



UNIVERSIDAD DE ESPECIALIDADES ESPÍRITU SANTO

FACULTAD DE DERECHO, POLÍTICA Y DESARROLLO

**“ANÁLISIS DE LA ARGUMENTACIÓN JURÍDICA EN MATERIA
TRIBUTARIA APLICADA EN ECUADOR”**

**TRABAJO DE TITULACIÓN QUE SE PRESENTA COMO REQUISITO
PREVIO A OPTAR EL GRADO DE:
ABOGADO DE LOS JUZGADOS Y TRIBUNALES DE LA REPÚBLICA DEL
ECUADOR**

ESTUDIANTE:
DIEGO AMÉN POLANCO

TUTOR:
ABG. PATRICIO ALVARADO LUZURIAGA

SAMBORONDÓN, OCTUBRE DE 2014

RESUMEN

Con las nuevas tendencias en la sustanciación y ejercicio de los derechos, se deriva un estudio pormenorizado de la argumentación jurídica, la misma que se soporta en la plataforma de la práctica procesal oral, y en general en cualquier actividad que suponga el razonamiento lógico de normas jurídicas para que sean aplicadas de forma certera y justa, en el real sentido de su esencia. En tal virtud, las regulaciones de carácter tributario, por cuya naturaleza se deducen son de aplicación a la sociedad en general, tienen su propio estudio intrínseco; así como, la aplicación de técnicas comunes de argumentación jurídica y de pertinencia en la interpretación de normas tributarias. Este estudio determinará los rasgos característicos de la argumentación jurídica en el derecho tributario ecuatoriano, a través de una revisión conceptual, analizando la importancia de su revisión y sus formas de aplicación en la práctica jurídica nacional. Particularmente, se procurará identificar el apego a la lógica jurídica en la motivación de los actos y resoluciones, y se determinarán las recomendaciones para una mejor argumentación jurídica, como doctrina esencial para el cumplimiento de las disposiciones que norman a las administraciones tributarias, a los administradores de justicia y a la sociedad civil.

Palabras claves: argumentación, lógica, razonamiento, tributario, público, justicia, coherencia, fundamentación

ABSTRACT

With the new trends in the proceedings and exercise of rights, a detailed study of the legal argument derives, the same which is supported on the platform of the oral trial practice, and generally in any activity that involves the logical reasoning of legal standards for it to be applied in an accurate and just manner, in the real sense of its essence. For those reasons, the tax matter regulation, which by nature are deduced, apply to society in general, they have their own intrinsic study; as well as, the application of common legal argumentation and the relevance in the interpretation of tax laws. This study will determine the characteristics of the legal argumentation in the Ecuadorian tax law, through a conceptual review, analyzing the importance of its revision and its forms of application in the national legal practice. In particular, it will seek to identify the attachment of the judicial logic in the motivations of the acts and resolutions, and to determine the recommendations for a better procedural logical reasoning, as essential doctrine for the fulfillment of the dispositions that norm the tax administrations, the justice administrators and society.

Keywords: argumentation, logic, reason, taxation, public, justice, coherence, foundation

INTRODUCCIÓN

Las relaciones entre los contribuyentes con las administraciones tributarias han tenido un incremento significativo desde todos los aspectos, entre estos, normativo, de control, de recaudación, entre otros. Para ampliar ésta idea, un informe de recaudación publicado en la página web del Servicio de Rentas Internas desde el ejercicio fiscal 1993 hasta el 2009, demuestra que la recaudación de tributos administrados ascendió de US\$670,800.70 a US\$6,890,276.70 (Servicio de Rentas Internas, 2010); por lo que se confirma que las relaciones jurídico-tributarias, a raíz de la recaudación fiscal, han tenido un incremento paulatino en el tiempo.

Este hecho se ha puesto en manifiesto en los últimos periodos administrativos, creando por consiguiente, un interés progresivo por la práctica local de la tributación; así también, como ha despertado un interés académico del derecho tributario.

La jurisdicción contencioso-tributaria ha desarrollado extensa jurisprudencia a través de los Tribunales Distritales de las Cortes Provinciales, así como de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. Las causas del auge en la práctica jurídica-tributaria son diversas; no obstante, es de considerar que todo nace a raíz de aquel incremento sustancial de la recaudación a cargo de las administraciones tributarias en el país.

La recaudación es contemplada como una atribución legal de los sujetos activos tributarios, mediante mecanismos de determinación tributaria en materia

administrativa. Esto supone que en muchas ocasiones, los sujetos pasivos activen las vías de reclamación administrativa y judicial, como es su derecho.

