



La aplicación de los principios constitucionales en la resolución administrativa de los conflictos de naturaleza tributaria.

Luiz Mathias Rocha Brandão

Procurador da Fazenda Nacional

Especialista em Direito Processual Civil.

Especialista em Direito Constitucional.

Mestre em Direito Público pela Universidade de Sevilha-Espanha.

Doutorando pela Universidade de Sevilha-Espanha.

RESUMEN: 1 Introducción. 2 Limitaciones del positivismo jurídico clásico para a resolución de los conflictos tributarios contemporáneos. 3 3. El Pós-positivismo jurídico y la fuerza normativa de los principios constitucionales en práctica tributaria. 4 Conclusiones. 5 Referencias bibliográficas.

RESUMO. En el presente estudio, a partir de una perspectiva crítica, fueran estudiadas las bases teóricas que puedan justificar la adopción de los principios constitucionales como parámetros administrativos de prevención y resolución de los conflictos jurídicos de naturaleza tributaria. En ese contexto fueran analizadas las limitaciones del positivismo jurídico clásico en el escenario de nuestra sociedad moderna y la fuerza normativa de los principios constitucionales en la práctica de la actividad tributaria.

PALAVRAS-CHAVE: Positivismo jurídico. Hermenêutica jurídica. Discrecionalidad administrativa.

SUMMARY. In the present study, from a critical perspective, were studied the theoretical basis which could justify the adoption of the constitutional principles as administrative parameters of prevention and resolution of legal conflicts of tax nature. In this context were analyzed the limitations of

the classical legal positivism on the stage of our modern society and the normative force of constitutional principles in the practice of tax activity.

KEY WORDS: Legal positivism. Legal Hermeneutics. Administrative Discretionary.

1. Introducción

En el presente trabajo pretendemos hacer una inmersión en los aspectos filosóficos y sociológicos que permean la teoría del derecho con la finalidad de estudiar los antecedentes teóricos necesarios para la legitimación del cambio de paradigmas en el tema de los sujetos legitimados para la práctica de la interpretación jurídica del derecho tributario en los casos en que la norma positivada no es suficiente para la eficiente actuación de la administración tributaria en los supuestos de hecho.

Esas bases teóricas representan un punto de partida esencial para la conformación de nuevos parámetros de actuación de la administración tributaria, dando márgenes para la comprensión de la importancia del dialogo cooperativo entre todos los actores que son diariamente llamados a practicar sus funciones de intérpretes de la norma tributaria.

En realidad, para el desenvolvimiento del estudio acerca de los legitimados para la realización de la interpretación jurídica del derecho tributario positivado es necesario antes aclarar el que entendemos por derecho tributario e cuales son las concepciones del derecho e de justicia fiscal que mejor reflejan las necesidades actuales de nuestra sociedad contemporánea.

La ausencia de una definición del derecho puede generar una imprecisión metodológica que incapacita al ciudadano de entenderse en cuanto sujeto necesario para la construcción de respuestas a los crecientes conflictos jurídicos provocados por las limitaciones de la producción normativa.¹ De hecho, en la misma proporción en que varían los conceptos del derecho también sufren modificaciones las concepciones de los propios sujetos de

¹ Segundo afirma Prada Garcia (1999) “La ausencia de una definición de derecho unánimemente aceptada parece afectar gravemente a diversas identidades, a diversas autocompreensiones, entre las que se cuenta, ante todo, la de los juristas. Juristas que, obviamente, obtenemos nuestra identidad de una conceptualización, por mínima que sea, del derecho. Y no sólo a la de éstos, afecta asimismo a la identidad de los que podríamos denominar ciudadanos, aquellos a quienes, en países democráticos, como el nuestro, suele definirse como creadores, de un modo u otro, del derecho y que, por tanto, también obtienen/obtenemos tal identidad de una definición de derecho por mínima que sea”.

derecho acerca de sus funciones.

