiempo: el sentido de las palabras evolucionan; y esto nos plantea el problema de saber si tal “sentido natural y obvio” se refiere al “uso general” al tiempo de la expedición de la ley, o al tiempo de su aplicación, que puede ser muchos años más tarde. Quizás una solución justa de este problema radicaría en aplicar el sentido usual al tiempo de la elaboración de la ley siempre que la evolución de dicho sentido no hubiera sido previsible y en cambio aplicar el sentido actual si dicha evolución fue algún modo previsible por el legislador y con mayor razón si de hecho fue prevista.

La interpretación literal o gramatical de la ley se debe apartar del sentido usual de las palabras en dos casos: cuando han sido definidas por el legislador y cuando se trata de palabras técnicas o científicas.

“Cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal”, el sentido legal de las palabras solamente prevalece en la respectiva materia para la cual el legislador ha definido una palabra, muchas de las definiciones contenidas en el Código Civil se aplican de hecho en otras materias por el carácter supletorio del Código.

En cuanto a las palabras “técnicas de toda ciencia o arte” se deben interpretar en su sentido técnico, “salvo que se hayan tomado en sentido diverso”, por consiguiente, si el legislador las ha definido, prevalecerá el sentido legal.



La exégesis literal se completa también con el análisis del contexto, es decir, de las otras partes de la ley, así lo establece la regla 4a. del Artículo 18: “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.”

Si las leyes forman un todo orgánico, si sus partes se coordinan debidamente, es lógico que la interpretación de una parte no puede realizarse sin tener presente el conjunto.

La referida regla parte de la suposición de que en la ley hay siempre armonía y no contiene contradicciones. Por eso, de dos interpretaciones posibles, habrá que preferir aquella que pone a salvo la ley de incurrir en contradicción, sin embargo, puede demostrarse lo contrario y que precisamente se trata de un defecto legislativo que merece corrección, no se puede exagerar el respeto al legislador hasta el punto de considerarle infalible e inmune de error.

En la misma hipótesis de la coordinación y estructura lógica de las leyes, se fundamenta la segunda parte del numeral 4 del Artículo 18, aunque constituye otro procedimiento de interpretación, que se suele llamar sistema o procedimiento comparativo. “Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto”, se entiende otras leyes vigentes o anteriores, en el primer caso es propiamente el sistema comparativo y en el segundo habría una participación del procedimiento histórico ya que las leyes anteriores pueden ser los antecedentes de la ley actualmente vigente.

La regla 5a del Artículo 18 no contiene un nuevo procedimiento de interpretación, sino que más bien excluye un procedimiento que en otras épocas fue ampliamente aplicado. “Lo favorable u odioso de una disposición no se tomará en cuenta para ampliar o restringir su interpretación”, induce a buscar la interpretación objetiva de la ley, sin ampliar ni restringir arbitrariamente su significado. Continúa esta regla indicando: “La extensión que deba darse a toda ley se determinará por su genuino sentido y según las reglas de interpretación



precedentes”, prohíbe toda ampliación o restricción fundada en el concepto de favorable o desfavorable.

Sin embargo, hay que tener muy presente que lo ordenado en el numeral 5 del Artículo 18 no se puede aplicar a toda clase de materias.

El numeral 6 del Artículo 18 proporciona otros dos métodos, o mejor dicho sistemas de interpretación: la aplicación del espíritu general de la legislación y de la equidad natural. A veces se considera que los dos sistemas son uno sólo porque el espíritu general de la legislación se supone que debe coincidir con la equidad natural, pero son cosas distintas, la equidad inspira a la legislación, pero ésta tiene además su técnica en la cual entran sus propios principios, mientras la equidad es realmente universal, porque depende de la aplicación del Derecho natural, de la aplicación de la lógica a la vida, en cambio el espíritu general de la legislación se refiere más estrictamente al sistema jurídico del país, comprendida su propia técnica peculiar.

La regla 6a del Artículo 18 permite en general el uso de la equidad y del espíritu general de la legislación, pero solamente “en los casos en que no puedan aplicarse las reglas de interpretación anteriores”.

La regla 7a del Artículo 18 se refiere al caso especial de falta de ley, es decir, de una laguna del Derecho, para juzgar tales casos, el juez debe recurrir primero al procedimiento de la analogía y solamente si no es posible aplicarlo, entonces, por último, debe recurrir a los principios del Derecho universal.

La analogía consiste en la aplicación de una norma destinada a regular una materia similar. Se funda en un doble proceso lógico de inducción y de deducción: de una norma particular se procura ascender al principio en que se funda o en que se inspira y de tal principio se desciende por deducción al nuevo caso no legislado.

Finalmente, el Artículo 18 dispone que si tampoco es aplicable la analogía “se



ocurrirá a los principios del Derecho universal”, en este último caso ya no hay propiamente interpretación de la ley, sino un procedimiento que reemplaza la carencia total de legislación directa o indirectamente relacionada con el caso que se presente a la resolución de los jueces. Si puede hablarse aquí de interpretación sería sólo en un sentido negativo: el juez interpreta que ninguna ley es aplicable y que por tanto tiene que recurrir a algo superior a la ley: “los principios del Derecho”.



CAPÍTULO II

INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

1.- Evolución del método de interpretación de las normas tributarias: Breve historia de la interpretación de la norma tributaria:

De la misma manera que los autores, especialmente los civilistas, de la teoría jurídica elaboran métodos interpretativos con relación a las normas de Derecho, la doctrina tributaria propuso sistemas de interpretación que se podrían denominar como particulares de esta rama jurídica.

Con esto no se quiere decir que los métodos de interpretación general de las leyes no sean de aplicación a esta rama, pues el Derecho se entiende como un orden que abarca la totalidad de las normas jurídicas. Por tanto, los métodos de interpretación que se han elaborado con relación al Derecho en general, pueden servir, dentro de su idoneidad, para establecer el sentido de las normas que componen las ramas jurídicas comprendidas en aquél.

Al hablar de métodos de interpretación particulares del Derecho Tributario, se refiere a aquellos que fueron elaborados por los especialistas de esta ciencia (autores, legisladores, jueces, abogados, etc.)

Según **Enzio Vanoni**¹⁶, la historia de la interpretación de la norma tributaria puede resumirse del siguiente modo:

- 1) La interpretación “**contra fiscum**” aplicada en los casos de duda y prevaleciente en la antigüedad, se explica por la naturaleza de las contribuciones. Fundándose en el célebre texto del jurisconsulto romano Modestino en cuanto señalaba: “Non puto delinquere eum, qui in dubis questionibus contra fiscum, facile responderit” (No creo que cometa un

¹⁶ Vanoni Enzio.- Opera Giuridica, IV, Páginas 3-39, Citado por el Dr. José Vicente Troya, Estudios de Derecho Tributario, Serie Estudios Jurídicos, Volumen 1, Corporación Editora Nacional. 1984. Quito-Ecuador.



delito aquél que en cuestiones dudosas se pronuncie fácilmente contra el fisco), se ha afirmado que las normas jurídico tributarias deben ser interpretadas en el sentido más favorable al deudor del tributo. Este adagio surge como consecuencia de una reacción de la equidad contra la tendencia imperial de aplicar la ley tributaria con el criterio más favorable al fisco, el que si bien fue explicable en su momento, no puede de ninguna manera ser en la actualidad la base sobre la cual se construya un método de interpretación de la ley tributaria, se olvidan que la limitación de sus alcances no permite su aplicación extensiva, además, el desarrollo de esa rama jurídica ha llegado a límites que no se conocieron en el Derecho romano, época en la cual, el tributo era considerado como un signo de servidumbre, como una carga denigrante y que por ello se limitaba en su aplicación a extranjeros y vasallos, más tarde, al generalizarse y extenderse a los ciudadanos, bajo el imperio, no perdió su carácter de “odioso”, aparte de que las exigencias financieras intensificaron considerablemente su peso, todo lo cual explica que la jurisprudencia haya elaborado fórmulas para sustraer a los habitantes a las obligaciones derivadas del arbitrio del soberano, lo mismo que más tarde los teólogos y políticos medievales para liberarse de los excesos del príncipe.

El tributo pasó a ser una señal de dominación, una imposición desmedida por parte de quienes detentaban el poder, no obstante ya habían comenzado a realizarse estudios teóricos acerca de los principios de equidad y justicia que debían reunir los gravámenes. Así, cabe anotar que no para todos fue de igual significación el principio del jurisconsulto romano. Si, así para unos constituyó la consagración de la interpretación “in dubio contra fiscum”, para otros fue la base de la interpretación “in dubio pro fisco”. Estos últimos vieron en el texto una fórmula para exonerar la posible responsabilidad del juez, a quien por lo demás se le reconoció la función de obtener el pago del impuesto, ya que si no pagaba el contribuyente, debía pagarlo otro en su lugar, es decir, al interpretar la ley a favor del contribuyente, implicaba agravar la situación de otro contribuyente, ya que de todos modos el estado debía percibir los tributos



hasta el monto que fuere necesario para satisfacer sus necesidades, según esta postura el juez en situación de fallar, debe indagar el sentido de la ley con criterios netamente fiscales.

Para Eduardo Riofrío Villagómez, acepta el texto de Modestino como un criterio orientador en la interpretación de la ley tributaria con la salvedad y condición que implica el respeto y aplicación de los dos grandes principios: igualdad y uniformidad tributaria y de otros principios fundamentales del Derecho Financiero.¹⁷

- 2) En la Edad Media y hasta la Contemporánea, triunfa claramente la interpretación “in dubio contra fiscum”, a base del texto de Modestino. Se duda sobre la extensión que se debe dar al principio, sosteniéndose por una parte la doctrina de que era aplicable únicamente al aspecto punitivo de la ley tributaria. Sin embargo, siempre la teoría dominante fue la que aboga por el sentido favorable al contribuyente y la que en suma considera a la mencionada respuesta con criterio genérico de interpretación.

Los tomistas proclaman que el impuesto debe ser justo, es decir, destinado al bien común y proporcionado. Inclusive preconizan la evasión fiscal para el caso de que no se cumpla tales condiciones.

- 3) La Revolución Francesa concibe el impuesto como el costo de los servicios públicos, como una institución de base contractual. A pesar de ello se continúa la interpretación favorable al contribuyente, pero por motivos de orden contractual civilístico, pues la doctrina jurídica estaba imbuida en los estudios de Derecho Civil. Se afirma que no cabe pago del deudor, si la deuda no es clara, se sostiene que la ley tributaria es limitativa de la libertad de los ciudadanos y con argumento procesal, se razona que a falta de prueba del acreedor (Fisco), no cabe condena al deudor

¹⁷ Riofrío Villagómez, Eduardo.- Principios fundamentales del Derecho Financiero, Boletín del Tribunal Fiscal del Ecuador. No. 2-3, Página 31.



(Contribuyente).

- 4) Hasta tiempos relativamente recientes, y de acuerdo con la doctrina financiera, tiene valor la interpretación rígida o estricta, que se basa en la aceptación de la ley tributaria como limitativa de la libertad individual y patrimonial; o en considerarla norma excepcional, porque se reputa como penal o quasi-penal. Esta interpretación es propiciada por Emilio Caldara¹⁸, quien señala que las normas tributarias se distinguen de las otras normas por el hecho de ser más taxativas, constituyendo así el elemento matemático del jurídico, al que no es susceptible de aplicársele reglas lógicas que extiendan o restrinjan su significado. Esto evidentemente desconoce la sistematización inherente a todo ordenamiento jurídico que impide separar como distintos, ingredientes interpretativos que se consideren como propios de una rama jurídica solamente. Sin embargo esta posición de tipo matemático, también ha sido propiciada para el Derecho en general por Sebastián Soler, quien de tal modo pretende garantizar los valores de orden y seguridad.
- 5) Por otra parte, afirma Benvenuto Griziotti, que para extraer el recto sentido de las normas tributarias, debe aplicarse el método de la interpretación funcional, que consiste en llegar a comprender la esencia de los tributos mediante una investigación que, yendo más allá de la simple interpretación gramatical de la fórmula legal, trata de aprehender los elementos o principios de carácter político, económico jurídico y técnico de cada uno de los gravámenes, para configurar la función que éstos desempeñan. El análisis de los referidos principios que no se presentan por separado sino que se correlacionan, evidencian las funciones individuales propias de las normas jurídicas. En el momento político se encuentra la dirección y el fin fiscal o extrafiscal de cada tributo o sea la razón política que motivó su elección. La función económico-social se da en el elemento económico y

18 Citado por Norberto J. Godoy.- **Teoría General del Derecho Tributario**, Abeledo-Perrot, Buenos Aires.



consiste en la consideración de las consecuencias que la imposición de un tributo podrá ocasionar en las economías de los posibles contribuyentes. En el elemento jurídico está la fuerza de adecuación del elemento económico al político y está dada por la ley. Finalmente el elemento técnico establece cuáles son los modos más convenientes para la percepción de cada tributo.

Para Griziotti la interpretación funcional constituye un progreso con respecto a otros métodos, ya que implica un examen más preciso de la norma legal que aquel que resulta de buscar su sentido en la ratio legis o en la voluntad del legislador, llegándose a conocer el porqué junto al cómo de la ley, satisfaciéndose así en grado sumo la exigencia de la justicia y de la certeza.

- 6) **Vanoni**, se refiere a la tendencia actual de varios autores, para quienes la ley tributaria debe interpretarse con los mismos criterios aplicables a la ley común.

Giannini, sostiene que la ley tributaria se ha de interpretar según los principios comunes, pero con una “técnica propia”.

2.- Interpretación de las normas tributarias:

Enzio Vanoni, señala que “en el momento de interpretar la norma, debe averiguarse la intención del legislador, es decir, la razón de ser de la ley, o lo que es lo mismo, de la necesidad social a cuya satisfacción se encuentra ella encaminada”, porque, precisamente al decir de **Juan Martín Queralt**, “en la entraña del método adoptado por Vanoni para interpretar la norma tributaria se encuentra como punto fundamental la necesidad de valorar exactamente las nuevas realidades sociales, cuya regulación constituye el objetivo de la norma, siendo tal circunstancia la que posibilita la evolución de los conceptos tributarios, evolución que no supone en modo alguno una posibilidad de reatribuir facultades normativas al intérprete, sino únicamente el reconocimiento de la facultad de



atemperar el principio implícitamente contenido en la norma a las situaciones necesariamente cambiantes como efecto de la evolución social y en vista de las cuales se dictó la norma.”¹⁹

Vanoni, citando a algún tratadista expresa “hoy es cuestión doctrinariamente pacífica que las reglas que deben utilizarse en la interpretación de la ley no pueden considerarse completamente idénticas en todo el campo del Derecho” y que por ello “se considera que la especial naturaleza de las leyes tributarias impide la aplicación de las reglas de interpretación de las leyes en general”, sin embargo, este principio debe entenderse en su justa dimensión por cuanto las leyes tributarias, al decir de Jarach, son en cuanto ordenamiento jurídico, de idéntica naturaleza que las demás, al menos en cuanto a su formación, pese a que las instituciones o situaciones que regulan contienen especificaciones muy particulares que solamente tienen aplicación dentro del campo tributario, en cuyo caso es evidente que para interpretarlas haya que recurrirse a sus principios específicos que son los que regulan el Derecho Tributario.

En la opinión de Vanoni, “el fin de la labor del intérprete no es el de investigar la inexistente voluntad de los órganos que han elaborado la ley, ni el de individualizar el Derecho deducido del contexto de la conciencia jurídica popular, sino el de llegar a aprehender el verdadero valor de la ley considerada como voluntad viva del estado, actividad en la cual recurre a determinados medios o ayudas que, a efectos expositivos conviene examinar separadamente pero que constituyen los elementos inescindibles de un único procedimiento lógico. En primer lugar, hay que distinguir en el proceso de interpretación dos elementos esenciales: el elemento histórico, con cuya ayuda se puede reconstruir la voluntad del estado contenida en la norma, tal como se concibió en el momento de su emanación: y, el elemento lógico en sentido estricto, a través del cual se pone a la ley en contacto con la vida social, con las nuevas necesidades y con las nuevas corrientes de pensamiento, con el fin de reconstruir el valor de la regla jurídica en

¹⁹ Citado por Norberto J. Godoy.- **Teoría General del Derecho Tributario**, Abeledo-Perrot, Buenos Aires.



el momento de su aplicación.”²⁰

Fácil resulta a esta altura afirmar, partiendo de los elementos señalados por Vanoni, que la ley debe interpretarse teniendo en cuenta el justo valor que el legislador atribuye a las palabras utilizadas en la redacción de la norma, sin embargo, no es posible perder de vista que dentro del específico campo tributario, las palabras utilizadas en la ley no tienen, en muchos casos, el significado que comúnmente se les atribuye en los demás campos del Derecho o porque no tienen una conceptualización diferente, o porque se adoptan para el caso de la norma tributaria, términos definidos por la ciencia financiera, la economía, la contabilidad, o que, como ocurre con bastante frecuencia, particularmente tratándose de asuntos inherentes a instituciones que funcionan exclusivamente dentro del campo tributario, tengan su *sui generis*.