Sin embargo, la recaudación de los sujetos activos, no puede significar una actuación desmedida en el ejercicio del cobro de los tributos que les son exigibles recaudar, siendo procedente que ésta atribución se enmarque en los parámetros preestablecidos en la Ley, y que la motivación y argumentación de sus criterios sean siempre coherentes y precisas, evitando la arbitrariedad.

El auto reconocimiento de los sujetos pasivos en torno a su derecho constitucional de recibir resoluciones motivadas, ha producido que exista una mayor iniciativa y predisposición por parte de los actores en materia tributaria en la iniciación y sustanciación de procesos administrativos y judiciales.

Como parte de este ánimo creciente del estudio del derecho tributario, han aparecido aportes académicos que van relacionados con el interés por el estudio del derecho tributario. De tal forma podemos citar el caso del Dr. José Vicente Troya, con la publicación *“La argumentación jurídica en el proceso tributario con las debidas referencias atinentes a la vigencia e interpretación de las normas tributarias”*; así como es el caso del Dr. César Montaña Galarza, con su publicación *“La argumentación jurídica en materia tributaria”*. Estos autores afirman que la argumentación jurídica en materia tributaria tiene características especiales y distintivas que la diferencian del resto de materias jurídicas.

En ese sentido, el objeto de análisis del presente trabajo pretende demarcar las características fundamentales y especiales de la argumentación de los actos jurídicos del derecho tributario (si las hubiere), y cómo la argumentación jurídica

permite enriquecer la verdadera motivación de las causas y la irrestricta aplicación de la Ley.

Resulta entonces cuestionable, si es realmente cierto que la argumentación jurídica posee distintivas características cuando se las aplica al derecho tributario; y, si esa misma argumentación se encuentra presente en los actos y resoluciones de orden tributario. Esto con el propósito de determinar si existe una verdadera motivación jurídica entre las administraciones tributarias y judiciales con los contribuyentes. En tal sentido lo establece bien Marina Gascón Abellán, en su obra *“Interpretación y Argumentación Jurídica”*, definiendo que la teoría de la argumentación jurídica se ocupa por tanto de la argumentación de decisiones cuyo sistema de justificación sea un ordenamiento jurídico (Gascón Abellán, 2002).

En este orden de ideas, corresponde analizar en primer lugar cómo es que las administraciones tributarias y judiciales se encuentran en obligación de cumplir con la motivación. Ello derivará en sentido razonable, a evidenciar la importancia de la argumentación jurídica con una correcta fundamentación, para posteriormente ahondar en el punto de análisis particular de la argumentación en materia tributaria, y cuál es su incidencia práctica en la casuística nacional. El énfasis de lo expuesto concuerda con la perspectiva de Luigi Ferrajoli en su libro *“Derecho y Razón”*, que nos dice que la motivación permite la fundamentación y el control de las decisiones tanto en derecho, por violación de ley o defectos de interpretación o subsunción, por defecto o insuficiencia de pruebas o bien por inadecuada explicación del nexo entre convicción y pruebas. (Ferrajoli, 1995)

MARCO TEÓRICO

Las administraciones tributarias y su obligación de motivar

El deber primordial por el cual están llamadas todas las instituciones dotadas con poderes públicos, es la obligatoriedad de motivar sus actos y resoluciones. Según Perfecto Andrés Ibáñez en su obra *“Valoración de la Prueba”* nos dice que la primera aparición del deber de motivar responde prioritariamente a exigencias de carácter político: se busca en él una garantía frente al arbitrio. (Andrés Ibáñez, 2000)

Las administraciones tributarias se encuentran investidas como autoridad pública, por cuya lógica nos permite definir que dichas administraciones se encuentran en obligación de motivar todo aquello que deciden. En similar aplicación, los órganos que administran justicia en materia tributaria, deben centrar su accionar en base a la obligación de motivar sus autos, decretos y sentencias. Podemos asimismo advertir lo que establece Rafael Benítez Giralt en su libro *“El Papel del Juez en la Democracia”*, donde afirma que la legitimidad democrática del órgano judicial se manifiesta en que los jueces motiven, razonen y fundamenten sus sentencias (Benítez Giralt, 2006).