En el desarrollo del presente estudio, veremos que el positivismo clásico está sufriendo fuertes influencias del pensamiento jurídico sistemático, también conocido como pensamiento pos-positivista, de modo que el rigor de la interpretación gramatical antes exigida en la práctica de la administración tributaria viene cediendo espacio para las estructuras interpretativas que adoptan los principios constitucionales como parámetros administrativos de prevención y resolución de los conflictos jurídicos de naturaleza tributaria.

De hecho, el paradigma de la función tributaria no puede ser ajeno a las transformaciones histórico-evolutivas que ordenan y orientan en un cierto sentido al conjunto de la Administración Pública. Un Estado-Fiscal no es más eficiente porque tenga una mayor capacidad recaudatoria. La eficiencia en este sector está mucho más vinculada a la obtención de los recursos con los menores costes sociales posibles, lo que presupone la disminución de la conflictividad fiscal.

2. Limitaciones del positivismo jurídico clásico para a resolución de los conflictos tributarios contemporáneos

El positivismo jurídico utilizado sin un respaldo de los cambios sociales puede generar graves distorsiones entre los principios generales del derecho y los intereses públicos que necesitan ser tutelados. Muchas veces, la búsqueda ciega por la obtención de los objetivos inmediatos del derecho positivo, como la recaudación tributaria, puede hacer que nos olvidemos de la finalidad esencial del derecho para la sociedad, que es la disminución de la conflictividad (pacificación social).

La complejidad de los conflictos actuales expone la fragilidad e incapacidad del Estado para actuar como único agente solucionador de los conflictos. En ese contexto, el propio sentido de justicia pierde su efecto práctico en muchos casos en que la ley dicta soluciones genéricas para conflictos cada vez más específicos, donde es nula la posibilidad de tratamiento cartesiano y previsible según la perspectiva del legislador.

Además, en el derecho tributario, el escenario de las grandes cuestiones y conflictos existentes no solo tiene origen en el mero incumplimiento de reglas formales o falta de pago. En los tiempos actuales, las propias políticas fiscales son cuestionadas y las intenciones fiscales reflejadas en

determinados tributos son eludidas por planeamientos tributarios particulares y empresariales cada vez más sofisticados y siempre con vistas a la obtención del máximo beneficio empresarial posible. La mirada del ciudadano o empresario contribuyente no es ya tan inocente, el exceso de leyes y sus complejidades intrínsecas dan margen a los fraudes y a las elusiones fiscales, lo que indica una falta de compromiso voluntario del ciudadano con el paradigma fraternal de la tributación (justicia distributiva).

En medio de esa creciente conflictividad, las actividades administrativa, legislativa y judicial, antes concebidas para ser monopolios intangibles del Estado, están cada día reflejando más señales de agotamiento y clara ineficiencia.

En el seno de la actividad legislativa, la actual y cambiante sociedad posmoderna va provocando un exceso de producción normativa. Aunque en un principio se planteen necesarios, los cambios normativos constantes acaban contribuyendo a la ineficiencia del Estado, sea porque la gran mayoría de los ciudadanos desconocen el lenguaje técnico utilizado por el legislador, o porque el propio legislador desconoce la materia objeto de su visto bueno.

Además, los mencionados cambios normativos, en su gran mayoría, no siguen el mismo ritmo que el de la acelerada mutación social en los tiempos modernos, generando el frustrante sentimiento de una sombra incapaz de acompañar su propio dueño. Concordamos, por lo tanto, con las palabras de Zornoza Perez:

*“La creciente complejidad de la realidad social y económica sobre la que inciden las normas tributarias dificulta cada vez en mayor medida que toda la actividad administrativa esté rigurosamente predeterminada por la ley, y que la aplicación de las leyes no puede concebirse como un proceso mecánico, pues es habitual el empleo de conceptos jurídicos indeterminados y las cuestiones de calificación dan lugar a dudas que difícilmente admiten soluciones unívocas.”*²