Quien revise la obra de Vanoni, así como la de otros tributaristas ubicados dentro de la misma línea de pensamiento, tocante a la interpretación de las normas tributarias, podrá apreciar cómo, en base a los enunciados científicos por ellos esbozados y a efectos de interpretar la ley tributaria, consideran relevante, en calidad de elemento histórico, todos aquellos trabajos preparatorios que sirvieron como fundamento para la expedición de la ley.

El criterio predominante, partiendo de la tesis fundamental de la unidad esencial de todo el Derecho, es que las leyes tributarias deben ser interpretadas siguiendo las reglas consagradas para todas las demás, es decir, son aplicables para fijar el sentido de la norma tributaria los distintos métodos reconocidos por la ciencia jurídica, así:

Giannini señala:

“Las mismas reglas dominan la interpretación de cualquier norma, y ninguna de aquéllas autoriza a pensar que para el Derecho Tributario deban seguirse criterios

²⁰ Citado por Norberto J. Godoy.- **Teoría General del Derecho Tributario**, Abeledo-Perrot, Buenos Aires.



interpretativos diversos de los que presiden la interpretación de cualquier otra clase de leyes”.²¹

Berliri, se pronuncia en el mismo sentido:

“En conclusión, por tanto, debe rechazarse que para las normas tributarias valgan reglas de interpretación distintas de las que son aplicables a las otras leyes”.²²

Sainz de Bujanda llega a la siguiente conclusión:

“La metodología jurídica ha surgido como reacción frente a los peligros de los métodos puramente económicos y sobre todo, como toma de conciencia de que el Derecho Tributario es una parte del orbe jurídico, por lo que sus métodos de interpretación no pueden ser otros que los que imperan en las restantes ramas del Derecho”.²³

En este mismo sentido se pronuncian Pérez de Ayala, Villegas, García Belsunce.

El tratadista colombiano **Ramírez Cardona** dice:

“Los principios y métodos de interpretación de la ley tributaria son los mismos generales aplicados por la hermenéutica jurídica. Simplemente que están referidos a una realidad económica constitutiva del hecho imponible, lo que conduce a algunas modalidades en la aplicación de la ley tributaria”.²⁴

Todas estas tesis expuestas por los principales tratadistas llevan a la conclusión de que existe una identidad fundamental en la forma de interpretar las leyes en

21 Giannini Achille Donato.- **Instituciones de Derecho Tributario**, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1957, Página 32.

22 Berliri Antonio.- **Principios de Derecho Tributario** Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1964, Página 97.

23 Sainz de Bujanda Fernando.- **Lecciones de Derecho Financiero**, Universidad Complutense, Madrid, 1979, Página 73.

24 Ramírez Cardona Alejandro.- **Derecho Tributario**, Temis Bogotá, 1985, Página 73 y 74.



general y las tributarias en particular, sin olvidar que éstas últimas están informadas por un principio esencial, que es el de la legalidad de los tributos, y por un elemento material, que es la manifestación de una capacidad económica en el sujeto pasivo del tributo.

Es importante advertir que todas las formas de interpretación, no se excluyen entre sí, sino que por el contrario se complementan unas a otras.

En su “Filosofía del Derecho”, **Luis Recasens Siches** trae el testimonio de varios jueces y tratadistas españoles, franceses, alemanes y norteamericanos, quienes se han preguntado cuál ha sido el criterio fundamental de interpretación de la ley en sus labores en el foro y en la cátedra, y han llegado a la conclusión de que no existe un criterio único o preponderante de interpretación, sino que todos los métodos de interpretación confluyen en esa labor que es esencial en todo trabajo jurídico. Al respecto concluye:

“Nunca ninguno de los que ofrecieron un estudio pluralista de los métodos, consiguió elegir, con razones plenamente justificadas, uno de esos métodos como el correcto y repudiar los demás. Ciertamente que en diferentes épocas hubo juristas que intentaron tal elección, y que incluso trataron de justificarla; pero a todas luces el éxito no acompañó a ninguno de los que acometieron tal empresa. Otros juristas presintieron o sintieron que la verdad en cuanto a métodos de interpretación no moraba exclusivamente en uno de ellos, y, ora por barrunto, ora por experiencia, creyeron que la verdad se hallaba repartida o bien entre todos los métodos propuestos o bien entre algunos de ellos. Algunos de los que así pensaban entendían que para determinadas materias, bajo ciertas condiciones o en especiales circunstancias, el método pertinente era uno; mientras que para otras materias, condiciones o circunstancias, debía emplearse otro método.”²⁵

Precisamente por la indeterminación que existe con respecto a la forma de interpretar la ley, los artículos del Código Civil se limitan a exponer los criterios

²⁵ Recasens Siches Luis.- **Filosofía del Derecho**, México. 1959, Página 630.



fundamentales, sin establecer una determinada jerarquía o preeminencia, a fin de que sea la prudencia del jurista la que lo guíe en cada momento, según la materia y las circunstancias respectivas.

Por tal razón, la ciencia del Derecho se la llama “jurisprudencia”, ya que la prudencia es la virtud jurídica por excelencia.

3.- El objeto económico de la ley tributaria y el contenido económico-financiero de los hechos y objetos sujetos a la tributación. Significación económica.

El enfoque económico en la interpretación de las normas tributarias surgió en Alemania en el año 1919, incorporado en la Ordenanza Tributaria del Reich, u Ordenamiento Tributario del Reich, ante la imposibilidad de los tribunales fiscales de aplicar en la forma correspondiente los gravámenes, ya que la base de la imposición estaba establecida por elementos del Derecho Civil. La jurisprudencia alemana seguía aferrada al concepto de que las leyes tributarias eran de interpretación literal y restringida, conceptos y construcciones puramente lógicos, en los que necesariamente debían encuadrarse las situaciones particulares.

Su principal propulsor, **Enno Becker**, quien señala textualmente que:

“La antigua y arraigada opinión de que el Derecho Tributario representaba tan sólo un Derecho intruso en la sagrada esfera jurídica de los individuos, que debía considerarse como un mal necesario y era, por lo tanto, de interpretación restrictiva, aún predominaba en forma absoluta.”

Para poner fin a esa situación y también para evitar la remisión de los tribunales a los conceptos del Derecho privado, Becker se refiere a que en la interpretación de las normas tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significación económica y la evolución de las circunstancias, esto se incorporó al ordenamiento jurídico con un fin práctico para que los jueces pudieran apartarse del formalismo



conceptual y prescindiendo de las formas o apariencias jurídicas, aplicaran la legislación fiscal según la realidad de los hechos económicos, no siempre coincidentes con aquellos, para que la norma tributaria cumpliera la función prevista.

En posesión de esta herramienta, con el objeto de evitar la elusión del impuesto mediante la utilización de formas autorizadas por el Derecho privado, llegó a establecerse categorías o tipos fijos, válidos con el carácter de general, que permitían distinguir los efectos atípicos con exclusión de las particularidades de cada caso, fue la denominada teoría de los tipos.

Este criterio de interpretación surge, entonces, como la combinación de tres factores:

- 1) El fin u objeto de la ley;
- 2) La significación económica de ella; y,
- 3) Los hechos tal como han sucedido realmente.

El principio de la realidad económica como método de interpretación de las leyes tributarias recibió gran acogida en la doctrina y la jurisprudencia de Alemania, aunque con reservas desde el primer momento. En los últimos tiempos se ha producido una franca reacción en el sentido de su utilización restringida, en razón de su ambigüedad e incertidumbre.

La interpretación según la realidad económica 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 realidad económica que se quiso aprehender en el momento genésico del tributo.

El tributo, en efecto, se funda en la capacidad contributiva y ésta es una



apreciación político-social de la riqueza del contribuyente. Para efectuar esa apreciación, el legislador tiene en cuenta la forma en que objetivamente esa riqueza se exterioriza y por ello la interpretación de normas que establezcan obligaciones tributarias y definan hechos imponibles, forzosamente deberá tener en cuenta esos elementos objetivos de la riqueza que son económicos.

De ello se desprende que sólo el análisis de los hechos según su sustancia económica, podrá indicar cuál es la realidad que el legislador ha querido valorar y apreciar a los efectos tributarios.

Pero esto no debe llevar a confundir las cosas, la tarea de interpretación de normas jurídicas es siempre tarea jurídica, y no como alguien que dijo que en materia tributaria las leyes se interpretarán económicamente y no jurídicamente, pues la consideración económica no es una interpretación opuesta a la jurídica, es un criterio jurídico que sugiere al intérprete tener en cuenta el contenido económico de los hechos para encuadrarlos en las normas materiales.

Funcionamiento de la interpretación según la realidad económica:

Héctor Villegas²⁶, señala que cuando los hechos imponibles se vinculan con actos jurídicos de carácter negocial o negocios jurídicos, existen circunstancias originadas en la voluntad creadora de los propios particulares. En Derecho privado no está prohibido que las partes elijan, dentro de ciertos límites (demarcados por el orden público), el tratamiento jurídico a que quieren someter sus operaciones. Muchas veces existe la posibilidad de elegir diferentes operaciones jurídicas para alcanzar fines económicos sustancialmente idénticos y en general cuando se realiza un acto jurídico o una negociación, puede distinguirse la intención empírica y la intención jurídica.

La intención empírica es aquella que se encamina a obtener el resultado económico real para cuyo fin el acto se realiza.

²⁶ Héctor Villegas.- **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Tomo 1. 3ra Edición, Buenos Aires.



La intención jurídica es aquella que se dirige a alcanzar, mediante el acto o negocio, determinados efectos jurídicos, para lo cual se encuadra ese acto o negocio dentro de un determinado molde o figura del Derecho privado.

Las partes adoptarán la forma mediante la cual sientan sus derechos más protegidos, o mediante la cual les sea más fácil exigir el cumplimiento a la otra, o mediante la cual paguen menos tributos.

Es aquí donde entra en funcionamiento la interpretación según la realidad económica. El Derecho Tributario, y puede hacerlo conforme a su autonomía, se interesa de la operación económica real que hacen las partes, sin reconocer eficacia creadora de efectos jurídicos tributarios a la unidad individual, en otras palabras, para los fines del tributo, no sigue a las partes en lo referente al régimen jurídico a que quieran someterse si éstas han elegido una forma jurídica que distorsiona la realidad económica del acto. Eso significará darles la opción de elegir el régimen tributario que prefiera, aún cuando ese régimen encubra una realidad diferente, lo que no es posible, porque la única voluntad de la cual nacen las consecuencias tributarias de los actos es de la ley, como bien lo señala **Dino Jarach**: “Sólo la apreciación propia del legislador es la que establece cuáles son las consecuencias tributarias de una determinada actividad”.

Mediante la aplicación de este criterio, los jueces tienen entonces la herramienta necesaria para apartarse del formalismo conceptual, y prescindiendo de las formas o apariencias jurídicas, aplicar la legislación fiscal según la realidad de los hechos económicos, sin necesidad de demostrar la nulidad del acto jurídico aparente o su simulación.

Al decir de **Andrea Amatucci**²⁷, el legislador tributario no puede apartarse de las precisas indicaciones científicas, si pretende elaborar una norma capaz de procurar, en determinadas condiciones, los fines queridos. La construcción de un

²⁷ Amatucci Andrea.- **Tratado de Derecho Tributario**, Editorial Temis S.A., Bogotá-Colombia, 2001, Páginas 597 y siguientes.



concepto de Derecho Civil contenido en una norma tributaria presupone por tanto la consideración de su objeto económico, bajo el perfil estático, entendido como ámbito en donde ha de conducirse, y bajo el dinámico, considerarlo como la modificación a la cual este es sometido por obra de la acción normativa.

La interpretación permite el pleno conocimiento de la norma tributaria y, por tanto, también de las notas de concreción y de funcionalidad que se comprende solo valorando exhaustivamente en el ámbito de las finalidades económicas normativas el significado económico que se esconde detrás de un supuesto hecho del Derecho Civil contenido en la norma tributaria. Tal exigencia provoca el nacimiento de un delicado problema en la construcción del método de interpretación, versa sobre la formulación del modo de la consideración económica. Pertenece a la tarea preliminar del intérprete establecer si la norma pretende acoger todo el supuesto de hecho normativo y en caso negativo, delimitar las modificaciones a las que resulta sometida por efecto de la relevancia de su contenido económico. La construcción de los criterios que deben asistir al intérprete implica el recurso a los métodos más modernos, que la doctrina de Derecho Tributario ha efectuado con base en enseñanzas de teoría general del Derecho, tal fenómeno se identifica en la actividad de los conceptos jurídicos, elaborada por la literatura metódica fuera del Derecho Tributario.

El modo de consideración económica permite la evolución de las normas jurídicas según su sentido económico, es decir, de su significado dirigido hacia la realidad económica y expresa la primacía de la sustancia sobre la forma como ha sido acuñada por los juristas que han procedido según la comprensión intuitiva de lo que es económico.

Hoy se reconoce generalmente que la interpretación económica no es más que una manifestación especial de la interpretación teleológica en el Derecho impositivo, que toma en consideración los fines económicos de tal ámbito del Derecho. Este reconocimiento, afirma Combarros Villanueva, tiene una especial relevancia, puesto que significa que, ante la contraposición que se creó entre consideración económica y consideración jurídica, la interpretación respeta los



criterios económicos y también jurídicos, señala también límites a la aplicación de este método que se encuentran en la misma consideración del presupuesto de hecho y en el sentido atribuible a las palabras utilizadas por el legislador. El núcleo de la cuestión para la admisibilidad de la interpretación económica en el Derecho Tributario está en el concepto que se tenga de esta, cuando se comprende que el análisis de las circunstancias económicas relativas a la descripción del hecho imponible prevalece aunque no haya sido la intención de legislador, ante un procedimiento que no puede calificarse como interpretación jurídica, puesto que prescinde no solo de la letra sino también del espíritu de la ley, el uso de la interpretación económica debe ser el criterio fundamental de interpretación, señala la autora.

Amatucci, señala en su obra “Tratado de Derecho Tributario”, en forma coincidente con la doctrina, que resulta superada la visión tradicional según la cual el modo de consideración económica sería un correctivo general para transformar los conceptos del Derecho Civil recibidos por el Derecho Tributario en una entidad más adecuada a la capacidad contributiva económica. A la luz de esta concepción, el Derecho Civil producirían para el Derecho Tributario solo la esfera de los conceptos y en su interior se colocaría un campo conceptual que contendría todos los supuestos similares al núcleo del supuesto legal desde el punto de vista económico. Una desviación sin límites, de hecho, compromete la unidad del ordenamiento jurídico, el cual presupone que el mismo concepto jurídico conserve idéntica esencia en cada rama.

El Derecho Civil y el Tributario, cuando utilizan el mismo concepto, reciben el mismo significado. Rige por tanto la primacía del Derecho Civil, del cual el Derecho Tributario es consecuencia. Hasta donde las leyes tributarias se sirven del lenguaje conceptual del Derecho Civil, los contenidos conceptuales son idénticos, sería necesaria una interpretación conforme al Derecho Civil. Pero estos relieves permiten establecer los límites dentro de los cuales debe actuar el modo de consideración económica, entendido como interpretación económica del concepto de una ley tributaria, en cada caso haría falta investigar mediante la interpretación qué contenido tendría el concepto de Derecho Civil en el ámbito de



una ley tributaria. Un alejamiento del Derecho Civil sería tomado en consideración en el caso en que así se alcanzase el fin de la norma jurídica.

Método exclusivo y único de interpretación en materia tributaria:

Es evidente que la doctrina jurídica en general y la doctrina tributaria en particular, se han afanado por tratar de llegar a la consecución de un método único exclusivo, que pudiera traducir infaliblemente una recta interpretación de las normas jurídicas, a lo que se agrega que en general, se ha puesto preponderantemente el acento en el elemento físico de éstas, las palabras de la ley, en el elemento subjetivo, la significación, o en el elemento objetivo, lo significado, teniéndose finalmente a tomar estos elementos de modo mixto o indistinto, a los efectos de llegar a tal objetivo en la función interpretativa.

El logro de ésta pretensión puede ser considerado como utópico, pues la misma práctica jurídica se ha encargado de demostrar esa imposibilidad, ya que la jurisprudencia no se ha sometido o limitado para desempeñar su función interpretativa a ningún método determinado, y aun, ni siquiera ha establecido una gradación que pueda revelar la preferencia de un sistema sobre otro.