Sin lugar a dudas, la imperativa obligación de motivar las resoluciones de los poderes públicos, lleva consigo una interrelación directa con la argumentación jurídica; pues no es posible lograr una correcta motivación sino existe una argumentación razonable de cómo las normas jurídicas tienen pertinencia con cada hecho en particular de cada caso que se analice. Podemos apreciar éste criterio en la obra de Manuel Ossorio, *“Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y*

Sociales”, que define al motivo jurídico como: “...*la causa, razón o fundamento de un acto (...). El motivo será jurídico cuando se refiere a acto de esa índole, porque no se concibe ningún acto, inclusive los que tengan configuración delictiva, que no obedezca a una motivación”*. (Ossorio, 1990)

La Constitución de la República del Ecuador explica este nexo entre la motivación con la argumentación jurídica, estableciéndolo como un derecho de protección, y más específicamente como una garantía del debido proceso:

“(...) l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. (...)” Constitución de la República del Ecuador [Const.]. Art.76, numeral 7, literal 1. Octubre 20 de 2008. (Ecuador).

Tal como se evidencia en el enunciado constitucional citado, en la motivación es un requisito *sine qua non* que las normas y principios jurídicos tengan pertinencia con los antecedentes de hecho, que sirvieron de causa para la expedición de determinado acto o resolución, lo cual concuerda con lo explica Olsen Ghirardi en su obra “*Teoría y Práctica del Razonamiento Forense*”, afirmando que: “...*la motivación jurídica que describen las sentencias de mérito son aparentes, puesto que se basan en disposiciones jurídicas carentes de contenido que no resuelven de manera definitiva, el conflicto intersubjetivo de interés. (...)*” (Ghirardi, 1999)

Las administraciones tributarias regulan y ejercen el cobro de sus acreencias a los contribuyentes; por tal, recae en ellos la necesidad en que las actas de

determinación, circulares, absoluciones de consultas (por decir algunos ejemplos de resoluciones administrativas-tributarias), sean siempre debidamente motivadas con una argumentación jurídica que implique un procedimiento razonable y justo de la aplicación de normas jurídicas con hechos efectivamente acaecidos. En la obra *“Derecho Judicial”* de Víctor García Toma, nos dice que la motivación de las resoluciones judiciales puede ser conceptuada como el argumento o razón del modo de solución del conflicto, esto es, trata de explicar y dar a comprender los motivos que ha tenido una autoridad judicial para fallar en determinada forma. (García Toma, 1990)

La interrelación de la argumentación jurídica y la motivación es de muy clara evidencia, ya sea en los actos y procedimientos administrativos tributarios de determinación de tributos, así como en las resoluciones provenientes de reclamos y recursos administrativos, como en las sentencias judiciales. Muy bien advierte José Vicente Troya, al afirmar que la motivación que dice las normas pertinentes, principios y precedentes jurisprudenciales a aplicar, es un insumo de la argumentación jurídica particularmente cuando el entredicho concierne a cuestiones de derecho y de hecho. (Troya Jaramillo, 2013)

Como se verifica, la argumentación jurídica para la motivación de actos jurídico-tributarios mantiene una relevancia significativa, y su estudio consiste en analizar los especiales atributos de la argumentación, y cómo los poderes públicos deben aplicarla, como una herramienta eficaz en su deber de fundamentar, así como lo explica José Rodríguez de Rivera en su libro *“Teoría de la Argumentación”* que expresa que la interpretación jurídica es una interpretación de enunciados, consiste

en atribuirle sentido o significado a los enunciados jurídicos, tiene el objetivo de despejar las dudas sobre el significado de un texto, también se refiere a otras operaciones y particularmente a la identificación de fuentes del derecho. (Rodríguez de Rivera, 2012)

Sin embargo, previo a ahondar en las específicas características de la argumentación jurídica en materia tributaria, es necesario profundizar en la explicación de las causas que nos inducen al estudio de la argumentación particularizada en el derecho tributario.

La argumentación jurídica de los casos difíciles y los problemas del derecho

Inicialmente corresponde tratar el significado y apreciación doctrinaria sobre los denominados “casos difíciles del derecho”, y cuál es la perspectiva jurídica que les otorga una conexión directa con la argumentación jurídica.

El profesor Manuel Atienza en el capítulo quinto de su libro *“Las razones del Derecho. Teoría de la Argumentación Jurídica”*, realiza un análisis académico del estudio que realizó Neil MacCormick y aporta significativamente sobre el estudio de la argumentación jurídica para los casos difíciles.

El profesor Atienza resume la tesis de MacCormick, que consiste en que *“...justificar una decisión en un caso difícil significa, en primer lugar, cumplir con el requisito de universalidad y, en segundo lugar, que la decisión en cuestión tenga sentido en relación con el sistema (lo que significa, que cumpla con los requisitos de consistencia y de coherencia) y en relación con el mundo (lo que significa, que*

el argumento decisivo, dentro de los límites marcados por los anteriores criterios, es un argumento consecuencialista)(...)” (Atienza, 1991, págs. 114-115).