El exceso de la actividad legislativa es tan fuerte que no es raro percibir en la sociedad un sentimiento de rechazo a las leyes, contrario al

² ZORNOZA PEREZ, J. J. “¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas?: Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales” en Arbitraje y Convención en el Derecho Tributario. Madrid: Marcial Pons, 1996. Pág. 167.

de protección y seguridad jurídica. El distanciamiento entre el derecho y la realidad de los hechos sociales refleja la impotencia del legislador en su frenética y frustrante tarea de concretizar el derecho. Como consecuencia del descompás referido, son cada vez más frecuentes los supuestos de incertidumbre que se detectan en el sistema jurídico, puntos donde el legislador reconoce su incapacidad legislativa y donde el derecho necesita de otros factores sociales para su concretización.

En el derecho tributario, no es difícil percibir los obstáculos generados por la complejidad y los cambios continuos de la normativa en los sistemas de autoliquidaciones que hacen recaer el mayor coste de la actividad recaudadora en la espalda del contribuyente.

El clima de rechazo y de ausencia de confianza mutua domina la tributación de los días actuales, donde, por un lado, los ciudadanos son reticentes a cooperar tributariamente con un Estado que no les atiende con eficiencia, y por otro, el Estado parte de la equivocada premisa de que todos los ciudadanos, o la gran mayoría, desean burlar las obligaciones tributarias. La falta de cooperación y de espíritu de participación está llegando a un grado insostenible. En este contexto de ideas Sofía Arana acertadamente preconiza:

“La conformidad de los ciudadanos, y el pago voluntario de los tributos, sólo se puede conseguir cuando se apoya en una participación política de aquéllos. Se trata de un requisito básico. A partir de aquí, es conveniente la convicción de los contribuyentes sobre la justicia del sistema fiscal”.³

Además, la multiplicidad de normas tributarias y los constantes cambios normativos generan un clima de inseguridad jurídica alejando la inversión empresarial y creando brechas legales que favorecen la eternización de las demandas e ineficiencia de los actuales mecanismos de resolución de conflictos tributarios. Para Ferreiro y Campos, respectivamente:

“La visión de un ordenamiento claro, sencillo, coherente y estable no se corresponde ciertamente con la realidad. Ya muchas veces, en efecto, se ha hecho ver el carácter minucioso, prolijo,

³ LANDÍN, Sofía Aranda. Factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. España: Dykinson, 2009, pág. 18.

casuístico y complejo de una normativa, la tributaria, en cuya redacción se utiliza un lenguaje esotérico y oscuro que no es sino el resultado de una mezcla atropellada del lenguaje técnico del Derecho, la economía y la contabilidad.”⁴

“Os séculos XIX e XX conheceram uma (falsa) contratualização dos impostos decorrente do axioma de o Parlamento representar a vontade popular e da divisão constitucional dos poderes. Os tribunais, nas pouquíssimas vezes em que eram autorizados a intervir na atividade administrativa, se limitavam a dizer a lei (exegese da lei). Esta fantasia iluminista que escondia uma vontade de poder foi sendo afastada pela realidade. A sociologia, sobretudo na segunda metade do século XX, veio pôr a claro a teia de interesses por detrás da forma da vontade popular e a justiça meramente formal que a lei representa.”⁵

Según el paradigma del orden constitucional, es correcto afirmar que el poder público debe ser ejercido dentro de un marco estricto de principios y normas que derivan de la legislación vigente. Por otro lado, dado que la administración pública lleva a cabo muchas actividades que, a su vez, se modifican con el tiempo, sus límites no siempre se encuentran precisamente definidos por las leyes y, por esa razón, el ordenamiento jurídico brinda dos tipos de potestad a la administración. Como afirma Sánchez Morón, in litteris:

La existencia de un margen de libertad para que la Administración pueda valorar las circunstancias de oportunidad de cada caso refleja una necesidad real impuesta por la incapacidad del legislador de prever todas las circunstancias y constantes cambios sociales, además de ser una exigencia para garantizar el desempeño correcto de las actividades administrativas del Estado.