La postura que adopta como método exclusivo y único aquél que se refiere al elemento económico de la norma jurídico tributaria, que se valora en un momento pre-jurídico anterior al de la sanción de ésta y que debe tomarse en cuenta a los fines de establecer una interpretación más certera de tal expresión normativa, deja de lado por supuesto, no solamente a todos aquellos elementos que componen al fenómeno tributario como los son aquellos de carácter político, sociológico y técnico, sino también y esto es lo más importante, a aquel elemento que en definitiva permite decidir al intérprete por una interpretación más aconsejable, que es el que tiene en cuenta la razonabilidad de las disposiciones en juego, a los efectos de su aplicación, especialmente por quienes llevan a cabo actividades de índole jurisdiccional.

Si no cabe dar preferencia a uno por sobre todos los métodos propiciados por los



autores de la teoría general del Derecho, corresponde adoptar una actitud similar respecto de los propugnados por la doctrina tributaria.

El método de interpretación funcional o el método de interpretación económica de las normas jurídico tributarias y de la realidad económica de los hechos, han sido incluidos en el Derecho positivo que a juicio de Norberto J. Godoy²⁸, “constituye un despropósito en materia de técnica jurídica, dado que así como ninguna disposición puede establecer de manera particular qué elemento debe tomarse exclusivamente como fuente del Derecho, tampoco resulta acertado que a través de la normativa jurídica se pretenda imponer un método de interpretación por sobre cualquier otro de los que se han recomendado en materia hermenéutica”.

Cuando la doctrina tributaria se ha ocupado de este tema, se destaca la aplicabilidad de cualquiera de los métodos de interpretación propiciados por la ciencia jurídica, desechando que los llamados como de la interpretación funcional o de la significación y de la realidad económicas fueran considerados de manera exclusiva, sin perjuicio de repudiar tajantemente los criterios apriorísticos de interpretación tanto a favor del fisco como a favor del contribuyente excluyendo el criterio de que las normas jurídico tributarias debieran ser calificadas como excepcionales, esto como consecuencia de que el ingrediente económico es solamente uno entre varios de los aspectos que se tienen en consideración cuando se propicia la creación o modificación de normas jurídico tributarias, siendo todos operativos para ser empleados en la interpretación de las disposiciones tributarias, como lo son el elemento físico, esto es, las palabras escritas de las normas, el elemento subjetivo, la significación, y el elemento objetivo, lo significado, pasando por todos los medios posibles para la solución de los problemas semánticos, sintácticos y lógicos a los que se hiciere alusión.

Por otra parte, cabría preguntarse qué debe hacer el intérprete de las normas jurídico tributarias o de los hechos sobre los que éstas se aplican, cuando se

²⁸ Norberto J. Godoy.- **Teoría General del Derecho Tributario**, Abeledo-Perrot, Buenos Aires-Argentina.



encuentre ante situaciones que a pesar de haber sido abordadas, no han sido resueltas por la ciencia económica.

Así mismo resultará prácticamente ineficaz emplear algún criterio de carácter estrictamente económico, cuando el intérprete trate de dar significado o sentido a disposiciones de orden tributario administrativo o de índole tributario procesal.

El hecho de que en la legislación tributaria o en cualquier rama jurídica se indique de modo exclusivo el empleo de determinado método de interpretación de las normas jurídicas, sólo es debido a fundamentaciones que dentro de una buena técnica legislativa no deberían tener cabida en las disposiciones del Derecho positivo, ya que no existe un método de interpretación que sea susceptible de ser preferido dentro de éste en desmedro de otros métodos, con arreglo al cual pueda determinarse una significación como la única recta o verdadera, entre todas las significaciones posibles que puedan resultar de una norma jurídica, quedando la elección de los métodos de interpretación como problema jurídico-político en manos del intérprete.

Vale la pena señalar que no tendría mucho sentido que un específico método de interpretación como el de la significación económica, sea determinado normativamente en desmedro de los que la doctrina indica descriptivamente en esta materia, si en la práctica dicha directiva no es aplicada en la generalidad de los casos de modo análogo a la situación que se producirá si a través de normas jurídicas se pretendiera determinar de una manera específica, cuál es la fuente del Derecho que debería ser tomada de modo preponderante con exclusión de toda otra.

De lo anotado se desprende que no es posible determinar en forma normativa de qué manera deben ser solucionadas las cuestiones interpretativas en materia de Derecho Tributario, tampoco es dable por supuesto, que la doctrina jurídica pueda efectuar de modo alguno tal función como obligatoria, lo que la doctrina podría es llegar a describir la función hermenéutica, poniendo de resalto qué es lo que realmente acontece en la práctica jurídica se debe aplicar e interpretar el Derecho



con el objeto de resolver controversias entre partes interesadas que sean o puedan ser sujetos de relaciones jurídico tributarias, tratan de establecer el sentido o el significado de las normas jurídico tributarias cualquiera fuere el nivel en que éstas se hallaren ubicadas.

Por supuesto, que un sistema jurídico tributario, el órgano que actúa ejercitando funciones legislativas, por razones de buena técnica jurídica, debería sancionar sus normas jurídicas generales que los constituyentes hayan establecido y quienes ejercitan funciones jurisdiccionales, interpretan no solamente la Constitución y las leyes, sino también, en su caso, los precedentes administrativos y judiciales que sean operativos para resolver de algún modo, las controversias que les son sometidas a su dilucidación, sin perjuicio de que, además, debe efectuar la interpretación de los hechos a los que van a ser o no aplicadas dichas normas jurídico tributarias generales e individuales.

El sistema jurídico tributario se nos presenta como un conjunto de normas que no tienen la misma jerarquía o nivel, sino que ocupan diferentes grados en el orden jurídico, por lo que se puede hablar de normas superiores y de normas inferiores, las que en su conjunto vendrían a estar representadas en una especie de pirámide.²⁹

En esa conjunción de niveles cabe destacar que las normas superiores van en cierto modo determinando en mayor o menor medida, el contenido de las normas inferiores en forma sucesiva e inclusive regulando el acto acerca de cómo éstas deber ser creadas, esa determinación nunca puede ser total, sino que la norma superior deja un margen más o menos amplio de indeterminación, el cual queda librado a la apreciación del órgano que tenga por misión crear la norma jurídica del grado inferior, siendo esa indeterminación de carácter intencionado cuando por ejemplo se establecen en la ley sanciones que deben adoptarse entre límites mínimos y máximos o se hace alusión a ciertos actos o hechos enunciándolos de modo ejemplificativo, esto es, de manera no taxativa, o de carácter no

²⁹ Kelsen Hans.- **Teoría general del Derecho y del Estado**.



intencionado.

La teoría general del Derecho ha puntualizado que las normas jurídicas configuran un marco más o menos amplio en el cual pueden tener cabida no sola una, sino varias posibilidades de aplicación y de sentido, quedando a cargo del intérprete, en especial de aquel que desempeña una función jurisdiccional, la elección de alguna de ellas, ejerciendo así su propio criterio en cuanto puede moverse entre límites mínimos y máximos de la indeterminación respectiva, o puede incluir cierta situación en una enunciación ejemplificativa, o además resolver per se las cuestiones de interpretación que puedan suscitarse, aspecto que no puede ser objeto de normatividad particular alguna, ya que el intérprete no solamente ejercita en el evento una actividad intelectual en cuanto aplica las normas jurídico tributarias, sino también una actividad creativa en cuanto contribuye a ir llenando el marco de indeterminación que siempre tienen tales disposiciones.

Al decir de Norberto J. Godoy, ese grado de indeterminación, en caso que corresponda aplicar la norma jurídica, recién va a quedar agotado cuando un órgano del estado lleve a cabo un acto definitivo de total aplicación de las normas jurídicas generales e individuales.

4.- La analogía en la aplicación de las normas tributarias: Aplicación de la analogía en la legislación ecuatoriana.

Utilizar la analogía significa aplicar a un caso concreto no previsto por la ley, una norma que rija un caso semejante.

La regla 7ª del **Artículo 18** del **Código Civil**, señala:

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

Esta prescripción rige en el Derecho privado, por lo que suscita dudas respecto de su aplicabilidad en materia tributaria.



Debe aclararse, en primer lugar, que la analogía tiende a suplir la laguna legislativa, y que si bien tiene una raíz lógica, no puede confundirse con el método lógico. En éste siempre existe una norma referida a un caso concreto, mientras que en la analogía no existe tal norma y se pretende suplir la laguna con disposiciones que rijan situaciones semejantes. Por ello se ha sostenido, con acierto, que la analogía no es una forma de interpretar la ley, sino de integrarla. La analogía es un procedimiento que nada tiene que ver con la interpretación de la ley, pues, precisamente se origina cuando no hay norma aplicable.

Es evidente que la analogía no es admisible en el Derecho Tributario material, es decir, en el que tiene por objeto definir el nacimiento de la obligación tributaria, pues ello equivaldría admitir la posibilidad de establecer tributo sin que mediara creación legal. La ley debe directamente fijar los elementos fundamentales de la obligación tributaria, cuales son el sujeto activo, sujeto pasivo, el hecho gravado, la base gravable y la tarifa.

En tanto que el Derecho Tributario formal, se relaciona con los procedimientos aplicables para determinar la obligación tributaria y hacerla cumplir, permite la analogía.

Hay algunas discusiones doctrinales con respecto a la analogía en materia tributaria. Ciertos autores, como Ingrosso, Giannini y Griziotti, la aceptan, sostienen que su aplicación no significa la creación de una nueva norma jurídica, sino que pone de manifiesto una norma contenida indirectamente en la ley. Otros autores, como Jarach, Berliri, Bielsa, se pronuncian en contra de la aplicación analógica.

Berliri, sostiene que como norma general la interpretación analógica debe quedar excluida, y sólo puede admitirse en el caso de que el legislador lo consienta expresamente para determinado impuesto.

La mayoría de la doctrina, sin embargo, acepta la analogía con ciertas restricciones, la principal de las cuales es, lógicamente, que mediante la analogía



no es posible crear tributos. Giannini dice que no pueden ser objeto de interpretación analógica las normas que determinan los hechos impositivos, pero no se opone a la analogía en otros supuestos (Instituciones, p.32). Horacio García Belsunce afirma que no puede admitirse la analogía en Derecho Tributario sustantivo ni en derecho penal tributario, pero que si puede admitirse en Derecho Tributario formal y Derecho Tributario procesal (La interpretación, p.64).

El Modelo de Código Tributario para América Latina establece en su Artículo 6:

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

Esta norma es incompleta, ya que se omite prohibir la analogía en todo lo relativo al ilícito tributario, prohibición que es necesaria. Por su parte, Jarach ha criticado la disposición del Modelo por cuanto por vía de analogía no puede designarse sujetos pasivos ni atribuirles obligaciones que la ley no les atribuye, nada dice de esto el Artículo 6 del Modelo. Agregó que la prohibición de la integración analógicas se limita a la creación por el intérprete de hipótesis de hecho no previstas en la ley “pero fuera de ese caso... la analogía es posible y la mayoría de los autores recurre a ella, tanto dentro del Derecho Tributario en sí, como en el ámbito más dilatado del derecho público y aun en el campo más amplio del derecho en general”.

En definitiva, la analogía no es aplicable en el Derecho Tributario material o sustantivo y especialmente en cuanto a los elementos estructurales del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos cuantitativos de graduación), así como en lo referente a exenciones. Tampoco es admisible en Derecho penal tributario, dado que mediante analogía no pueden crearse infracciones tributarias ni penalidades de ningún tipo.

Fuera de estas limitaciones, no hay inconvenientes en la utilización de la analogía, sobre todo en materia de Derecho Tributario formal y Derecho Tributario procesal, donde son frecuentes los vacíos legales y la obligada remisión a



principios contenidos en leyes análogas.

Según Amatucci, la analogía persigue extender a situaciones imprevistas las disposiciones legales, aunque éstas no coincidan absolutamente con el presupuesto de la ley, siempre que las diferencias sean irrelevantes, es decir no sean de gran importancia ni impidan que la ley cumpla su finalidad.

La analogía requiere de: a) la falta de una disposición aplicable al caso concreto, y b) que exista una semejanza entre el hecho regulado y el hecho por regular, es una forma de aplicación de la ley tributaria ante sus vacíos, pero desde el punto de vista de la razón de ser del Derecho Tributario, mientras que la interpretación parte de la existencia de una norma cuyo sentido es necesario interpretar o descifrar.

Aplicación de la analogía en la legislación ecuatoriana:

El **Artículo 14 del Código Tributario** señala:

“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 básicos de la tributación.

La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley.”

En el Derecho Tributario ecuatoriano la analogía es admisible pero sólo para colmar los vacíos de la ley para cuestiones meramente conceptuales sobre instituciones ampliamente abarcadas en otras ramas del Derecho, sin que implique menoscabo a la existencia de la seguridad jurídica, pero en virtud de ella no se pueden crear, modificar o extinguir tributos, delitos ni hechos jurídicos.

La doctrina señala también que la analogía, como ya se indicó, no es un método de interpretación de la ley sino un medio de integración del Derecho ante un vacío



legal. Consiste en considerar los principios establecidos en otras normas para colmar situaciones que no pueden solventarse con disposiciones existentes siempre que estas guarden armonía o identidad jurídica con el asunto no previsto. Se basa en el principio racional de semejanza y se entiende como la facultad que tiene el juez o intérprete para otorgar igual trato o solución, tanto así que una de las consecuencias del principio de legalidad es la prohibición de aplicar la analogía en la ley tributaria y ello, básicamente, porque la actuación esencial del intérprete no se dirige a sustituir al legislador sino a precisar conforme a los instrumentos interpretativos usuales la ratio de la norma.

En nuestra legislación la analogía tiene una aplicación muy limitada, es decir, solamente se la puede utilizar de manera subsidiaria para complementar los vacíos que se encuentren, pero solo después de la aplicación de cualquier norma dentro del ordenamiento jurídico tributario.

Esa aplicación tiene limitaciones taxativamente detalladas en ley y como su utilización es supletoria implicaría, de por sí, la constatación de la inexistencia de la norma en el aspecto tributario que se pretende completar o subsanar su contenido a raíz de esta.

Adicionalmente, es importante señalar que en el Código Orgánico de la Función Judicial se indica que:

“Artículo 28.- Principio de la obligatoriedad de administrar justicia.- Las juezas y jueces, en el ejercicio de sus funciones, se limitarán a juzgar y hacer que se ejecute lo juzgado, con arreglo a la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes de la República.

No podrán excusarse de ejercer su autoridad o de fallar en los asuntos de su competencia por falta de norma u oscuridad de las mismas, y deberán hacerlo con arreglo al ordenamiento jurídico, de acuerdo a la materia.

Los Principios Generales del Derecho, así como la doctrina y la jurisprudencia,



servirán para interpretar, integrar y delimitar el campo de aplicación del ordenamiento legal, así como también para suplir la ausencia o insuficiencia de las disposiciones que regulan una materia.”

El **Artículo 29** del indicado Código establece:

“Interpretación de normas procesales.- Al interpretar la ley procesal, la jueza o juez deberá tener en cuenta que el objetivo de los procedimientos es la efectividad de los derechos reconocidos por la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y la ley sustantiva o material.

Las dudas que surjan en la interpretación de las normas procesales, deberán aclararse mediante la aplicación de los Principios Generales del Derecho procesal, de manera que se cumplan las garantías constitucionales del debido proceso, se respete el derecho de defensa y se mantenga la igualdad de las partes.

Cualquier vacío en las disposiciones de las leyes procesales, se llenará con las normas que regulen casos análogos, y a falta de éstas, con los principios constitucionales y generales del Derecho procesal.”

Esto evidencia lo indicado en líneas anteriores que no hay inconvenientes en la utilización de la analogía, sobre todo en materia de Derecho Tributario formal y Derecho Tributario procesal, donde son frecuentes los vacíos legales y la obligada remisión a principios contenidos en leyes análogas.

5.- La interpretación de las normas tributarias: criterios de interpretación referidos en la legislación ecuatoriana:

De los **Artículos 13 y 14** del **Código Tributario**, se puede establecer como reglas de interpretación las siguientes:



1. Las normas tributarias deben interpretarse con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta sus fines y su significación económica. En este caso hay que tomar en cuenta adicionalmente las normas de interpretación que incluye el Código Civil.
2. Las palabras empleadas por la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que las haya definido expresamente.
3. Cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias primará la que más se conforme a los principios básicos de la tributación.
4. La analogía es procedimiento admisible en materia tributaria, pero en virtud de ella no se pueden crear tributos ni establecer sanciones.