Del análisis a lo antes indicado, se puede fácilmente deducir que la consigna para cumplir con una argumentación jurídica correcta en los casos difíciles, es la aplicación de criterios de universalidad y coherencia, que conllevarán a la decisión de una causa, que por supuesto, implica una consecuencia. En este sentido, primero hay que distinguir cuidadosamente entre el resultado de una acción y la consecuencia de una acción, siendo la primera el efecto inmediato de lo que se decide en determinado caso; y, lo segundo, el asentamiento de un precedente en el tiempo. Por ello es razonable apelar a las consecuencias de una decisión para resolver el caso (Villarrog, 2012, pág. 3)

Asimismo, El Dr. César Montaña Galarza considera que la argumentación jurídica debe analizarse en virtud al estudio de la solución de los casos difíciles, que para su mejor entendimiento, propone sea revisada desde la contrapartida, es decir los casos fáciles. Entonces, dice Montaña: “...correspondería a los aspectos fáciles una argumentación de cierto grado de simplicidad, dotada de una lógica interna deductiva o, lo que es lo mismo, que presenta un desarrollo ordenado teniendo en cuenta en primer término, a la norma de cobertura, luego al hecho o realidad fáctica, y por último, a la decisión del asunto (...)”. (Montaña Galarza, 2013, pág. 103)

Para MacCormick, los casos difíciles en el derecho se presentan por cuatro tipos de problemas: interpretación, relevancia, prueba o calificación. De la revisión a cada problema del derecho, se puede evidenciar que la interpretación como la

relevancia, tienen una repercusión sobre aspectos normativos; tanto que el problema de prueba, y el de calificación, son asuntos relativos a presupuestos de hecho.

Del estudio del MacCormick se extrae una conceptualización más precisa de los problemas del derecho como una premisa inicial, para que se vuelva necesario inmiscuirse en las técnicas de la argumentación jurídica como una aparente solución a los referidos problemas.

En razón a lo indicado, corresponde explicar en qué consiste la propuesta de MacCormick, para que desde su perspectiva se pueda identificar más adelante casos puntuales de la práctica tributaria en el Ecuador. A continuación se detallan cada tipología de los problemas del derecho:

- ✓ El problema de **interpretación** se presenta cuando no hay duda sobre cuál sea la norma aplicable, pero la norma en cuestión admite más de una lectura. (Atienza, 1991, pág. 111). En otras palabras, la interpretación es la particular forma o aspecto reflexivo que un juzgador o administrador público emplea sobre determinado enunciado legal que es perfectamente aplicado a un caso en particular, en el uso de su prerrogativa legal.

- ✓ El problema de **relevancia** recae mucho más en sistemas en donde la justicia se realiza a través del análisis de analogías, como sucede en el derecho anglosajón a través de la jurisprudencia. Según lo manifiesta el profesor Atienza, la relevancia aparece de forma previa al problema interpretativo. El problema de relevancia, no es otra cosa que la

disyuntiva en aplicar determinada norma o precedente en un caso específico. (Atienza, 1991)

- ✓ El problema **probatorio** es considerado por la asistencia fáctica, tangible y comprobada de lo que se debe probar, para la determinación de una verdad peculiar. Del aporte del tratadista Segura Ortega, el juez debe utilizar una serie de instrumentos que le permitan llegar al conocimiento de la verdad, esto es, que le permitan saber con certeza, o al menos con un alto grado de probabilidad, qué es lo que realmente sucedió y cuáles fueron todas las circunstancias que acompañaron al hecho (Segura Ortega, 2003, pág. 36).

- ✓ El problema de **calificación** se plantea cuando no existen dudas sobre la existencia de determinados hechos primarios (que se consideran probados), pero lo que se discute es si los mismos integran o no un caso que pueda subsumirse en el supuesto de hecho de la norma (Atienza, 1991, pág. 113).