⁴ FERREIRO LAPAZA, José Juan. La justicia tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos. En “Derecho Tributario y Política Fiscal. Grupo de Investigación de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona.” Madrid: Marcial Pons, 2005. Pág. 18.

⁵ CAMPOS. Diogo Leite de. O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos. Coimbra: Almedina, 2006. Págs. 33 e 34.

*“La discrecionalidad administrativa no es un elemento extraño y menos aún opuesto por esencia a la idea del Estado de Derecho. Son las propias leyes que reconocen en la mayoría de los casos, de manera expresa o implícita, la existencia de márgenes de discrecionalidad administrativa para adoptar las decisiones que convengan a los intereses públicos. Aunque a veces esos márgenes puedan ser excesivos, lo cierto es que la Administración no podría desempeñar correctamente su función de servicio a los intereses generales si toda su actuación estuviera predeterminada de manera absoluta y rígida por la ley (o por los reglamentos).”*⁶

La existencia de conflictos de intereses provocados por el propio sistema tributario. Tales conflictos, a su vez, son generados por las inevitables incertidumbres inherentes a la tributación y al proceso de subsunción de la norma tributaria a los hechos imponibles.

Los errores y omisiones suelen estar vinculados a contradicciones objetivas del propio sistema normativo o, simplemente pueden relacionarse con valoraciones erradas en el momento de subsunción de la norma. La existencia de discrepancia entre las partes es la res dubio, punto que entendemos ser requisito para el inicio de una transacción tributaria.

Las controversias fundamentadas en la apreciación de los hechos y las circunstancias de hecho que envuelven al comportamiento del contribuyente o del acreedor público no implican automáticamente la lesión del interés fiscal. Si así fuera, el legislador no se preocuparía en reglamentar la interdicción de la arbitrariedad, parcialidad o desproporción de la tributación. En realidad, el conflicto tributario, en gran medida, es causado por la existencia de errores originados no solo en la actuación de los contribuyentes; muchos errores son también provocados por los agentes administrativos.

En el ramo del derecho tributario, el ordenamiento jurídico, a través de las normas de Derecho positivo, tiene la misión de establecer un marco de actuación de los ciudadanos, para que éstos puedan ejercitar sus derechos (por ejemplo, igualdad de tratamiento tributario) y cumplir sus obligaciones (obligaciones tributarias), siempre teniendo en cuenta la po-

⁶ SÁNCHEZ MORÓN, M. Derecho Administrativo. Parte General. Madrid: Tecnos, 1994. Pag. 88.

sibilidad de restablecimiento de la justicia fiscal en los casos de aplicación indebida de la ley y de los posibles errores de hechos inherentes a la actividad tributaria.

Dada la complejidad legislativa y el poco incentivo a la transparencia en las relaciones tributarias, el estado de duda también afecta a la Administración tributaria, la cual podría tender a concretar la liquidación tributaria de la forma financieramente más rentable posible para la Hacienda con el reto de evitar las consecuencias legales de la caducidad y prescripción.

Tras la Administración Tributaria reconocer ex officio la existencia de la obligación tributaria, el antiguo conflicto generado por el factor duda es sustituido por una nueva situación de contraposición de intereses en el contexto de la relación tributaria.

En verdad, aunque el texto de la ley pueda tener omisiones y obscuridades, el derecho en sí mismo no puede ser confundido con la norma, el derecho debe ser comprendido como una red dialéctica y dinámica que siempre alimenta y es alimentada pelo proceso comunicativo de las interpretaciones jurídicas de los hechos de la vida. Tales interpretaciones jurídicas están en los discursos orientados para la aplicación del derecho (fundamentos de las decisiones judiciales y administrativas) y también están en los discursos orientados para el embasamiento teórico de las tesis contrapuestas (derechos enunciados pelas partes del conflictos según sus particulares perspectivas de los hechos).