Al señalarse en el Código Tributario que las normas tributarias deben interpretarse con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, se entiende que las normas tributarias son equiparables a las demás, hay una equiparación metodológica de la interpretación de las normas tributarias y las demás normas, es decir, la aplicación de los criterios generales de interpretación del Derecho a las normas tributarias, con reconocimiento del criterio de la dimensión económica de estas normas jurídicas en su interpretación, cuyo principio inspirador más característico es la capacidad económica.³⁰

Adicionalmente el **Artículo 13** del **Código Tributario** señala que se debe tener en cuenta los fines de las normas tributarias y su significación económica.

La norma tributaria expresa una realidad económica, los efectos económicos que de su aplicación se derivan son importantes con referencia a otras ramas del Derecho, sin embargo el aspecto económico es únicamente una parte del social, al que se refiere la norma. La interpretación es una sola, el criterio económico, es

³⁰ Menéndez Moreno, Alejandro.- Derecho Financiero y Tributario, 10ª Edición, Lex Nosa S.A., España, 2009, Páginas 132 y siguientes.



uno de los varios que ayudan a la interpretación, el cual no excluye a los otros.

Debe distinguirse entre el aspecto económico que en la fase pre-jurídica influye en la creación de la norma, y el jurídico que propiamente aparece luego para la interpretación.

El objeto – fin del tributo es un criterio de interpretación de las normas tributarias, a veces puede que exista una contradicción entre el objeto – fin del tributo y el objeto material, estos es, entre la riqueza que se quiere gravar y lo que se contempla en las normas reguladoras del mismo tributo.

Las normas tributarias tienen la misma estructura general de las demás normas jurídicas, esto es, consta de un presupuesto de hecho o hipótesis y una consecuencia jurídica o mandato. El presupuesto de hecho de las normas tributarias consiste en la descripción de los hechos, actos o situaciones, a los cuales el ordenamiento jurídico vincula una consecuencia jurídica o un mandato.

Las normas tributarias tienen una estructura semejante, que sólo reconociendo en ellas la existencia de un presupuesto de hecho y diferenciándolo de la consecuencia jurídica se pueden entender ciertos conceptos y realizar la interpretación de ciertas normas.

Es importante indicar que la aplicación de las normas jurídicas a las situaciones de la vida real exige básicamente la concurrencia de: en primer lugar, el contenido de la norma que se pretende aplicar ha de prever o contemplar la situación de la vida real; en segundo lugar, la norma aplicable ha de estar vigente en el momento en que se produce la situación de la vida real prevista en la misma; en tercer lugar, la referida norma ha de estar así mismo vigente en el lugar en que se produce la situación a la que pretende extender sus efectos.

En definitiva, una norma será aplicable a una situación concreta cuando, además de contemplarla esté vigente en el momento y lugar en que se produce tal situación.



Por otra parte, respecto a lo que se señala en el Código Tributario que las palabras empleadas por la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que las haya definido expresamente, conviene recordar lo que sostiene Berliri al negar que las palabras tengan en el Derecho Tributario un significado distinto que en otras leyes. Contra la tesis de que un mismo hecho de la vida pueda ser examinado bajo diferentes puntos de vista, de acuerdo a la rama del Derecho de que se trate, y de que un término adopte varias significaciones, aduce la dificultad de que entonces el primer problema en la interpretación de la ley sería el de su calificación como civil, penal, tributaria, etc., y de que, además, con frecuencia una misma disposición interesa a diversas ramas del derecho.

En contra de esta opinión, bien estaría replicar que existen de modo incuestionable, y sin que sea necesaria una previa calificación, normas de Derecho Tributario claras y distintas, como las que sirven de fuente a la obligación tributaria y las que se ha de interpretar, frente al problema que se presente, con el criterio de interpretación que para el efecto haya establecido el sistema legal pertinente.

Dentro de la terminología empleada por la legislación tributaria parece útil el hacer una triple distinción: aquellos términos que no tienen significación especial ni exclusiva para determinada rama del Derecho, que son la mayoría; aquellos que son propios del campo tributario y que han tenido su origen y explicación en el ámbito financiero; y, aquellos que pertenecen a otra rama del Derecho. Respecto de los primeros no se presenta grave problema sobre su entendimiento. Se los debe acoger en su sentido natural y obvio; sobre los segundos cabe afirmar que su significado se lo encuentra a base de la explicación de la mejor doctrina tributaria y financiera, y según la doctrina incorporada al sistema legal, o la que más se conforme a él. No se debe menospreciar el hecho de que sobre determinados fenómenos tributarios y financieros se han construido diversas y aún contradictorias doctrinas.

La dificultad sobresaliente estriba en el tercer grupo de términos, aquellos que el



Derecho Tributario toma ya del Derecho privado común, ya de otras ramas del Derecho. Se ha llegado a argumentar que el Derecho Tributario debe acoger la aceptación que una determinada palabra tenga en la rama del Derecho a que pertenece, a menos que la reconstrucción de la ratio legis, que comporta el proceso de interpretación, lleve a conclusión distinta.

Continuando con lo que reza el Artículo 14 del Código Tributario, de que cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias, “primará la que más se conforme con los principios básicos de la tributación”, cabe una pregunta ¿Cuáles son estos principios básicos de la tributación?

Serán estos principios básicos los que constan en el **Artículo 5 del Código Tributario**, que señala:

“Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad”

O serán los principios que se enuncian en el Artículo 300 de nuestra Constitución:

“El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos”

El Diccionario Jurídico de **Guillermo Cabanellas de Torres**, indica que principio es el primer instante del ser, de la vida, es razón, fundamento, origen, causa primera, máxima, norma, guía.

Según algunos tratadistas los principios son los dictados de la razón admitidos por el legislador como fundamento inmediato de sus disposiciones y en los cuales se halla contenido su capital pensamiento. Otros despectivamente consideran a los principios como el medio utilizado por la doctrina para librarse de los textos legales que no responden ya a la opinión jurídica dominante.

En la actual Constitución se han incorporado como sustentos específicos de la



actividad tributaria los principios de “generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria” y singularizando en normativa aparte, el principio de legalidad, cuya iniciativa en materia tributaria se atribuye al poder ejecutivo.

La eliminación de la norma constitucional de ciertos principios (capacidad contributiva, proporcionalidad e igualdad dentro de los principios tributarios) transforma la condición jurídica del deber de tributar dirigiéndola de manera exclusiva a la protección de fines recaudatorios, cuyo sustento radica en el interés fiscal sobre los derechos patrimoniales de los individuos, que protegían y amparaban en su momento, con un evidente protagonismo del crecimiento económico.

Los principios necesitan una concreción por parte del legislador para evitar el riesgo que significa dejar al arbitrio de la administración la interpretación de la norma, al respecto, acertadamente comenta el Dr. José Vicente Troya, la ley al referirse a los principios básicos de la tributación “peca por excesiva generalidad, y que bajo el pretexto de acudir a tales principios se puedan dar las interpretaciones más antojadizas y contradictorias”.

Los principios no pueden ser analizados aisladamente, sino como un conjunto de valores que orientan la justicia y equidad en la distribución de la carga tributaria, en la redistribución de los bienes y servicios y en la asignación del gasto público.

Es adecuada la opinión de **Ronald Dworkin** que dice: “Podemos sentirnos seguros de que lo que estamos haciendo es lo adecuado, pero mientras no podamos identificar los principios que seguimos no podemos tener la seguridad que son suficientes ni de que los estamos aplicando congruentemente.”

Es importante indicar que un sistema jurídico no abarca sólo las normas vigentes, sino fundamentalmente los principios y valores que definen la estructura en la que ese orden legal pueda cumplir su función básica de hacer efectiva la seguridad jurídica, seguridad que presupone la eliminación de toda arbitrariedad, la vigencia



de un ámbito de vida en la que el hombre pueda desenvolver su existencia con verdadera libertad y responsabilidad.



CAPÍTULO III

CASUÍSTICA DE LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.

1.- Análisis Jurisprudencial:

En la **Resolución No. 64-2000, R.O. 95, 3-VI-2003**, se dice:

La discrepancia surgida hace referencia a establecer el alcance de la expresión “**pasivos contingentes**” y a la forma como debe presentárselos, se señala que de conformidad al inciso segundo del Artículo 12 del Código Tributario, las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, a menos que se las haya definido expresamente, esta disposición concuerda con las consignadas en la regla segunda y tercera del Artículo 18 del Código Civil que se refiere al significado de las palabras.

No existe una definición consignada en ley de la expresión “Pasivos Contingentes”, la cual es de carácter técnico y que pertenece al ramo contable. Para solventar el diferente alcance y significado que dan a esta expresión las partes es necesario acudir a la ciencia contable.

El Código Tributario, particularmente sus artículos 12 y 13, regula la interpretación de la ley tributaria. Al efecto, acepta los métodos admitidos en Derecho, en tanto tengan en cuenta su significación económica. Por añadidura, privilegia los principios básicos de la tributación, así como los de igualdad y generalidad. Es más allá de evidente que cuando el Artículo 12, para la interpretación de la ley tributaria se refiere a los métodos admitidos en Derecho, alude a las normas que sobre el punto obran en el Código Civil, especialmente, en su título preliminar, por lo que es dable asegurar que el sistema de interpretación de la ley que consta en el Código Civil, es aplicable al campo tributario, siempre con la calificación de que se ha de tener en cuenta la significación económica y los principios de la tributación.

Para situar debidamente este problema es necesario considerar lo que sigue:



1.- Que según queda indicado lo fundamental de la discrepancia estriba en el alcance de la expresión “Pasivos Contingentes”, la cual, al no estar definida por la ley, debe ser desentrañada con el auxilio de la ciencia contable.

2.- Otros arbitrios interpretativos, cuales son acudir a la historia de la ley, el interpretarla de modo que exista coherencia entre sus diferentes partes, el acudir al espíritu general de la legislación o a la equidad natural, no pueden dejar de considerarse, aunque es evidente que para el caso presente, tienen un carácter mediático, pues, lo principal está en lo que queda consignado en el numeral 1 que antecede.

3.- La discrepancia entre las partes se contrae además a la forma como figura el pasivo contingente.

Lo que se ha hecho es desentrañar el verdadero alcance y sentido de una expresión de carácter técnico, la de “pasivos contingentes”. Antes bien, haciendo mérito de lo que estatuyen el Artículo 12 inciso segundo del Código Tributario y las normas segunda y tercera del Artículo 18 del Código Civil, se ha determinado el verdadero alcance de dicha expresión.

En la **Resolución 158-2004, R.O. 408, 29-XI-2006**, se dice:

La discrepancia es respecto al plazo de prescripción del derecho para solicitar la devolución del IVA en el caso del Artículo 69-A de la Ley de Régimen Tributario, 72 de la codificación. Al no existir norma expresa, la administración aplica por analogía el plazo de prescripción de tres años previsto en el Artículo 324 del Código Tributario, 305 de la codificación, atinente a la acción de devolución del pago indebido o del pago en exceso, en tanto que la Sala juzgadora aplica el plazo de cinco años previsto en el Artículo 54 inciso primero, Artículo 55 inciso primero de la codificación, concerniente a la prescripción de la acción de cobro de las obligaciones tributarias.

El Artículo 13 inciso segundo del Código Tributario, versión vigente cuando se



expidió la sentencia, dice: La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no puede crearse tributos ni exenciones. Al expedirse la codificación, en el Artículo 14, inciso segundo, consta: La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no puede crearse tributos, exenciones ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley.

Al caso sería aplicable la versión del Artículo 13 del Código Tributario, pues, cuando se efectuó el juzgamiento no se encontraba aún vigente la codificación indicada.

Corresponde a las administraciones, al igual que a los jueces, interpretar la ley en los casos concretos puestos a su conocimiento. Tal facultad y deber se infiere de la obligación que tienen de atender peticiones, reclamaciones y recursos de los administrados a los cuales se refiere ampliamente el Código Tributario. Para la interpretación de la ley han de aplicar los métodos que el propio código arbitra y entre ellos la analogía. Por lo tanto no es contra natura que una autoridad administrativa, en los casos que permite el sistema, acuda a la interpretación analógica.

La analogía extiende la aplicación de los preceptos jurídicos a casos no expresamente previstos por ellos, que tienen por característica guardar similitud con los que sí se encuentran contemplados. En el caso, no se ha previsto el paso de prescripción de la acción para solicitar la devolución de lo debidamente pagado, más, si se ha estatuido el plazo de prescripción de la acción para solicitar la devolución de lo indebidamente pagado. En ambos casos es el sujeto pasivo el que, por títulos diferentes, solicita lo mismo, la devolución de valores satisfechos a la administración. No cabe, en cambio por analogía, aplicar las normas sobre la extinción de la acción para el cobro de créditos tributarios en los que la parte acreedora es la administración, a los de devolución de lo debidamente pagado en los cuales la parte acreedora es el sujeto pasivo.

El inciso primero del Artículo 13 del Código Tributario, inciso primero del Artículo



14 de la codificación, prevé que se considerarán normas supletorias del ámbito tributario las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del derecho, siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación. En este caso, y antes que acudir a la interpretación analógica, se debe inquirir si existen normas supletorias que aplicar al caso.

En conformidad con el Artículo 2415 de la Codificación del Código Civil, las acciones ejecutivas prescriben en cinco años, en tanto que las ordinarias en diez años, norma que se ha de aplicar cualquiera sea la parte acreedora de las obligaciones. El primer caso se refiere a las obligaciones que se encuentran reconocidas, el segundo a aquellas que están sujetas a reconocimiento. La Administración Tributaria no discute el derecho de la empresa a que se le devuelva el IVA pagado, lo que sustenta es que el derecho para solicitarla se encuentra prescrito.

En la **Resolución sin número de la Corte Nacional de Justicia** establece la: Interpretación del Artículo 212 del Código Tributario, señalando que:

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en cumplimiento de sus facultades jurisdiccionales, ha emitido las siguientes resoluciones referentes al juicio de excepciones a la coactiva y la procedencia del recurso de casación:

“En aplicación del Artículo 2 de la Ley de Casación que dispone: “el recurso de casación procede contra las sentencias y autos que pongan fin a los procesos de conocimiento, dictados por las cortes superiores, por los tribunales distritales de lo fiscal y de lo Contencioso administrativo”, y en concordancia con el Artículo 212 del Código Tributario, los juicios de excepciones a la coactiva, se constituyen procesos de conocimiento, únicamente cuando se refieren a asuntos de derecho material o de fondo, es decir cuando las excepciones propuestas son las que constan expresamente detalladas en los numerales 3, 4 y 5 del Artículo 212 del Código Tributario que se refiere “De las excepciones”; en los demás casos, al tratarse de los numerales 1, 2, 6, 7, 8, 9, y 10 del artículo 212 mencionado, el



proceso se constituye de ejecución y no de conocimiento, tornándose en improcedente el recurso extraordinario de casación, si se lo interpone amparándose en estos numerales.”

Así como ha emitido las siguientes resoluciones referentes a la posibilidad de que los procuradores fiscales propongan el recurso de casación a nombre de las autoridades tributarias demandadas, sin que sea menester emplear la fórmula “a ruego”, prevista en la resolución publicada en el Registro Oficial 243 de 26 de enero de 1998:

“En aplicación del Artículo 4 de la Ley de Casación que en su texto literal dispone: “Legitimación: El recurso sólo podrá interponerse por la parte que haya recibido agravio en la sentencia o auto...”, cuando la entidad estatal comparece interponiendo el recurso extraordinario de casación y lo hace a través de un Procurador Fiscal, ofreciendo poder o ratificación para legitimar su intervención, es perfectamente procedente el escrito de interposición del recurso, con más razón si consta del proceso la respectiva ratificación de la autoridad tributaria; por lo que no es aplicable en tales casos la resolución dictada por el Pleno de la Ex Corte Suprema de Justicia, publicada en el Registro Oficial No. 243 de 26 de enero de 1998, que dispone se consigne la formula “a ruego” en el escrito de interposición del recurso de casación. En todo caso si se estima que los respectivos procuradores fiscales no están autorizados o suficientemente legitimados para actuar a nombre de la autoridad recurrente, se aplicará lo dispuesto en el Art. 359 del Código de Procedimiento Civil.”

Por otra parte establece las siguientes resoluciones referentes a los valores que cobran las municipalidades por la ocupación del espacio público:

“Al amparo de lo dispuesto en la Ley de Régimen Municipal, los valores que se pagan por ocupación del espacio público, para la instalación de rótulos publicitarios no se considera tasa en los términos de la Ley de Régimen Municipal, por tanto al no tener carácter tributario no es de competencia de la jurisdicción contencioso tributario atenderlos en esta sede, quedando a salvo el



derecho de los litigantes de acudir ante el Juez competente para defender sus derechos”.