No obstante, es menester realizar una precisión correspondiente a lo que puede asemejarse entre los problemas de interpretación y calificación, pues ambas contienen características similares. Las razones que las diferencian se sostienen sobre presupuestos procesales. Sobre este particular, el profesor Atienza explica con un ejemplo: por un lado el recurso de apelación suele estar limitado a las cuestiones de derecho, de manera que sólo cabe dicho recurso si se entiende que el problema en cuestión lo es de interpretación. Por otro lado, si un problema se

considera un problema de calificación, esto es, un problema fáctico, ello quiere decir que, de cara al futuro, la decisión que se haya tomado al respecto no tiene valor de precedente. (Atienza, 1991, pág. 114)

MacCormick comenta que cuando los problemas del derecho aparecen y los juzgadores deben intervenir para dar soluciones a los mismos, entonces no se puede dar a las normas jurídicas un contexto diferente a aquel por el cual fueron válidamente instituidas (MacCormick, 2003).

El estudio de la solución de los problemas típicos podrían generar reglas para que los servidores administrativos puedan aplicarlas coherentemente en sus motivaciones y se logre así una buena práctica de la argumentación jurídica. Este tema también lo explica Pablo Bonorino en su obra *“La Justificación de las Sentencias, una perspectiva lógica y conceptual”*, de forma en que en toda argumentación encontramos uno o varios argumentos cuya conclusión es la tesis central que se pretende defender, y una cantidad variable de otros argumentos cuyas conclusiones son las premisas que se emplean aquellos (Bonorino, 2004).

Características de la argumentación jurídica en el derecho tributario

La argumentación jurídica está presente en tres eslabones de la práctica del derecho, que no distinguen materia específica: primero, en la creación de leyes o documentos que contengan disposiciones normativas generales; segundo, en la redacción de una sentencia o resolución de cualquier poder público; y, tercero, en la preparación de una demanda o alegato en particular por parte de los abogados en su libre ejercicio profesional.

Para una mejor comprensión de la argumentación jurídica, es necesario comprender lo que muchos tratadistas entienden por “argumento”. El profesor Juan Antonio García Amado define al argumento como un enunciado o conjunto de enunciados que contiene una razón en favor de una tesis, de una propuesta o de una decisión (García Amado, 2010, pág. 318). De igual manera podemos apreciar lo que establece el jurista Jürgen Habermas en su obra “*Teoría de la Acción Comunicativa*”, quien nos dice que el argumento que permite restablecer el consenso y fijar unas creencias posee ciertas características que no solo hacen que sea un buen argumento, sino que permiten que sea considerado como el “mejor argumento” (Habermas, 1981).

El concepto de la argumentación jurídica no es realmente una novedad en los estudios contemporáneos del derecho, y particularmente del derecho tributario; puesto que su aplicación es atribuible a todas las instancias y relaciones Estado-Sociedad.

Por lo tanto, la argumentación jurídica es la técnica idónea para la sustentación, fundamentación, explicación y motivación precisa y correcta de las normas jurídicas aplicadas con cada caso concreto que deba resolverse, en absoluto respeto de los derechos y libertades establecidos en el ordenamiento legal vigente.

Un aspecto significativo de la argumentación jurídica en el derecho tributario es la probable dificultad de los términos que comúnmente se evalúan en los litigios contenciosos-tributarios, términos que tienen un origen y carácter contable, económico, financiero o de otras materias afines. En este sentido, es presumible que el perfil ocupacional de los jueces impida un entendimiento eficaz

del alcance de la materia contable o financiera para establecer un derecho en favor de una administración tributaria o de un contribuyente.

Sobre lo antes dicho nos advierte César Montaña: *“Para lograr una correcta argumentación jurídica en el campo tributario, no es aceptable prescindir de un amplio conocimiento –por no decir, del dominio– de la mejor doctrina de Derecho Constitucional y de Derecho Tributario, Derecho Aduanero, Derecho Municipal, así como de las ramas conexas como el Derecho de las finanzas públicas, Derecho Económico, Derecho Civil y Derecho Procesal”*. (Montaña Galarza, 2013, pág. 99).

Esta posible carencia del conocimiento de otras materias distintas al derecho, podría conllevar a una amenaza en la argumentación jurídica de las decisiones judiciales que suponen la aplicación coherente de las normas jurídicas (las mismas que también están compuestas por principios contables o financieros) en base a los hechos de determinado contribuyente.

Con respecto a ésta problemática, el Dr. Troya afirma que *“...en los casos pueden ocurrir discrepancias sobre la aplicación del derecho, sobre la apreciación de los hechos o sobre ambos extremos. La argumentación jurídica se imbrica con su interpretación y entraña dificultad en casos en los cuales las normas son de difícil inteligencia. El juez o la autoridad administrativa han de acudir a los principios, particularmente a los que rigen en materia tributaria y obran en la Constitución y en el Código Tributario”* (Troya Jaramillo, 2013, pág. 219).