El derecho no es constituido por un conjunto fijo de padrones jurídicos, mas representa una construcción dialéctica y cambiante, donde la legitimidad no es extraída de la autoridad de las personas responsables pela resolución de los conflictos y tampoco de la autoridad de los representantes del poder legislativo, más de la simple posibilidad de consenso intersubjetivo proveniente de la concordancia con los argumentos manejados.

En este sentido, siguiendo el mismo posicionamiento defendido por Cruz y Duarte, es posible reafirmar que el derecho solamente puede conformarse pela legitimidad a partir del instante en que sea capaz de reflejar los influjos comunicativos provenientes del mundo de la vida. De hecho, eses influjos provienen de la comunicación más o menos racional / pasional captadas de las arenas públicas, institucionalizadas o no, protagonizada por los propios ciudadanos atingidos por la norma.⁷

⁷ CRUZ, Alvaro Ricardo de Souza. DUARTE, Bernardo Augusto Ferreira. *Além do Positivismo Jurídico*. Arraes Aditores. Belo Horizonte: 2013.

De ese modo, solamente con tal perspectiva el derecho puede atingir el necesario grado de estabilización y los ciudadanos pueden ser considerados co-participantes del proceso de creación del derecho. En este punto, es válido recordar las teorías que abordan el tema de la actual existencia de una sociedad abierta de los intérpretes de la norma constitucional, tema muy bien planteado por Haberle⁸, donde el principio democrático presente en los Estados Democráticos de Derecho debe nortear todas las fases de interpretación y aplicación del derecho constitucional. De hecho, así como Haberle, tenemos la percepción de la importancia de la actual sociedad pluralista de intérpretes normativos, de modo que la democracia no debe ser practicada apenas en el contexto de la legitimidad democrática representativa. El principio democrático debe igualmente ser aplicado en el proceso activo de interpretación de los fenómenos jurídicos, de modo a tornarse posible la realización de un diálogo constructivo entre los ciudadanos y el Estado.

3. El Pós-positivismo jurídico y la fuerza normativa de los principios constitucionales en práctica tributaria

En el contexto de la interpretación del derecho tributario, no es necesario hacer grandes esfuerzos para alcanzar la comprensión pluralista de los intérpretes normativos. Los hechos impositivos son interpretados y aplicados por los propios contribuyentes en la misma medida en que el Estado tributante también es llamado a participar activamente de la interpretación de las prácticas tributarias. El problema es que, cuando las interpretaciones llegan a resultados diferentes, la voluntad del Estado siempre prevalece y siempre favorece al surgimiento del conflicto a ser judicializado, no habiendo una sistemática favorable al diálogo y a la convergencia de argumentaciones jurídicas. Además de eso, en los casos de laguna de la norma tributaria, la interpretación y la creación del derecho aplicable en el caso concreto pueden representar grave violación a los derechos de los ciudadanos que, en regla, no participan del proceso de toma de decisión administrativa.

La ciencia jurídica moderna ha llegado a la conclusión de que las leyes son siempre insuficientes para resolver los infinitos problemas que

⁸ HABERLE, Peter. *Heremênutica Constitucional, A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: Contribuição para a Interpretação Pluralista e 'Procedimental' da Constituição*. Trad.: Gilmar Ferreira MENDES. Ed. Sergio Antonio Fabris, Porto Alegre: 1997.

plantea la vida práctica del Derecho. Es decir, que pese a la aspiración del legislador de prever todas las hipótesis posibles, siempre quedan fuera de ellas casos no imaginados. Estos casos son las llamadas lagunas de la ley. De hecho, según afirma Struchiner, in verbis:

*“A textura aberta da linguagem jurídica, ou a sua potencial vaguidade, é inexorável. Sempre pode surgir um caso não antecipado que se encontra na região de penumbra do significado da regra. Porém, permanece a questão sobre a possibilidade de se eliminar a vaguidade de determinado ordenamento jurídico em um determinado momento. O ponto é que nem mesmo a vaguidade de atual pode ser erradicada totalmente de um sistema jurídico. É possível criar leis precisas, mas um ordenamento jurídico totalmente livre de vaguidade é impossível.”*⁹