Es importante aclarar que la jurisprudencia obligatoria expedida con anterioridad a la vigencia de la Constitución, se rige por la norma prevista en el inciso segundo del Artículo 19 de la Ley de Casación, mientras que la nueva, por los Artículos 185 de la Constitución y 182 del Código Orgánico de la Función Judicial.

Conforme se establece en el Artículo 19 de Ley de Casación, la triple reiteración de un fallo de casación constituye precedente jurisprudencial obligatorio y vinculante para la interpretación y aplicación de las leyes, excepto para la propia Corte Suprema.

Igualmente la Corte Suprema de Justicia podía emitir resolución obligatoria sobre puntos de derecho respecto de los cuales existan fallos contradictorios de las cortes superiores y tribunales distritales, aunque no le hayan llegado por vía de casación.

Actualmente la Corte Nacional de Justicia reemplazó a la Corte Suprema de Justicia; y, las Cortes Superiores fueron sustituidas por las Cortes Provinciales, según el Artículo 178, numeral 2, de la Constitución.

El Artículo 184 numeral 2 de la Constitución, determina entre las funciones de la Corte Nacional de Justicia, está la de desarrollar el sistema de precedentes jurisprudenciales fundamentado en los fallos de triple reiteración.

El Artículo 185, numeral 2, de la Constitución dispone que: “Las sentencias emitidas por las Salas Especializadas de la Corte Nacional de Justicia que reiteren por tres ocasiones la misma opinión sobre un mismo punto, obligarán a remitir el fallo al pleno de la Corte a fin de que ésta delibere y decida en el plazo de hasta sesenta días sobre su conformidad. Si en dicho plazo no se pronuncia o si ratifica el criterio, esta opinión constituirá jurisprudencia obligatoria....”

El Artículo 180, numeral 2, del Código Orgánico de la Función Judicial, establece

DRA. ELIZABETH VEGA CRESPO /2010



que: “Al Pleno de la Corte Nacional de Justicia le corresponde: Desarrollar el sistema de precedentes jurisprudenciales, fundamentado en los fallos de triple reiteración”.

Dentro del nuevo orden jurídico nacional, el Derecho está sufriendo una serie de variaciones por los desarrollos jurisprudenciales, por lo que es importante referirnos a qué es un precedente jurisprudencial.

Muchas son las definiciones existentes referentes a que es la jurisprudencia; entre las cuales se pueden mencionar las siguientes:

“Las determinaciones adoptadas por los jueces en el momento de fallar los asuntos sometidos a su consideración y por lo tanto la predicción de lo que el Tribunal hará en el futuro”;

“La producción jurídica a partir de la interpretación del Derecho que hacen los tribunales y que culmina a nivel de un Tribunal Supremo”;

“básicamente una norma de juicio empleada en la aplicación de la ley”;

“Criterio judicial unánime preferido por los altos tribunales de una jurisdicción que resuelven un problema jurídico específico o interpretan una norma con intención vinculante”.

Cuando hacemos referencia al precedente jurisprudencial lo entendemos como un número específico de decisiones en un mismo sentido que conforma una posición jurídica frente a un tema y que tiene efecto vinculante para los jueces.

Se vislumbra como precedente cuando las sentencias contienen en su parte motiva un criterio claro y contundente que servirá de guía a los administradores de justicia para que decidan de conformidad en los casos que traten el mismo problema.

En el Código Orgánico de la Función Judicial se indica que los principios



generales del Derecho, así como la doctrina y la jurisprudencia, servirán para interpretar, integrar y delimitar el campo de aplicación del ordenamiento legal, así como también para suplir la ausencia o insuficiencia de las disposiciones que regulan una materia.

Conforme se señala en la Constitución los jueces están obligados a observar la jurisprudencia obligatoria establecida de manera precedente. Para cambiar el criterio jurisprudencial obligatorio el juez se sustentará en razones jurídicas motivadas que justifiquen el cambio, y su fallo deberá ser aprobado de forma unánime por la sala, es decir, los jueces pueden libremente separarse de un precedente jurisprudencial.

Hay quienes sostienen que el concepto de "cambio de jurisprudencia" únicamente tiene lugar bajo el supuesto indispensable de que, en realidad, hay jurisprudencia en vigor, esto es, en el entendido de que las decisiones anteriores han dejado tras de sí un sustrato de interpretación judicial que permite inferir criterios mínimos de alguna manera reiterados por la Corte en cuanto al alcance de las normas constitucionales aplicables y en lo relativo a la solución de controversias planteadas en los mismos términos, para los defensores de esta tesis el cambio de jurisprudencia se produce cuando, al modificarse la forma de interpretar el sistema jurídico, se resuelve en un nuevo proceso, con características iguales a las de los precedentes, de modo contrario o diverso.

Sostienen además que, el juez puede apartarse del precedente siempre y cuando cumpla con dos requisitos:

- En primer lugar, debe hacer referencia al precedente que abandona, lo que significa que no puede omitirlo o simplemente pasarlo inadvertido como si nunca hubiera existido.
- En segundo lugar, debe ofrecer una carga argumentativa seria, mediante la cual explique de manera suficiente y razonada los motivos por los cuales considera que es necesario apartarse de sus propias decisiones (razón suficiente).



De allí que se requiera que el juez justifique de manera suficiente y razonable el cambio de criterio respecto de la línea jurisprudencial que su mismo despacho había seguido en casos sustancialmente idénticos, quedando resguardados con ese proceder tanto las exigencias de igualdad como las garantías de independencia exigidas.

Esto último no puede obedecer al mero capricho del juez, ni al voluntario olvido del reiterado sentido que, bajo los mismos supuestos, se ha venido dando a decisiones judiciales sobre hechos similares.

Sin embargo de lo indicado, cuando el juez está obligado a contemplar el precedente jurisprudencial, valiosamente está ofreciendo garantías de plena seguridad jurídica, que es lo mínimo que se espera de un Estado Constitucional de Derechos, así como la unificación de la interpretación razonable lo cual evidentemente disminuye la arbitrariedad.

El Artículo 50 del Código Orgánico de la Función Judicial, dice:

“Cambio de categoría.- La servidora o el servidor de la Función Judicial de las carreras judicial jurisdiccional, fiscal y de defensoría permanecerá en cada categoría por un período de tres años; una vez cumplido éste y en un plazo no mayor de noventa días, de oficio o a solicitud de la interesada o interesado, se procederá a revisar su expediente.

La autoridad respectiva resolverá motivadamente sobre la pertinencia de su promoción o permanencia de categoría de acuerdo con:

... 11. La innovación y creatividad en la aplicación, argumentación e interpretación del derecho y los precedentes jurisprudenciales en el ámbito de su competencia.”

Si bien el papel del juez en el Estado Constitucional de Derechos no es ya la “boca muda de la ley” sino el “cerebro creador y concretizador de la Constitución”, implica la comprensión de que el Derecho ya no solo es lo que dice la ley que es, sino que incluyen los argumentos desarrollados por los jueces en sus sentencias,



es por ello y que por su carácter dinámico, la jurisprudencia no puede permanecer inmutable, los procedimientos de modificación, que permiten la innovación y creatividad, permiten adecuarla a la realidad social, sin embargo es conveniente que se regule de forma más eficaz y clara el procedimiento de modificación de la jurisprudencia obligatoria.

2.- Observaciones para una adecuada interpretación de la norma tributaria:

“Si interpretar fuese aclarar lentamente una significación oculta en el origen, sólo la metafísica podría interpretar el devenir de la historia. Pero si interpretar es ampararse, por violencia o subrepticamente, de un sistema de reglas que no tiene en sí mismo significación esencial, e imponerle una dirección, plegarlo a una nueva voluntad, hacerlo entrar en otro juego, y someterlo a reglas segundas, entonces, el devenir de la humanidad es una serie de interpretaciones”³¹

Los procesos de cambio en un estado giran siempre sobre una realidad social y política muy particular, en nuestro caso el Derecho es el sujeto activo de este proceso radical de transformación, proponiendo en ese objetivo un conjunto de reformas políticas y sociales que han sido promulgadas constitucionalmente buscando establecer un nuevo orden político.

Como se indicó en líneas anteriores un sistema jurídico no abarca sólo las normas vigentes, sino fundamentalmente los principios y valores que definen la estructura en la que ese orden legal pueda cumplir su función básica de hacer efectiva la seguridad jurídica, seguridad que presupone la eliminación de toda arbitrariedad, la vigencia de un ámbito de vida en la que el hombre pueda desenvolver su existencia con verdadera libertad y responsabilidad.

La Constitución del 2008 establece una nueva forma de Estado, el Estado Constitucional de Derechos, cuyos rasgos básicos son:

³¹ Foucault, Michel.- “**Microfísica del Poder**” La Piqueta 1980.



- El reconocimiento del carácter normativo superior de la Constitución;
- La aplicación directa de la Constitución como norma jurídica;
- El reconocimiento de la jurisprudencia constitucional como fuente primaria del Derecho.

De lo indicado llevó a la Corte Constitucional a afirmar que:

“La Corte Constitucional definió el nuevo orden constituido en sentencia interpretativa 001-08-SI-CC, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 479, 2XII-2008, del 2 de diciembre de 2008, de la siguiente manera:

“El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada.

La soberanía radica en el pueblo, cuya voluntad es el fundamento de la autoridad, y se ejerce a través de los órganos del poder público y de las formas de participación directa previstas en la Constitución...”

En términos estrictamente científicos, propios de la teoría de la interpretación constitucional, no se trata de cambios meramente lingüísticos. Esa primera mención constitucional, de declarar al Ecuador dentro del paradigma del neoconstitucionalismo latinoamericano, implica toda una revolución conceptual y doctrinaria. Rectamente entendido, el Estado Constitucional de Derechos implica una reformulación, desde sus bases hasta sus objetivos más elevados y determinantes de lo que es el Derecho en su naturaleza y génesis, en su interpretación y aplicación, incluyendo las fuentes, la hermenéutica, el rol del Estado en el ordenamiento jurídico, las conexiones con la sociedad civil en democracia, la interpretación del orden jurídico con el internacional y otros vectores de semejante importancia.

En resumen, el nuevo paradigma implica una nueva legitimidad sustantiva y



procesal, que no coincide solo con la legitimidad legal o racional propuesta y desarrollada por Max Weber.

De ese nuevo paradigma, es elemento sustancial, la mayor independencia de los derechos con respecto al Estado, a la ley y a la soberanía. Esta es la única manera de hacer prevalecer la justicia, postulado que debe regir en el orden normativo interno y también en el ámbito internacional. Así entendido, el Estado Constitucional supone la aproximación máxima a la que se ha llegado en la materialización del ideal jurídico de la civilización occidental; esto es, el ejercicio de los derechos que se imponen a la voluntad de quienes tienen el poder....”

El artículo 427 del texto de la Constitución, dice:

“Las normas constitucionales se interpretarán por el tenor literal que más se ajuste a la Constitución en su integralidad. En caso de duda, se interpretarán en el sentido que más favorezca a la plena vigencia de los derechos y que mejor respete la voluntad del constituyente, y de acuerdo con los principios generales de la interpretación constitucional”.

En el constitucionalismo ecuatoriano los derechos fundamentales son justiciables ante los jueces ordinarios, de primer y segundo nivel, quienes ejercen control concreto, en primera y segunda instancia, respectivamente.

Todos los jueces ordinarios ejercen jurisdicción constitucional de dos formas:

- al conocer demandas presentadas por cualquier persona, grupo de personas, pueblo o nacionalidad en ejercicio de las garantías jurisdiccionales; y,
- al momento de suspender la tramitación de una causa por considerar que una norma jurídica es contraria a la Constitución o a los instrumentos internacionales de derechos humanos.

Adicionalmente, al tener la Constitución un carácter normativo y por ende de



aplicación directa y eficaz, le es imperativo al juez ordinario en el ámbito de su competencia, usar transversalmente la Constitución en la resolución de las causas puestas a su conocimiento. De esto, se desprende las siguientes implicaciones básicas para los jueces ordinarios en su función de control constitucional:³²

1.- Conocer la Constitución y el constitucionalismo: Es imperativo al juzgador conocer el nuevo constitucionalismo, ya no le corresponde tan sólo conocer las leyes relacionadas con el ámbito de su especialidad como juez, sino que debe revisar cada caso con la óptica constitucional de manera primaria. Si bien, no le corresponde al juez ordinario como operador de justicia, resolver problemas de interpretación constitucional abstractos o generales, sí le corresponde ejercitar una hermenéutica o interpretación constitucional directa al caso concreto.

2.- Todos los jueces son competentes para conocer acciones sobre garantías jurisdiccionales de los derechos constitucionales.

3.- La aplicación de principios más que de reglas, este es un aspecto preponderante del nuevo constitucionalismo, ya que la Constitución se vuelve instrumento de aplicación directa y eficaz.

4.- Mayor utilización del método de la ponderación en la aplicación del Derecho.

Para esto se requiere un proceso de constitucionalización de la justicia, para lo cual debe asegurarse que todos los jueces resuelvan todos los asuntos sometidos a su conocimiento desde una perspectiva constitucional.

Además se requiere una estricta selección de los jueces que les permita aplicar métodos y reglas de interpretación que vayan modelando verdaderos precedentes, con la finalidad de garantizar la unidad y la coherencia del

³² Taylor Henry.- ¿Qué implicaciones tiene el hecho que Ecuador ha adoptado el neoconstitucionalismo como ideología de Estado?. Artículo del Internet: <http://gatocristiano.com/henry/descargas/articulos/articulo1.pdf>.



ordenamiento jurídico a través de la identificación y la eliminación de las incompatibilidades normativas, sin que esto implique una tentación para abusar del Derecho.

La Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, establece:

Artículo 2:

“Principios de la justicia constitucional.- Además de los principios establecidos en la Constitución, se tendrán en cuenta los siguientes principios generales para resolver las causas que se sometan a su conocimiento:

1. Principio de aplicación más favorable a los derechos.- Si hay varias normas o interpretaciones aplicables a un caso concreto, se debe elegir la que más proteja los derechos de la persona.
2. Optimización de los principios constitucionales.- La creación, interpretación y aplicación del derecho deberá orientarse hacia el cumplimiento y optimización de los principios constitucionales.
3. Obligatoriedad del precedente constitucional.- Los parámetros interpretativos de la Constitución fijados por la Corte Constitucional en los casos sometidos a su conocimiento tienen fuerza vinculante. La Corte podrá alejarse de sus precedentes de forma explícita y argumentada garantizando la progresividad de los derechos y la vigencia del estado constitucional de derechos y justicia.
4. Obligatoriedad de administrar justicia constitucional.- No se puede suspender ni denegar la administración de justicia por contradicciones entre normas, oscuridad o falta de norma jurídica.

En el Artículo 3 del indicado Código se establecen métodos y reglas de interpretación constitucional.



Señalándose que las normas constitucionales se interpretarán en el sentido que más se ajuste a la Constitución en su integralidad, en caso de duda, se interpretará en el sentido que más favorezca a la plena vigencia de los derechos reconocidos en la Constitución y que mejor respete la voluntad del constituyente.

Se tendrán en cuenta los siguientes métodos y reglas de interpretación jurídica constitucional y ordinaria para resolver las causas que se sometan a su conocimiento, sin perjuicio de que en un caso se utilicen uno o varios de ellos:

1. Reglas de solución de antinomias.- Cuando existan contradicciones entre normas jurídicas, se aplicará la competente, la jerárquicamente superior, la especial, o la posterior.

2. Principio de proporcionalidad.- Cuando existan contradicciones entre principios o normas, y no sea posible resolverlas a través de las reglas de solución de antinomias, se aplicará el principio de proporcionalidad. Para tal efecto, se verificará que la medida en cuestión proteja un fin constitucionalmente válido, que sea idónea, necesaria para garantizarlo, y que exista un debido equilibrio entre la protección y la restricción constitucional.

3. Ponderación.- Se deberá establecer una relación de preferencia entre los principios y normas, condicionada a las circunstancias del caso concreto, para determinar la decisión adecuada. Cuanto mayor sea el grado de la no satisfacción o de afectación de un derecho o principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro.

4. Interpretación evolutiva o dinámica.- Las normas se entenderán a partir de las cambiantes situaciones que ellas regulan, con el objeto de no hacerlas inoperantes o ineficientes o de tornarlas contrarias a otras reglas o principios constitucionales.

5. Interpretación sistemática.- Las normas jurídicas deberán ser interpretadas a partir del contexto general del texto normativo, para lograr entre todas las



disposiciones la debida coexistencia, correspondencia y armonía.