Consecuentemente, ésta realidad nos conmina a estudiar la argumentación jurídica del derecho tributario, por su complejidad indicada, como una técnica para la solución de casos difíciles, la misma que fue previamente analizada.

A pesar de lo expuesto, debemos entender que la interpretación de la ley tributaria, como de cualquier otra norma, es una operación jurídica, mas no económica (Troya Jaramillo, 2013, pág. 229). Por lo expuesto, la solución de los casos difíciles en materia tributaria a cargo de los jueces y funcionarios de administraciones tributarias, debe estar centrada en poner por encima de cualquier técnica o práctica contable o económica, a las normas jurídicas aplicadas en virtud de su esencia y la razón expuesta por el legislador.

Aplicación de la argumentación jurídica en los problemas comunes del derecho tributario

Frente a toda esta sustentación relativa a la visión doctrinaria de la argumentación jurídica como punto de partida del estudio de los casos difíciles, y los problemas del derecho, como causas fehacientes de una necesidad de argumentación jurídica efectiva, es conveniente señalar -como resultado del estudio de Neil MacCormick- que las tipologías de problemas más comunes en el derecho tributario, son usualmente de carácter calificativo e interpretativo.

Como ya fue analizado, la relación del derecho tributario con otras ciencias, que no son afines directamente con el derecho, puede conducir a una limitación en el análisis de los presupuestos fácticos de los casos, lo cual podría producir una carencia de argumentación jurídica, demostrada en la impertinencia de las resoluciones administrativas y judiciales.

Los problemas de orden calificativo se encuentran fácilmente en los casos resueltos por la Corte Nacional de Justicia (como revisores de recursos de casación en donde únicamente deben revisar la legalidad de las sentencias). En muchos de estos casos se evidencia que dicha resolución es resultado de una errónea calificación de hechos de naturaleza contable. En ejemplo de aquello, en el Recurso de Casación No.271-2011, la Sala de lo Contencioso Tributario estableció como argumento principal en la negación del recurso lo siguiente: “...no consta del proceso, que la Empresa actora haya justificado las diferencias encontradas...; los informes periciales tampoco determinan categóricamente que el sistema contable permita una diferenciación de manera inequívoca...” (Recurso de Casación , 2012). La sentencia es errada, en principio, porque es reconocido en las disposiciones procesales, que la Corte de Casación no tiene competencia para revisar las pruebas producidas en un proceso de instancia inferior; sin embargo, el extracto de la sentencia citada, provino de un análisis que los jueces realizaron a las pruebas aportadas en el proceso. Pero, aun si asumiéramos que la redacción antes citada fuera procedente, entonces nos encontramos con que los jueces ratifican un criterio (*no consta del proceso, que la empresa actora haya justificado las diferencias encontradas*) en virtud de informes periciales que les inducen a arribar en una imprecisión, fruto de una carente revisión y calificación de la realidad procesal con las normas jurídicas, puesto que la justificación de las diferencias de aquel proceso particular no repercutían con los sistemas contables revisados por los peritos.

Por otro lado, en un similar caso pero de distinto proceso e instancia judicial, se extrae un problema de orden interpretativo grave, que produce una

argumentación jurídica deficiente. En este caso, los jueces deben decidir sobre la procedencia o no de una glosa por el crédito tributario de IVA que depende del sistema contable de un contribuyente, que por Ley debe ser inequívoco. No obstante, los jueces arriban a una conclusión empobrecida de lógica y motivación, al interpretar la norma jurídica que versa sobre el crédito tributario de IVA, y concluyen de la siguiente manera: “...*los errores en la discriminación del IVA dentro del sistema contable del contribuyente son por causa del factor humano de responsabilidad del actor que pudieron evitarse si la actora [SIC] hubieran contado con un sistema contable confiable preciso y confiable...*”. (Juicio de Impugnación , 2012). Esta redacción evidencia que los jueces conciben al factor humano como parte del sistema contable de un contribuyente; pero, ¿cómo esto puede ser lógico? ya que los sistemas contables son operados por seres humanos, que a su vez por naturaleza son falibles; por ende, bajo el razonamiento de los jueces, entonces ningún sistema contable podría ser inequívoco, puesto que estos son siempre manipulados por personas que a su vez son equívocas. Este ejemplo pone en evidencia que el razonamiento de los jueces se basa en el desconocimiento de la operación de los sistemas contables, y que por un error interpretativo de las normas, faltan a la motivación a la cual están obligados.