Por ello, los operadores del Derecho juegan un papel emprendedor en esta cuestión. Ellos no van a crear nuevas normas que eliminen las lagunas, pero sí pueden accionar en la búsqueda de su solución. Crear una norma no es lo mismo que integrar el Derecho, lo primero es responsabilidad del órgano legislativo y la segunda cuestión es menester de los juristas, donde el juez es uno de los principales en esta ardua labor, pero no el único a hacerlo.

Además, la legitimidad del derecho en la actual fase del positivismo no puede hacerse sustentar solamente en dimensiones formales y normativas, pero debe contener una permanente participación de aspectos filosóficos, históricos y sociológicos que circundan la realidad jurídica. De ese modo, según el pensamiento de Novoa, in verbis:

“A la luz de la relevancia metodológica de la Constitución, que dota de racionalidad a la configuración del ejercicio de todo

⁹ STRUCHINER, Noel. Para falar de regras: o positivismo conceitual como cenário para uma investigação filosófica acerca dos casos difíceis do direito. Rio de Janeiro: PUC-Rio, Departamento de Filosofia, 2005. Al respecto Ferrari Yaunner expone: “El proceso legislativo es casi siempre lento, la pronta modificación de una disposición normativa determinada con el fin de enmendar en ella algunos problemas de lagunas, es prácticamente una utopía. En este proceso inciden cuestiones de intereses políticos, prioridades legislativas, prudencia y complejidad de los órganos colegiados en los que se deposita esta función. Majela Ferrari Yaunner, Los principios de legalidad y seguridad jurídica como fundamentos del proceso de integración del Derecho para colmar las lagunas de la ley en Cuba. Tesis para optar por la categoría de Doctor en Ciencias Jurídicas, La Habana, 2010, p. 71.

el poder público, el Derecho Financiero y Tributario no puede entenderse ya si no es a partir de una visión sustancialista, que en su traducción práctica habrá que calificar, como vimos, de perspectiva principialista sobre la realidad de la financiación pública. Es imprescindible concebir el Derecho Financiero y Tributario no sólo a partir de los principios tributarios y del gasto público recogidos en la Norma Fundamental –art. 31–, sino de los valores que entroncan con la concepción del Estado social y democrático de Derecho, puestos de manifiesto a través de principios como los de seguridad jurídica, tipicidad de los hechos imposables, practicabilidad, proporcionalidad o aplicación de los principios del orden penal al Derecho sancionador tributario.”¹⁰.

Delante de la real necesidad de comprender el derecho más allá de los problemas que su validez suscitan, el positivismo clásico viene sufriendo una gradual actualización, de modo que el “pós-positivismo” representa un reflejo de la adecuación de las teorías clásicas a los nuevos desafíos del derecho contemporáneo.

Considerando que no es posible adoptar de modo aislado una teoría específica que venga a reflejar integralmente el verdadero concepto del derecho en la actualidad, entendemos como un movimiento jurídico actual el abandono de la vieja dicotomía existente entre el jus-naturalismo¹¹ y el positivismo clásicos, y aceptamos la corrección de las nuevas posturas moderadas del positivismo, centralizando nuestra atención en los puntos de las teorías contemporáneas del derecho que convergen en el sentido de permitir una abertura al diálogo entre los actores del proceso de interpretación y aplicación del derecho.

¹⁰ NOVOA, César García. Algunas reflexiones sobre cuestiones de concepto y método en Derecho Financiero y Tributario. I JORNADA METODOLÓGICA “JAIME GARCÍA AÑOVIROS” SOBRE LA METODOLOGÍA ACADÉMICA Y LA ENSEÑANZA DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO Instituto de Estudios Fiscales 1 de febrero de 2002 DOC. N.º 11/02.