6. Interpretación teleológica.- Las normas jurídicas se entenderán a partir de los fines que persigue el texto normativo.

7. Interpretación literal.- Cuando el sentido de la norma es claro, se atenderá su tenor literal, sin perjuicio de que, para lograr un resultado justo en el caso, se puedan utilizar otros métodos de interpretación.

8. Otros métodos de interpretación.- La interpretación de las normas jurídicas, cuando fuere necesario, se realizará atendiendo los principios generales del derecho y la equidad, así como los principios de unidad, concordancia práctica, eficacia integradora, fuerza normativa y adaptación.

Toda norma requiere de una interpretación, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de interpretación jurídica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico.

La interpretación es una labor esencial y continua, es indudable que a cada instante surge la necesidad de determinar el alcance y contenido de las normas jurídicas de toda índole, independientemente de su grado de generalidad.

Es la teoría general del Derecho a la que corresponde abordar el estudio de los métodos a utilizarse en la labor de interpretación de la ley, es así como la técnica jurídica ha elaborado en el transcurso del tiempo, los métodos de interpretación de las normas jurídicas que pueden ser utilizados por el Derecho Tributario.

Los principios y métodos de interpretación, como se ha analizado, adquieren mayor relevancia en nuestro ordenamiento jurídico, principios que no pueden ser considerados en forma aislada, sino como un conjunto de valores que orientan la justicia y equidad en la distribución de la carga tributaria, en la redistribución de los bienes y servicios y en la asignación del gasto público.



Conclusiones:

“Dime como conceptúas el Derecho y te diré como interpretas” (Miguel Reale)

El Derecho no es absoluto, exacto, ni inmutable y su creación está condicionada a la realidad social que puede variar en el tiempo.

El fin genérico de la norma es regular la vida social, fin que se consigue aplicándola. Para poder aplicar la ley, es preciso primero interpretarla, para así saber con exactitud qué quiso decir o reglamentar la ley. En la mayoría de los casos la ley es muy precisa y puntual, por lo que no es necesario recurrir a complejos proceso de interpretación. Pero en algunos casos, por la complejidad o ambigüedad de la ley, se requiere de una interpretación y análisis profundo para determinar el objetivo de la ley.

Las normas generales hablan del único modo que pueden hablar: en términos relativamente generales y abstractos. En cambio, en la vida humana, en las realidades sociales en las cuales se debe cumplir y, en su caso, aplicar las leyes, son siempre particulares y concretas. Por consiguiente, para cumplir o aplicar una ley o un reglamento es ineludiblemente necesario convertir la regla general en una norma individualizada, transformar los términos abstractos en preceptos concretos. Y estos es precisamente lo que se llama interpretación, como bien lo señala Luis Recasens Siches.

Las normas tributarias deben ser interpretadas siguiendo las mismas reglas aplicadas por la hermenéutica jurídica, es decir, existe una identidad fundamental en la forma de interpretar las normas en general y las tributarias en particular.

Los métodos y reglas de interpretación de las normas tributarias no son excluyentes entre sí, sino que por el contrario se complementan unos con otros. Tampoco existe un orden de prelación en cuanto a su utilización, puesto que el inclinarse por determinado método o regla será de acuerdo a la materia y las circunstancias respectivas, de ahí, la importancia de desarrollar una técnica jurídica y una formación apropiada por parte de quien debe aplicar el Derecho.



Las normas tributarias deben interpretarse en forma armónica, no aisladamente, con el objeto de lograr una unidad conceptual de la norma, entre su finalidad y su aplicación.

La norma tributaria expresa una realidad económica, los efectos económicos que de su aplicación se derivan son importantes con referencia a otras ramas del Derecho, sin embargo, el aspecto económico es únicamente una parte del social, al que se refiere la norma. La interpretación es una sola, el criterio económico, es uno de los varios que ayudan a la interpretación, el cual no excluye a los otros. El ingrediente económico es solamente uno entre varios de los aspectos que se tienen en consideración cuando se propicia la creación o modificación de normas jurídico tributarias.

Debe distinguirse entre el aspecto económico que en la fase pre-jurídica influye en la creación de la norma, y el jurídico que propiamente aparece luego para la interpretación.

Como bien se indicó, la interpretación económica de las normas tributarias como método exclusivo de interpretación constituye un despropósito en materia de técnica jurídica, dado que así como ninguna disposición puede establecer de manera particular qué elemento debe tomarse exclusivamente como fuente del Derecho, tampoco resulta acertado que a través de la normativa jurídica se pretenda imponer un método de interpretación por sobre cualquier otro de los que se han recomendado en materia hermenéutica, cuando la doctrina tributaria se ha ocupado de este tema y destaca la aplicabilidad de cualquiera de los métodos de interpretación propiciados por la ciencia jurídica, desechando los llamados como de la interpretación funcional o de la significación y de la realidad económica. No es posible determinar en forma normativa de qué manera deben ser solucionadas las cuestiones interpretativas en materia de Derecho Tributario, tampoco es dable por supuesto, que la doctrina jurídica pueda efectuar de modo alguno tal función como obligatoria, lo que la doctrina podría es llegar a describir la función hermenéutica, poniendo de resalto qué es lo que realmente acontece en la práctica jurídica.



Por otra parte, se analizó la analogía en el Derecho Tributario ecuatoriano, determinándose que la misma es admisible pero solo para colmar los vacíos de la ley para cuestiones meramente conceptuales sobre instituciones ampliamente abarcadas en otras ramas del Derecho, sin que implique menoscabo a la existencia de la seguridad jurídica, pero en virtud de ella no se pueden crear, modificar o extinguir tributos, delitos ni hechos jurídicos.

La analogía, como bien se señaló, no es un método de interpretación de la ley sino un medio de integración del Derecho ante un vacío legal, pues precisamente se origina cuando no hay norma aplicable.

La analogía no es admisible en el Derecho Tributario material, es decir, en el que tiene por objeto definir el nacimiento de la obligación tributaria, pues ello equivaldría admitir la posibilidad de establecer tributo sin que mediara creación legal, en tanto que el Derecho Tributario formal, se relaciona con los procedimientos aplicables para determinar la obligación tributaria y hacerla cumplir, permite la analogía.

Respecto a los principios básicos de la tributación estos necesitan una concreción por parte del legislador para evitar el riesgo que significa dejar al arbitrio de la administración la interpretación de la norma.



Sugerencias.

La interpretación de la ley constituye una actividad esencial para el funcionamiento del orden jurídico, ya que la norma legal, por su carácter general, solo puede expresar tipos ideales de conducta humana, que necesariamente tienen que ser confrontados con los hechos que integran la realidad histórica en un momento.

El tributo se funda en la capacidad contributiva y ésta es una apreciación político-social de la riqueza del contribuyente. Para efectuar esa apreciación, el legislador debe tener en cuenta la forma en que objetivamente esa riqueza se exterioriza y por ello la interpretación de normas que establezcan obligaciones tributarias y definan hechos imponibles, forzosamente deberá tener en cuenta esos elementos objetivos de la riqueza que son económicos, sin olvidar que la tarea de interpretación de las normas jurídicas es siempre una tarea jurídica, pues, la consideración económica es un criterio jurídico que sugiere al intérprete tener en cuenta el contenido económico de los hechos para encuadrarlos en las normas materiales.

Las normas tributarias al constituir un conjunto de obligaciones que se imponen a los particulares en beneficio del estado, genera una serie de efectos sociales, económicos, políticos, que dificultan el proceso interpretativo, para lo cual se requiere determinar cuál de los elementos son los que importan o tienen primacía al momento de aplicar la norma.

Garantía fundamental para los ciudadanos constituye el principio de la legalidad del tributo, que supone por su propia naturaleza una formulación general de la regla jurídica. Partiendo de esa abstracción contenida en la ley, el intérprete debe examinar la situación concreta y traducir a formulaciones de carácter singular el contenido de la ley. Por tal razón la interpretación no puede ser funcional, en el sentido de que lo importante es producir un resultado concreto, olvidando el principio general del cual se ha partido. Si se reconoce la existencia de ese principio general formulado en la ley, se admite también que la expresión



abstracta de la ley debe contener elementos que son comunes a toda la ciencia del Derecho, razón por la cual resulta equivocado pretender aislar el Derecho Tributario del Derecho general y de las demás ramas en particular.

Por lo anotado es necesario que el intérprete tenga una sólida formación para tener un mejor razonamiento, para analizar y sustentar diversos tipos de interpretación de una norma jurídica, en donde la utilización de sus conocimientos le permitan resolver adecuadamente determinadas situaciones concretas, pues, determinar la norma aplicable a un caso concreto plantea problemas, como son la investigación, elección, ponderación, argumentación, e interpretación.

El intérprete no solo debe tener un buen conocimiento de la normatividad positiva, sino también argumentativa, propuesta por la doctrina y la jurisprudencia, con la finalidad de contar con las herramientas necesarias, consolidando con buenas razones, con suficiente respaldo institucional, las opciones interpretativas elegidas.

Otro aspecto a resaltar es la función del juez la cual siempre debe de ser creadora en múltiples dimensiones, las leyes no pueden operar por si solas, sino únicamente a través de la interpretación que se las dé.

En este sentido, se podría decir que la sentencia es el derecho aplicado en concreto, condensando una resolución fundada y actuante que representa su máxima realización y que si bien es cierto se la caracteriza por un acto de conocimiento intelectual y expresión discursivas, también constituye su nota fundamental el ser producto de la conciencia moral y voluntad de los jueces.

La aplicación del Derecho requiere que se actúe ponderando argumentos, en relación a la actividad ponderativa o argumentativa de los juristas y porque la dinámica jurídica actual impone nuevas formas de razonamiento, hay una nueva reflexión en torno a los procesos de interpretación y aplicación del Derecho, el hecho de apartarse de los precedentes jurisprudenciales de forma argumentada deben garantizar la progresividad de los derechos y la vigencia del estado



constitucional de derechos y justicia.

La interpretación de la ley debe llevar a la conclusión más justa para resolver el problema, siendo responsabilidad de quien lo hace de controlar la verdad jurídica de las premisas de las cuales derive su conclusión. En consecuencia, si la decisión resulta absurda, es menester replantear la formulación de las premisas, pues “el sentido de lo absurdo es el mejor indicador de un razonamiento descaminado que requiere correcciones urgentes”.



BIBLIOGRAFÍA:

- Álvarez Gardiol, Ariel.- **“Manual de Filosofía del Derecho”**. Editorial Astrea. Primera Edición. Buenos Aires, Argentina. 1979.
- Alzamora Valdez, Mario.- **“Introducción a la Ciencia del Derecho”**. Tipografía Sesator. Octava Edición. Lima, Perú. 1982.
- Amatucci, Andrea.- **Tratado de Derecho Tributario**. Editorial Temis S.A. Bogotá-Colombia. 2001.
- Berliri, Antonio.- **Principios de Derecho Tributario**. Volumen 1. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1964.
- Cabanellas, Guillermo.- **Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual**, Tomo IV. Editorial Heliasta. 25ª Edición. Buenos Aires – Argentina.
- Coello García, Hernán.- Epítome del Título Preliminar del Código Civil, y sus principales relaciones con la Legislación Ecuatoriana. Cuenca-Ecuador. 1990.
- Díez Picazo, Luis.- **Experiencias Jurídicas y Teoría del Derecho**. Editorial Ariel. Reimpresión de la Primera Edición. Madrid. 1975.
- Enneccerus, Ludwig.- **Tratado de Derecho Civil**, Tomo I. Casa Editorial Boshc. Traducido de la 39 Edición Alemana. Barcelona. 1953.
- Garces Moreano, Rodrigo.- **La Caducidad en el Sistema Tributario Ecuatoriano**. Ediciones de la Universidad Católica. Quito. 1980.
- Godoy Norberto J.- **Teoría General del Derecho Tributario**. Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1992.
- Goldschmidt, Werner.- **“Introducción Filosófica al Derecho”**. Editorial Depalma. Sexta Edición. Buenos Aires, Argentina. 1983.



- Jarach, Dino.- **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. Tercera Edición. Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1996.
- Larrea Holguin, Juan.- **Derecho Civil del Ecuador**. Tercera Edición. Corporación de Estudios y Publicaciones. 1978.
- Latorre Segura, Ángel.- **“Introducción al Derecho”**. Editorial Ariel. Séptima Edición. Barcelona, España. 1976.
- Menéndez Moreno, Alejandro.- **Derecho Financiero y Tributario**, 10^a Edición. Lex Nosa S.A. España. 2009.
- Oderigo, Mario A..- **“Lecciones de Derecho Procesal”**, Tomo I. Editorial Depalma. Primera Edición. Buenos Aires, Argentina. 1981.
- Trabucchi, Alberto, **“Instituciones de Derecho Civil”**. 2 tomos. Editorial Revista de Derecho Privado. Primera Edición. Madrid, España. 1967.
- Troya Jaramillo, José Vicente.- **Estudios de Derecho Tributario**. Volumen 1. Corporación Editora Nacional. Quito. 1984.
- Recasens Siches, Luis.- **Filosofía del Derecho**. México. 1959.
- Rubio Correa, Marcial.- **“El Sistema Jurídico”** (Introducción al Derecho). Fondo Editorial PUCP. Primera Edición. Lima, Perú. 1984.
- Valdés Costa, Ramón.- **Curso de Derecho Tributario**, Tercera Edición, Editorial Temis S.A., Bogotá, 2001.

Disposiciones Legales:

- Codificación del Código Civil; publicado en el Registro Oficial Suplemento No



46 de 24-junio-2005.

- Codificación del Código Tributario; publicado en el Registro Oficial Suplemento No.38, de 14-junio-2005.
- Código Orgánico de la Función Judicial; publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 544 de 9-marzo-2009.
- Constitución de la República del Ecuador; publicada en el Registro Oficial No. 449 de 20-octubre-2008.
- Ley Orgánica de garantías jurisdiccionales y control constitucional; publicada en el Registro Oficial Suplemento Segundo No. 52, de 22-octubre-2009.

En Internet:

- Galloso Mariños, Walter.- Artículo: Los límites de la interpretación jurídica. Página Web:<http://www.mailxmail.com/curso-interpretacion-juridica/limites-interpretacion-juridica>
- Hernández Ramírez, José Luis.- Texto: Análisis de la fórmula interpretación jurídica. División de Estudios Jurídicos de la Universidad de Guadalajara. Marzo, 1995. Página Web: [www.filosofiaYDerecho .com/rftd/numero5/interpretacion.htm](http://www.filosofiaYDerecho.com/rftd/numero5/interpretacion.htm).
- Taylor, Henry.- Artículo: ¿Qué implicaciones tiene el hecho que Ecuador ha adoptado el neoconstitucionalismo como ideología de Estado?. Página Web: <http://gatocristiano.com/henry/descargas/articulos/articulo1.pdf>
- Franco de la Cuba, Carlos Miguel.- Artículo Interpretación de la Norma Jurídica. Página Web: <http://www.elprisma.com/apuntes/derecho/interpretación-delanormajuridica/default6.asp>



ANEXOS

- 10-I-2003 (Resolución No. 64-2000, R.O. 95, 3-VI-2003)

- IMPUESTO DEL 1.5 POR MIL: Plazo de aplicabilidad de deducciones

- INTERPRETACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA

- DIFERENCIACIÓN ENTRE CONTINGENTES Y CUENTAS DE ORDEN

- ACTIVOS: Definición

- PRINCIPIO DE PARTIDA DOBLE: Definición

- CUENTA DE ORDEN: Definición

“... SEGUNDO.- El recurrente funda el recurso en las causales primera y segunda del Art. 3 de la ley de la materia. Asevera que al expedirse la sentencia se han infringido las siguientes normas: el inciso segundo del Art. 32 de la Ley de Control Tributario y Financiero; el inciso segundo del Art. 12, el inciso segundo del Art. 274, el inciso segundo del Art. 287, el inciso primero del Art. 288 y el Art. 293 del Código Tributario; la regla primera del Art. 18 del Código Civil; el Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno; los artículos 23, numeral 27 y 24, numeral 17 de la Constitución Política de la República. Afirmo que el inciso segundo del Art. 32 de la Ley de Control Tributario y Financiero, prevé que para el cálculo del impuesto a los activos totales, se deducirá los pasivos contingentes, mas, no efectúa al respecto distinción ni excepción alguna, ni menos determina que no serán deducibles los pasivos contingentes que se revelen en cuentas contingentes, sino exclusivamente en cuentas del pasivo del balance general, según se consigna en la sentencia; que el inciso segundo del Art. 12 del Código Tributario estatuye que las palabras empleadas en las leyes tributarias se entenderán en su sentido jurídico, técnico o usual, a menos que se las hubiere definido expresamente; que tal expresión pertenece a la ciencia y técnica contables y debe ser entendida en el sentido en que es empleada en ellas, habiendo la sentencia infringido en la norma DRA. ELIZABETH VEGA CRESPO /2010



mencionada, pues, a la indicada locución 'Pasivos Contingentes' se le atribuye el significado correspondiente a pasivos acumulados; que la regla 1a. del Art. 18 del Código Civil determina que cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor natural a pretexto de consultar su espíritu; que la aludida expresión no es oscura y que por ello no era necesario recurrir a la historia del inciso segundo del Art. 32 de la Ley de Control Tributario y Financiero; que de acuerdo al inciso segundo del Art. 272 del Código Tributario corresponde a la administración la carga de la prueba, no habiendo la parte demandada presentado prueba alguna, a pesar de lo cual la sentencia recurrida manda pagar la obligación determinada por la parte contraria; que el inciso 1o. del Art. 287 del Código Tributario establece que el Tribunal debe examinar los vicios de nulidad de que adolezca la resolución y declararla cuando se haya impedido la clara determinación del derecho o hubiere influido en la decisión del asunto, y que los actos que ha producido la administración, cuales son, la determinación tributaria, la resolución expedida ante la reclamación y la resolución expedida ante el recurso de reposición no fueron debidamente motivadas y que por lo tanto carecen de valor en conformidad al Art. 24, numeral 13 de la Constitución y 9 del Código Tributario, omisiones que debieron ser tomadas en cuenta al expedir el fallo, al tenor del inciso primero del artículo 287 aludido; que no se ha notificado a las partes para sentencia, de acuerdo a lo que prevé el inciso primero del Art. 288 del código indicado; que se ha infringido el Art. 293 del Código Tributario, pues, existen fallos dictados por cada una de las salas de los tribunales distritales de lo Fiscal, que se pronuncian en sentido contrario al de la sentencia impugnada y que constituyen precedentes de aplicación de las leyes y reglamentos. Por las alegaciones mencionadas solicita se case la sentencia.