Repasemos otro caso en donde los jueces pretenden analizar las normas contables que rigen a los contribuyentes y confunden sus criterios jurídicos, cayendo en absurdos conceptos que desconocen un derecho. Este es el caso de no reconocer como gasto deducible la depreciación de activos fijos revaluados, concluyendo que la revalorización no es un gasto en sí, cuando lo que se discutía es el gasto de depreciación más no la revalorización propiamente: “...*el verdadero*

gasto se genera al momento de la compra, que es cuando la empresa tiene que desembolsar el dinero para pagar su adquisición, en tanto que cuando se trata de revalorización no existe desembolso de dinero, sino un ajuste de valores en libros, de tal manera que al no haber desembolso de dinero, no es un gasto en sí.” (Juicio de Impugnación , 2014). Para ampliar el contexto de esta evidencia, el Art.10 de Ley de Régimen Tributario Interno vigente establece como gasto deducible: *“La depreciación y amortización, conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil, a la corrección monetaria, y la técnica contable...”*. Consecuentemente, es claro que los jueces tributarios se atribuyen análisis fuera de su experticia desconociendo un derecho de un contribuyente y demostrando que los procesos tributarios tienen manifiestamente un cariz técnico que dificulta su entendimiento, donde cabe que la argumentación de una causa sea imprescindible para una mejor motivación.

Los casos referidos permiten inferir que en materia tributaria los errores al resolver los problemas de calificación son comunes porque los jueces conciben una esencia económica y contable diferente de la que la Ley atribuye a cada concepto (gastos deducibles, ingresos exentos, exoneraciones de tributos, etc.). Esto genera que los hechos sean valorados erróneamente y se decida muchas veces que éstos no caen dentro del supuesto de una norma tributaria, cuando lo correcto sería decidir que sí están comprendidos dentro de la misma (y viceversa).

Por su parte, los problemas interpretativos aparecen también con relativa frecuencia, puesto que en el derecho tributario (como en toda operación de juzgamiento), el juzgador debe comprender integralmente la disposición jurídica para poder ejecutar la tarea encomendada. Esto no siempre es posible porque, como

ya se indicó anteriormente, la norma tributaria es de contenido esencialmente contable y económico; y para captar su real sentido y alcance se requiere estar suficientemente inteligenciado en estas materias. El hecho de que el perfil ocupacional de los jueces (profesionales en Derecho) no comprenda el conocimiento suficiente de estas materias, representa una amenaza para la adecuada motivación. Esto, sin embargo, no ocurre (u ocurre en menor incidencia) en las reclamaciones administrativas, donde quien decide es una organización (sujeto activo) que alberga a una diversidad de profesionales cuya combinación de competencias técnicas aseguran (en principio) una motivación adecuada.

El problema que se ha señalado a lo largo del presente trabajo no puede reducirse al ámbito de los jueces, puesto que, el ejercicio de analizar los casos difíciles y solucionar su aparente dificultad, no es privativo de ellos; esta exigencia abarca incluso a las partes procesales que argumentan en un alegato. Bien nos advierte la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia: “(...) *Expresar lo que se transcribe, y no más, en modo alguno significa fundamentar el recurso pues, no ataca los preceptos que supuestamente fueron trasgredidos, y por tanto interpretados, de manera errónea en el fallo; (...)*” (Recurso de Casación , 2011).

La solución al problema que señalado podría encontrarse en la reformulación de la enseñanza del Derecho tributario desde las instituciones de educación superior; pero la formulación de una propuesta concreta en ese sentido excede los límites que se ha propuesto el presente trabajo y podría constituir materia de una investigación interdisciplinaria.

METODOLOGÍA

La metodología utilizada en este trabajo fue la revisión y análisis académico de teorías vigentes, las cuales fueron explicadas conceptualmente, para contrastarlas y dirigirles críticas académicas, con especial atención al contexto jurídico del derecho tributario, y a los casos reales en materia tributaria en el Ecuador.

CONCLUSIÓN Y RECOMENDACIONES

Hemos podido verificar que el deber más relevante de las administraciones tributarias y judiciales, para establecer los postulados de un Estado de derechos, es que se cumpla prolijamente con la motivación de sus respectivos actos y resoluciones; y, para lograr que dicha motivación alcance los preceptos doctrinarios aceptados, es necesaria una correcta argumentación jurídica, como piedra angular que nos conduce a la lógica y razón para una solución justa de controversias.

Las administraciones y los administradores de justicia en materia tributaria se enfrentan a la naturaleza y complejidad de los denominados casos difíciles del derecho, que se originan a su vez, por los problemas típicos del derecho, cuya solución y estudio conlleva la participación de la argumentación jurídica, como una metodología idónea para el cumplimiento de la motivación.