TERCERO.- El inciso segundo del Art. 32 de la Ley 006 de Control Tributario y Financiero, respecto de la liquidación del impuesto del 1.5 por mil anual sobre los activos totales, dispone que se deducirán las obligaciones de hasta un año plazo y los pasivos contingentes. Dice el mencionado inciso: 'Para efecto del impuesto que se establece, las personas naturales o jurídicas, sociedades de hecho y negocios individuales que estén obligados a llevar contabilidad de acuerdo con lo que expone la Ley de impuesto a la renta y su reglamento, deducirán las



obligaciones de hasta un año plazo y los pasivos contingentes'. La discrepancia surgida entre la administración y el banco atañe a lo que se debe entender por pasivos contingentes. En conformidad al inciso segundo del Art. 12 del Código Tributario, las palabras empleadas en la Ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, a menos que se las haya definido expresamente, esta disposición concuerda con las consignadas en la regla segunda y tercera del Art. 18 del Código Civil que se refiere al significado de las palabras. No existe una definición consignada en ley de la expresión 'Pasivos Contingentes', la cual es de carácter técnico y que pertenece al ramo contable. Para solventar el diferente alcance y significado que dan a esta expresión las partes es necesario acudir a la ciencia contable. El actor acepta esta forma de plantear el tema en el libelo de demanda, fs. 2 de los autos, así como en el escrito que contiene el recurso de casación, fs. 166 de los autos. El Código Tributario, particularmente sus artículos 12 y 13, regula la interpretación de la Ley tributaria. Al efecto, acepta los métodos admitidos en derecho, en tanto tengan en cuenta su significación económica. Por añadidura, privilegia los principios básicos de la tributación, así como los de igualdad y generalidad. Es más allá de evidente que cuando el Art. 12, para la interpretación de la Ley tributaria se refiere a los métodos admitidos en derecho, alude a las normas que sobre el punto obran en el Código Civil, especialmente, en su título preliminar, por lo que es dable asegurar que el sistema de interpretación de la ley que consta en el Código Civil, es aplicable al campo tributario, siempre con la cualificación de que se ha de tener en cuenta la significación económica y los principios de la tributación. Para situar debidamente el problema es necesario considerar lo que sigue: 1.- Que según queda indicado lo fundamental de la discrepancia estriba en el alcance de la expresión '**Pasivos Contingentes**', la cual, al no estar definida por la ley, debe ser desentrañada con el auxilio de la ciencia contable. 2.- Otros arbitrios interpretativos, cuales son acudir a la historia de la ley, el interpretarla de modo que exista coherencia entre sus diferentes partes, el acudir al espíritu general de la legislación o a la equidad natural, no pueden dejar de considerarse, aunque es evidente que para el caso presente, tienen un carácter mediático, pues, lo principal está en lo que queda consignado en el numeral 1 que antecede. 3.- La discrepancia entre las partes se contrae además a la forma como figura el pasivo



contingente. La administración ha sustentado que no se considera el valor de S/. 30.511'596.993,00, como pasivo contingente, 'En vista de que se encuentra fuera de la línea del Balance General y por lo tanto no son rubros deducibles', según así lo expresa en la Resolución No. 0006828 de 1o. de febrero de 1993 expedida por el Director Financiero Municipal de Quito. El banco de su parte, afirma que los pasivos contingentes no forman parte del balance y que pese a ello deben ser considerados como deducibles para el cálculo del impuesto del 1.5 por mil a los activos totales.

CUARTO.- Se entiende por pasivos contingentes a las obligaciones eventuales, vale decir aquellas que actualmente no son tales pero que podrían llegar a serlo. Este concepto es aceptado por el banco en la demanda y concuerda con lo que al propósito, en lo sustancial, aceptan los manuales de contabilidad, particularmente aquellos citados en la sentencia impugnada. Tienen importancia al caso los conceptos consignados en la Resolución No. SC-91-1-5-3-009 expedida por la Superintendencia de Compañías, publicada en el Registro Oficial No. 751 de 20 de agosto de 1991. A fs. 6 y 7 del mencionado Registro Oficial constan los conceptos concernientes a contingencias y sucesos que ocurren después de la fecha del balance. En la parte de las definiciones se dice a la letra: 'Una contingencia: es una condición o situación cuyo resultado final, ganancia o pérdida sólo se confirmarán si acontecen uno o más sucesos futuros inciertos'. Esta definición en lo medular sigue los enunciados que anteceden. Igual ocurre con la definición contenida en la Norma Ecuatoriana de Contabilidad No. 4, NEC No. 4, aprobada junto con otras normas por la Superintendencia de Compañías y de Bancos y por el Servicio de Rentas Internas. Dice la definición: 'Una contingencia es una condición o situación cuyo resultado final, ganancia o pérdida, sólo se confirmará si acontecen o deja de acontecer uno o más sucesos futuros e inciertos'. (Suplemento del Registro Oficial No. 291 de 5 de octubre de 1999 pp. 121).

QUINTO.- El Director General de Bancos Privados de la Superintendencia de Bancos, fs. 24 a 26 de los autos, a pedido del banco opina que de acuerdo a las normas del Catálogo Único de Cuentas, las cuentas contingentes se registran



fuera de los activos y pasivos del balance. La propia Superintendencia, sin embargo, en oficio suscrito igualmente por el Director General de Bancos Privados, fs. 30 a 33 de los autos, deja constancia que el mencionado parecer no tiene fuerza obligatoria para las partes en conflicto, y menos aún para resolver controversias, a efecto de lo cual será necesario que la Dirección General de Rentas emita su pronunciamiento. Igual salvedad aparece en el oficio de 21 de febrero de 1992, suscrito por el propio Superintendente de Bancos, fs. 37 y 38. En la sentencia recurrida, considerando octavo se hace referencia a la discusión surgida en el Congreso, previa a la expedición del Art. 32 indicado y se consigna que ha pedido del H. A. G., al tratar de las deducciones, se suprimieron las cuentas de orden y se dejaron únicamente las obligaciones de hasta un año plazo y los pasivos contingentes. Con ello se demuestra meridianamente cual fue la intención de los legisladores. En el Catálogo Único de Cuentas de la Superintendencia de Bancos, constan las cuentas contingentes deudoras (61) y acreedoras (62); deudoras operaciones en divisas a futuro (63) y acreedoras-operaciones en divisas a futuro (64); y, cuentas de orden deudoras (71). En el balance general del Banco A. cortado al 31 de diciembre de 1991, fs. 12 de los autos aparecen bajo la línea total del pasivo, patrimonios y egresos las cuentas contingentes que alcanzan a un monto total de S/. 30.511'596.993,32 que comprenden los siguientes ítems: avales, fianzas, cartas de crédito y anticipos; créditos otorgados no desembolsados; intereses y comisiones de clientes; compromisos futuros; compras en moneda extranjera; ventas en moneda extranjera. Estos rubros deben revelarse en los estados financieros singularmente tratándose de la actividad bancaria que conlleva contingencias y compromisos revocables o irrevocables que frecuentemente son importantes en monto y notoriamente más cuantiosos que en la generalidad de otras empresas comerciales. Así lo conceptúa la norma cuarta de contabilidad (...). Las indicadas notas de los estados financieros no constituyen registros contables sino explicaciones relativas a los asientos contables que facilitan las lecturas de los estados financieros. Cuando se estableció que los pasivos contingentes sirven para depurar la base imponible del impuesto del 1.5 por mil a los activos totales, se quiso que se deduzcan del activo total las cuentas contingentes acreedoras, vale decir aquellas que pueden afectar la solvencia y liquidez del banco que

DRA. ELIZABETH VEGA CRESPO /2010



puede llegar a asumir un pasivo y en contra partida generar un activo no programado. Las cuentas contingentes son de enorme importancia para determinar el patrimonio técnico de los bancos, pues es demostrativo de la solvencia y liquidez de esas instituciones financieras. El valor de los pasivos contingentes, por lo tanto, debe estar revelado en la propia contabilidad y amparado en los registros que tengan documentos de soporte.

SEXTO.- En la sentencia impugnada no se ha infringido el inciso segundo del Art. 32 de la Ley de Control Tributario y Financiero, ni el inciso segundo del Art. 12 del Código Tributario, por cuanto lo que se ha hecho es desentrañar el verdadero alcance y sentido de una expresión de carácter técnico, la de 'pasivos contingentes'. Antes bien, haciendo mérito de lo que estatuyen el Art. 12 inciso segundo del Código Tributario y las normas segunda y tercera del Art. 18 del Código Civil, se ha determinado el verdadero alcance de dicha expresión. Inclusive, para llegar a esa conclusión se ha hecho mérito de los antecedentes legislativos que mediaron para la expedición del inciso segundo del Art. 32 indicado. Tampoco se ha infringido en la sentencia el inciso primero del Art. 274 del Código Tributario, pues, según queda expuesto desde el comienzo, la discrepancia se contrae a establecer el alcance de la expresión 'pasivos contingentes', y a la forma como debe presentárselos. De allí que no quepa hacer referencia a la presunción de validez de los hechos, actos y resoluciones de las administraciones tributarias, particularmente en lo tocante a la prueba de los hechos que le sirven de basamento. La omisión de no haber notificado a las partes para dictar sentencia no es de aquellas que inciden en la validez misma del proceso, pues no causan indefensión. Sería exorbitante aceptar que tal omisión comporta violación del Art. 23, numeral 27 de la Constitución Política que se refiere al debido proceso y a la justicia sin dilaciones, pues la misma no ha impedido que la parte actora goce de las garantías fundamentales que el sistema consagra para acceder a la justicia. Los actos administrativos de determinación de la obligación tributaria que obran a fs. 5, 13 y 14, sustentados por el informe que obra a fs. 20 y 21 de los autos no carecen de motivación, razón por la cual no existe violación del Art. 81 del Código Tributario. La disposición del numeral 13 del Art. 24 de la Constitución Política expedida en 1998 referente a la obligación de



enunciar las normas o principios jurídicos en que se halla fundado el actuar de la administración y la explicación de pertinencia no es aplicable a los mencionados actos de determinación tributaria que fueron expedidos con anterioridad a la vigencia de la Constitución. Por las consideraciones que quedan expuestas, y por cuanto existe pronunciamiento sobre los puntos de la controversia, en los casos 14-2000 y 82-2000, esta Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, desecha el recurso de casación interpuesto en contra de la sentencia, expedida el 1 de febrero del año 2000 por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 y reconoce la validez y legitimidad de la Resolución No. 0007052 de 29 de abril de 1993, expedida por el Director Financiero Municipal de Quito. ...”

VOTO SALVADO

“... CUARTO.- La disposición legal establecida en el inciso segundo del artículo 32 de la Ley de Control Tributario y Financiero, refiriéndose a la forma de liquidar el impuesto del uno punto cinco por mil sobre los activos totales, dispone que se deducirán para el efecto de establecer la base imponible para dicho impuesto, las obligaciones de hasta un año plazo y los pasivos contingentes. Aparentemente, hay una confusión entre activos, contingentes y cuentas de orden, que están conceptualmente diferenciadas para cualquier contador bancario, ya que este tipo de empresas son las que más utilizan las cuentas contingentes y las de orden. El activo es todo lo que la empresa tiene para el servicio de sus obligaciones para con terceros o sus accionistas. Contingentes, refleja obligaciones eventuales, que se convertirán en tales, de darse un hecho particular. No todos los contingentes terminan como pasivos. Algunos desaparecen porque cumplido su plazo, no se da el hecho particular. Un ejemplo de ello es una carta de garantía, cuyo pago está sujeto a la presentación de una comunicación suscrita por el beneficiario, estableciendo que el ordenante no ha cumplido con determinada condición. Si hasta el vencimiento de la carta de garantía no se presenta la indicada comunicación, la garantía no se convierte en pasivo. Pero en caso de que la comunicación se presente, oportunamente, la garantía se convierte en obligación



del banco o pasivo a plazo, generalmente, a plazos menores de un año. Por principio contable, las cuentas contingentes deudoras o activas son iguales a las acreedoras o pasivas. La cuenta de orden por otro lado, refleja activos y pasivos entregados en custodia o garantía por la institución o recibidos por ella. Es una cuenta de control ya que no representa obligaciones ni derechos en ese momento.

QUINTO.- El libro 'Contabilidad: Teoría y Práctica' de Roy B. Kester (Editorial Barcelona Labor S.A., 1986), en su página 8 define como activo: 'el total de bienes de todas las clases que posea una persona o entidad, aplicables o sujetos al pago de deudas'. Esta definición no incluye el contingente. Néstor Alvarez Peralta (II edición, Me Graw Hill, Bogotá 1993) en su libro 'Curso Básico de Contabilidad', define el activo como 'todos los bienes de la empresa apreciables en dinero' (pág. 30). De acuerdo con estos principios, el catálogo de cuentas de la Superintendencia de Bancos, define los activos como sigue: 'Bienes y derechos de propiedad de la entidad, susceptibles de ser cuantificados objetivamente. Incluye los gastos en que se haya incurrido para la constitución y organización de la entidad, cuya afectación a períodos o ejercicios futuros esté expresamente autorizada. Las cuentas que integran este elemento tendrán siempre saldos deudores con excepción de las provisiones, depreciaciones y amortizaciones, que serán deducidas de los rubros correspondientes' (Res. 86-442 de junio 27 de 1986, elemento 1). ...

SEXTO.- Los Principios de Contabilidad aceptados, definen como contingencia 'cuando una condición o situación presente, o un conjunto de circunstancias implican varios grados de incertidumbre y pueden, a través de un hecho futuro resultar en la adquisición o pérdida de un activo o que se incurra o se evite un pasivo (Guía de PCGA, Martin A. Millar, CPA, Oscar J. Holzmman, Ph. D. Traductor, 1988, Pág. 601). Basado en estos conceptos, la Resolución 86-442 de 27 de junio de 1986, que contiene la explicación de cuentas del catálogo de la Superintendencia de Bancos, describe a las cuentas contingentes de la siguiente forma: '... las cuentas originadas en operaciones con terceros y sus correspondientes costos financieros, así como los compromisos futuros de crédito



otorgados por la institución, no utilizados por los clientes, que por su naturaleza pueden significar en un futuro eventual pago o desembolso, afectando la situación económica financiera de la entidad'. ...

NOVENO.- Néstor Álvarez Peralta define como cuenta de orden a 'aquellas que representan los valores que están al cuidado de la empresa, además, de no generar deudas ni ser propiedad de la empresa, no afectan el pasivo, ni el activo ni el capital'. Posteriormente define a las cuentas de orden como bienes y valores entregados en custodia, bienes y valores entregados en garantía, bienes y valores en poder de terceros, bienes y valores recibidos en custodia y, bienes y valores en poder de terceros, bienes y valores recibidos en custodia y bienes y valores recibidos en garantía. ..."



- 4-V-2006 (Resolución 158-2004, R.O. 408, 29-XI-2006)

- LA ANALOGÍA COMO MÉTODO DE INTERPRETACIÓN TRIBUTARIO

- DEVOLUCIÓN DE LO PAGADO INDEBIDAMENTE

**- DERECHO DE LOS EXPORTADORES A LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO
AL VALOR AGREGADO**

“VISTOS: El Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Austro, el 19 de mayo del 2004 interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 28 de abril del mismo año expedida por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3 con sede en la ciudad de Cuenca, dentro del juicio de impugnación 210-03 propuesto por Paúl Ludwig Schneewind Tosi, Gerente General y representante legal de la Compañía CURTIEMBRE RENACIENTE S. A. Concedido el recurso, no lo ha contestado la empresa y pedidos los autos para resolver se considera: ...

SEGUNDO.- La administración fundamenta el recurso en la causal 1 del Art. 3 de la Ley de Casación y alega que al expedirse la sentencia impugnada se ha incurrido en indebida aplicación de los artículos 13 y 54 del Código Tributario y en falta de aplicación de los artículos 324 del Código Tributario y 2 numeral 4 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. Sustenta que el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Austro ha aplicado la ley y que de ninguna manera se ha arrogado las funciones que corresponden a los jueces; que la analogía es procedimiento admitido para interpretar la ley tributaria, salvo en lo tocante a la creación y exoneración de tributos; que las autoridades administrativas, no únicamente los jueces, pueden utilizar tal procedimiento; que el plazo de prescripción para la devolución del IVA reconocido a los exportadores y a sus proveedores no se encuentra previsto en norma expresa; que cabía, como lo ha hecho la administración, ante la falta de norma, aplicar la prescripción de tres años prevista en el Art. 324 del Código Tributario; y, que no se debía aplicar el Art. 54 del indicado código, pues el mismo se refiere a la prescripción de la acción para el cobro de créditos tributarios.



TERCERO.- La discrepancia entre la empresa y la administración concierne al plazo de prescripción del derecho para solicitar la devolución del IVA en el caso del Art. 69-A de la Ley de Régimen Tributario, 72 de la codificación. Al no existir norma expresa, la administración aplica por analogía el plazo de prescripción de tres años previsto en el Art. 324 del Código Tributario, 305 de la codificación, atinente a la acción de devolución del pago indebido o del pago en exceso, en tanto que la Sala juzgadora aplica el plazo de cinco años previsto en el Art. 54 inciso primero, Art. 55 inciso primero de la codificación, concerniente a la prescripción de la acción de cobro de las obligaciones tributarias.

CUARTO.- Esta Sala ha diferenciado la institución de lo pagado indebidamente o en exceso de la que se contrae a la devolución de lo pagado debidamente. En el caso presente se trata de la segunda, pues, la normativa aludida ha consagrado, bajo determinados requisitos, el derecho de los exportadores a la devolución del impuesto al valor agregado. Respecto de la prescripción de la acción para solicitar esa devolución, no existe norma expresa que haya consultado el caso, particular que es reconocido por las partes contendientes.

QUINTO.- El Art. 13 inciso segundo del Código Tributario, versión vigente cuando se expidió la sentencia, dice: La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no puede crearse tributos ni exenciones. Al expedirse la codificación, en el Art. 14, inciso segundo, consta: La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no puede crearse tributos, exenciones ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley. El énfasis es nuestro. Al caso sería aplicable la versión del Art. 13 del Código Tributario, pues, cuando se efectuó el juzgamiento no se encontraba aún vigente la codificación indicada.

SEXTO.- Corresponde a las administraciones, al igual que a los jueces, interpretar la ley en los casos concretos puestos a su conocimiento. Tal facultad y deber se infiere de la obligación que tienen de atender peticiones, reclamaciones y recursos de los administrados a los cuales se refiere ampliamente el Código Tributario. Para la interpretación de la ley han de aplicar los métodos que el propio



código arbitra y entre ellos la analogía. Por lo tanto no es contra natura que una autoridad administrativa, en los casos que permite el sistema, acuda a la interpretación analógica.

SÉPTIMO.- La analogía extiende la aplicación de los preceptos jurídicos a casos no expresamente previstos por ellos, que tienen por característica guardar similitud con los que sí se encuentran contemplados. En el caso, no se ha previsto el paso de prescripción de la acción para solicitar la devolución de lo debidamente pagado, más, si se ha estatuido el plazo de prescripción de la acción para solicitar la devolución de lo indebidamente pagado. En ambos casos es el sujeto pasivo el que, por títulos diferentes, solicita lo mismo, la devolución de valores satisfechos a la administración. No cabe, en cambio por analogía, aplicar las normas sobre la extinción de la acción para el cobro de créditos tributarios en los que la parte acreedora es la administración, a los de devolución de lo debidamente pagado en los cuales la parte acreedora es el sujeto pasivo.

OCTAVO.- El inciso primero del Art. 13 del Código Tributario, inciso primero del Art. 14 de la codificación, prevé que se considerarán normas supletorias del ámbito tributario las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del derecho, siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación. En este caso, y antes que acudir a la interpretación analógica, se debe inquirir si existen normas supletorias que aplicar al caso.

NOVENO.- En conformidad con el Art. 2415 de la Codificación del Código Civil, las acciones ejecutivas prescriben en cinco años, en tanto que las ordinarias en diez años, norma que se ha de aplicar cualquiera sea la parte acreedora de las obligaciones. El primer caso se refiere a las obligaciones que se encuentran reconocidas, el segundo a aquellas que están sujetas a reconocimiento. La Administración Tributaria no discute el derecho de la empresa a que se le devuelva el IVA pagado durante los meses de septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 1999, lo que sustenta es que el derecho para solicitarla se encuentra prescrito (...). En consecuencia, cabe aplicar al diferendo el plazo de cinco años antes mencionado. El cual no llegó a recurrir al 1 de julio de 1993, en que se



solicitó la devolución. En mérito de las consideraciones expuestas, principalmente por lo señalado en el considerando noveno, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, desecha el recurso interpuesto. ...”.



RESOLUCIÓN S/N

(INTERPRETACIÓN DEL ART. 212 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO)

LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

Considerando:

Que, el artículo 184.2 de la Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial número 449 de 20 de octubre del 2008, determina que: “Serán funciones de la Corte Nacional de Justicia, además de las determinadas en la ley, las siguientes: (...) 2. Desarrollar el sistema de precedentes jurisprudenciales fundamentado en los fallos de triple reiteración. ...”;

Que, el artículo 185 del texto supremo señalado en el considerando anterior, dispone que: “Las sentencias emitidas por las salas especializadas de la Corte Nacional de Justicia que reiteren por tres ocasiones la misma opinión sobre un mismo punto, obligarán a remitir el fallo al pleno de la Corte a fin de que ésta delibere y decida en el plazo de hasta sesenta días sobre su conformidad. Si en dicho plazo no se pronuncia o si ratifica el criterio, esta opinión constituirá jurisprudencia obligatoria....”;

Que, el artículo 180.2 del Código Orgánico de la Función Judicial, publicado en el Registro Oficial número 544 de 9 de marzo del 2009, establece que: “Al Pleno de la Corte Nacional de Justicia le corresponde: (...) 2. Desarrollar el sistema de precedentes jurisprudenciales, fundamentado en los fallos de triple reiteración.”;

Que, los incisos primero, segundo y cuarto del artículo 182 del cuerpo orgánico normativo, destacado en el considerando anterior, prescriben que: “Las sentencias emitidas por las salas especializadas de la Corte Nacional de Justicia que reiteren por tres ocasiones la misma opinión sobre un mismo punto de derecho, obligarán a remitir los fallos al Pleno de la Corte a fin de que éste delibere y decida en el plazo de sesenta días sobre su conformidad. Si en dicho



plazo no se pronuncia o si ratifica el criterio, esta opinión constituirá jurisprudencia obligatoria.- La resolución mediante la cual se declare la existencia de un precedente jurisprudencial contendrá únicamente el punto de derecho respecto del cual se ha producido la triple reiteración, el señalamiento de la fecha de los fallos y los datos de identificación del proceso; se publicará en el Registro Oficial a fin de que tenga efecto generalmente obligatorio.- (...).- Para el procesamiento de esta jurisprudencia, el Pleno de la Corte Nacional creará una unidad administrativa especializada.”;

Que, el artículo 2.5 de la resolución de 1 de abril del 2009, emitida por el Tribunal en Pleno de la Corte Nacional de Justicia, publicada en el Registro Oficial número 572 de 17 de abril del mismo año, que crea y reglamenta el Departamento de Procesamiento de Jurisprudencia, establece que: “Son funciones del Departamento de Procesamiento de Jurisprudencia: (...) Desarrollar el sistema de precedentes jurisprudenciales fundamentado en los fallos de triple reiteración. Cuando una Sala de la Corte Nacional o el Departamento de Procesamiento de Jurisprudencia establezcan la existencia de fallos de triple reiteración sobre un mismo punto de derecho, lo comunicarán inmediatamente, a través de su Presidente o Director, respectivamente, al Pleno de la Corte Nacional, para que en el plazo de sesenta días, conozca y decida sobre su conformidad. Si en dicho plazo no se pronuncia, o si ratifica el criterio, esta opinión constituirá jurisprudencia obligatoria.- Establecido un fallo de triple reiteración como jurisprudencia obligatoria, el Secretario General de la Corte Nacional de Justicia, a más de remitirlo al Departamento de Procesamiento de Jurisprudencia, lo enviará al Registro Oficial para su inmediata publicación.”;

Que, el artículo 4 de la resolución emitida por el Tribunal en Pleno de la Corte Nacional de Justicia, también el 1 de abril del 2009 e igualmente publicada en el Registro Oficial número 572 de 17 de abril del mismo año, que establece las normas de procedimiento respecto del Código Orgánico de la Función Judicial, aclara que: “La jurisprudencia obligatoria expedida con anterioridad a la vigencia de la Constitución de la República, se rige por la norma prevista en el inciso segundo del artículo 19 de la Ley de Casación, mientras que la nueva, por los



artículos 185 de la Constitución y 182 del Código Orgánico de la Función Judicial.”;

Que, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en cumplimiento de sus facultades jurisdiccionales, ha emitido las siguientes resoluciones referentes al juicio de excepciones a la coactiva y la procedencia del recurso de casación: Auto de 19 de enero del 2009, dictado dentro del juicio de excepciones a la coactiva, expediente de casación número 170-2008, seguido por el ingeniero Francisco Teodoro Acosta Vásquez en contra del Gerente Distrital de Cuenca de la Corporación Aduanera Ecuatoriana; auto de 18 de mayo del 2009, dictado dentro del juicio de excepciones a la coactiva, expediente de casación número 99-2009, seguido por CANODROS S. A. en contra del Gerente Distrital de Guayaquil de la Corporación Aduanera Ecuatoriana y auto de 18 de mayo del 2009, dictado dentro del juicio de excepciones a la coactiva, expediente de casación número 117-2009, seguido por el arquitecto Galo Bravo Rodríguez en contra del Director General del Servicio de Rentas Internas;

Que, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en cumplimiento de sus facultades jurisdiccionales, ha emitido las siguientes resoluciones referentes a la posibilidad de que los procuradores fiscales propongan el recurso de casación a nombre de las autoridades tributarias demandadas, sin que sea menester emplear la fórmula “a ruego”, prevista en la resolución publicada en el Registro Oficial 243 de 26 de enero de 1998: Auto de 4 de febrero del 2009, dictado dentro del juicio de impugnación, expediente de casación número 20-2009, seguido por el representante legal de El Gran Show del Mundial en contra del Director General del Servicio de Rentas Internas; auto de 13 de febrero del 2009, dictado dentro del juicio de impugnación, expediente de casación número 18-2009, seguido en contra del Director General del Servicio de Rentas Internas; y auto de 12 de mayo del 2009, dictado dentro del juicio de impugnación, expediente de casación número 83-2009, seguido por la Corporación Reguladora del Manejo Hídrico de Manabí en contra del Director General del Servicio de Rentas Internas;



Que, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en cumplimiento de sus facultades jurisdiccionales, ha emitido las siguientes resoluciones referentes a los valores que cobran las municipalidades por la ocupación del espacio público: Auto de 5 de febrero del 2009, dictado dentro del juicio de excepciones, expediente de casación número 16-2009, seguido por PACIFICTEL S. A. en contra del Juez de Coactiva y Director Financiero del Municipio de Ventanas; auto de 9 de febrero del 2009, dictado dentro del juicio de excepciones, expediente de casación número 15-2009, seguido por PACIFICTEL S. A. en contra del Juez de Coactiva y Director Financiero del Municipio de El Empalme; auto de 5 de mayo del 2009, dictado dentro del juicio de excepciones, expediente de casación número 73-2009, seguido por LETRASIGMA S. A., y auto de 12 de mayo del 2009, dictado dentro del juicio de excepciones, expediente de casación número 75-2009, seguido por PACIFICTEL S. A. en contra del Juez de Coactiva y Director Financiero del Municipio de Salinas; y,

Que, sobre las resoluciones señaladas en los párrafos anteriores el Departamento de Procesamiento de Jurisprudencia ha emitido informe motivado,

Resuelve:

Art. 1.- Aprobar el informe remitido por el Departamento de Procesamiento de Jurisprudencia y en consecuencia declarar la existencia de los siguientes precedentes jurisprudenciales obligatorios, por la triple reiteración de fallos sobre un mismo punto de derecho:

PRIMERO: En aplicación del Art. 2 de la Ley de Casación que dispone: “el recurso de casación procede contra las sentencias y autos que pongan fin a los procesos de conocimiento, dictados por las cortes superiores, por los tribunales distritales de lo fiscal y de lo Contencioso administrativo”, y en concordancia con el Art. 212 del Código Tributario, los juicios de excepciones a la coactiva, se constituyen procesos de conocimiento, únicamente cuando se refieren a asuntos de derecho material o de fondo, es decir cuando las excepciones propuestas son



las que constan expresamente detalladas en los numerales 3, 4 y 5 del artículo 212 del Código Tributario que se refiere “De las excepciones”; en los demás casos, al tratarse de los numerales 1, 2, 6, 7, 8, 9, y 10 del artículo 212 mencionado, el proceso se constituye de ejecución y no de conocimiento, tornándose en improcedente el recurso extraordinario de casación, si se lo interpone amparándose en estos numerales.

SEGUNDO: En aplicación del Art. 4 de la Ley de Casación que en su texto literal dispone: “Legitimación: El recurso sólo podrá interponerse por la parte que haya recibido agravio en la sentencia o auto...”, cuando la entidad estatal comparece interponiendo el recurso extraordinario de casación y lo hace a través de un Procurador Fiscal, ofreciendo poder o ratificación para legitimar su intervención, es perfectamente procedente el escrito de interposición del recurso, con más razón si consta del proceso la respectiva ratificación de la autoridad tributaria; por lo que no es aplicable en tales casos la resolución dictada por el Pleno de la Ex Corte Suprema de Justicia, publicada en el Registro Oficial No. 243 de 26 de enero de 1998, que dispone se consigne la formula “a ruego” en el escrito de interposición del recurso de casación. En todo caso si se estima que los respectivos procuradores fiscales no están autorizados o suficientemente legitimados para actuar a nombre de la autoridad recurrente, se aplicará lo dispuesto en el Art. 359 del Código de Procedimiento Civil.

TERCERO: Al amparo de lo dispuesto en la Ley de Régimen Municipal, los valores que se pagan por ocupación del espacio público, para la instalación de rótulos publicitarios no se considera tasa en los términos de la Ley de Régimen Municipal, por tanto al no tener carácter tributario no es de competencia de la jurisdicción contencioso tributario atenderlos en esta sede, quedando a salvo el derecho de los litigantes de acudir ante el Juez competente para defender sus derechos.

Art. 2.- Disponer que la Secretaria General de la Corte Nacional de Justicia, remita copias certificadas de la presente resolución al Departamento de Procesamiento de Jurisprudencia, para su sistematización; y, al Registro Oficial y



Gaceta Judicial para su inmediata publicación.

Esta resolución tendrá efectos generales y obligatorios, inclusive para la misma Corte Nacional de Justicia, sin perjuicio del cambio de criterio jurisprudencial en la forma y modo determinados por el segundo inciso del artículo 185 de la Constitución de la República del Ecuador.

Dado en la ciudad de Quito, Distrito Metropolitano, en el salón de sesiones de la Corte Nacional de Justicia, a los treinta días del mes de junio del año dos mil nueve.