El derecho tributario posee características intrínsecas que lo asocian con otras ramas del derecho, y más aún, con ciencias exactas o de alta tecnicidad, lo que induce a los juzgadores y a las administraciones tributarias a desconocer con exactitud el alcance, interpretación o contexto de una norma jurídica en materia de tributos. Esta realidad disminuye la calidad de la argumentación jurídica en los escenarios del derecho tributario en el Ecuador, y se traduce en una falta a la motivación jurídica.

Consecuentemente, cabría considerar e tanto en la selección y preparación de los administradores de justicia, así como de los funcionarios administrativos en materia impositiva, se incluya como requisito la valía de técnicas particulares de la argumentación jurídica de los casos difíciles del derecho, aplicada en la relaciones

jurídico-tributarias que se ventilen en ejercicio de lo que establece en el ordenamiento jurídico constituido de modo que estos funcionarios tengan ciertas bases cognoscitivas sobre las ciencias exactas que constituyen el insumo principal de las normas tributarias.

BIBLIOGRAFÍA

- Andrés Ibañez, P. (2000). *Valoración de la Prueba*. El Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura, El Salvador.
- Asamblea Nacional Constituyente . (20 de Octubre de 2008). Constitución de la República del Ecuador . *Constitución de la República del Ecuador* . Montecristi, Manabí , Ecuador : Registro Oficial de Ecuador .
- Atienza, M. (1991). *Las Razones del Derecho. Teoría de la Argumentación Jurídica*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- Benítez Giralt, R. (2006). *El Papel del Juez en la Democracia*. El Salvador: San Salvador.
- Bonorino, P. R. (2004). *La Justificación de las Sentencias, una perspectiva lógica y conceptual*. El Salvador: San Salvador.
- Ferrajoli, L. (1995). *Derecho y Razón*. Madrid: Editorial Trotta.
- García Amado, J. A. (2010). *La argumentación y su lugar en el razonamiento judicial sobre los hechos*. Quito: Editorial Claudia Escobar.
- García Toma, V. (1990). *Derecho Judicial*. Lima: Concytec.
- Gascón Abellán, M. (2002). *Interpretación y Argumentación Jurídica*. El Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura, El Salvador.
- Ghirardi, O. (1999). *Teoría y Práctica del Razonamiento Forense*. Buenos Aires: Advocatus.
- Habermas, J. (1981). *Teoría de la Acción Comunicativa*. Madrid: Taurus.
- Juicio de Impugnación , 09504-2009-0035 (Tribunal Distrital de lo Fiscal No.2 20 de Noviembre de 2012).
- Juicio de Impugnación , 09504-2011-0151 (Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No.2 18 de Agosto de 2014).
- MacCormick, N. (2003). *Legal Reasoning and Legal Theory*. New York : Oxford University Press.
- Montaño Galarza, C. (2013). *Argumentación Jurídica en materia tributaria* . Quito: Editorial Jurídico Cevallos .
- Ossorio, M. (1990). *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Buenos Aires: Matu Cromo.
- Recurso de Casación , 04-2008 (Sala Especializada de lo Contencioso Tributario 26 de Abril de 2011).

Recurso de Casación , 271-2011 (Sala Especializada de lo Contencioso Tributario 14 de Diciembre de 2012).

Rodríguez de Rivera, J. (2012). *Teoría de la Argumentación*. Madrid: Universidad de Alcalá.

Segura Ortega, M. (2003). *Sobre la interpretación del derecho* . Santiago de Compostela : Universidad de Santiago de Compostela .

Servicio de Rentas Internas. (29 de Noviembre de 2010). *Estadísticas generales de recaudación* . Obtenido de Portal Web del Servicio de Rentas Internas: http://www.sri.gob.ec/de/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion?p_auth=cQVnKkL6&p_p_id=busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EV06&p_p_lifecycle=1&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-3&p_p_col_count=2&_busquedaEstadistic

Troya Jaramillo, J. V. (2013). *La argumentación jurídica en el proceso tributario con las debidas referencias atinentes a la vigencia e interpretación de las normas tributarias*. Quito: Editorial Jurídica Cevallos.

Villarraig, J. (2012). *Dos contribuciones a la teoría de la argumentación jurídica: Neil Maccormick y Robert Alexy*. Barcelona : Universitat Jaume .
Obtenido de <http://www.uji.es>:
<http://www.uji.es/bin/publ/edicions/jfi12/18.pdf>