¹¹ Concordamos con la opinión de S. Nino para quien: “La concepción iusnaturalista puede caracterizarse diciendo que ella consiste en sostener conjuntamente estas dos tesis: a) Una tesis de filosofía ética que sostiene que hay principios morales y de justicia universalmente válidos y asequibles a la razón humana, b) Una tesis acerca de la definición del concepto de derecho, según la cual un sistema normativo o una norma no pueden ser calificados de «jurídicos» si contradicen aquellos principios morales o de justicia.” NIÑO, C.S.: Introducción al análisis del Derecho, Ariel, Barcelona 1983, pp. 27 y 28.

El permanente contraste de las categorías y conceptos del derecho tributario con la realidad se traduce en la consolidación de institutos y técnicas de actuación del tributo de difícil encaje en el sistema de conceptos con que se venía explicando el Derecho positivo. No se trata ya sólo de la autoliquidación o la retención a cuenta; son las relaciones entre particulares con trascendencia tributaria o las técnicas arbitrales o de terminación convencional de los procedimientos. Son también los fenómenos de surgimiento de las *Administraciones independientes* que influyen incluso en el sistema de fuentes, al proyectarse en unas potestades interpretativas y/o reglamentarias.¹² De hecho, conforme preconiza Pérez Luño:

*“En cada una de las épocas que marcan el desarrollo del pensamiento jurídico, se advierte una peculiar sensibilidad. En cada etapa histórica del derecho predomina un determinado catálogo de vocaciones, preocupaciones y anhelos. Se cierne sobre cada cultura jurídica el imperativo de dar respuesta y desarrollar esos retos que informan la existencia colectiva. Si se parte de esas premisas, no parece aventurado identificar la sensibilidad jurídica de las diversas y múltiples teorías del siglo XX en contribuir a responder a los grandes retos de una sociedad en constante y acelerada mutación. No han faltado tampoco empeños teóricos dirigidos a perfilar métodos de análisis clarificadores del significado y función del propio derecho. Otras perspectivas doctrinales han tendido a privilegiar el estudio de la eficacia del derecho como mecanismo de ingeniería social; sin que sea lícito omitir la referencia a todos aquellos juristas contemporáneos que han mantenido un compromiso de fidelidad a la pervivencia de la secular tarea del derecho como cauce conformador de la sociedad bien ordenada, es decir, justa.”*¹³

¹² NOVOA, César García. Algunas reflexiones sobre cuestiones de concepto y método en Derecho Financiero y Tributario. I JORNADA METODOLÓGICA “JAIME GARCÍA AÑOVEROS” SOBRE LA METODOLOGÍA ACADÉMICA Y LA ENSEÑANZA DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO Instituto de Estudios Fiscales 1 de febrero de 2002 DOC. N.º 11/02.

¹³ PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique, Los paradigmas de la filosofía y la teoría del derecho en el siglo XX: modernidad y postmodernidad, pag. 168.

Además, adoptando la concepción del derecho difundida por Miguel Reale, el derecho y la norma jurídica no se limitan a las disposiciones gramaticales de la ley, siendo mucho más que la mera voluntad del Estado o de los ciudadanos, es el reflejo intangible de un ambiente cultural de determinado lugar y época, en que los tres aspectos – fáctico, axiológico y normativo – ejercen mutua influencia, estableciendo una relación dialéctica en la construcción del derecho. Según el pensamiento de Reale, in litteris:

*“Direito não é só norma, como quer Kelsen, Direito, não é só fato como rezam os marxistas ou os economistas do Direito, porque Direito não é economia. Direito não é produção econômica, mas envolve a produção econômica e nela interfere; o Direito não é principalmente valor, como pensam os adeptos do Direito Natural tomista, por exemplo, porque o Direito ao mesmo tempo é norma, é fato e é valor”.*¹⁴

Considerando el proceso continuo de interferencia mutua entre los tres aspectos epistemológicos considerados por Reale, es posible concluir que el Derecho siempre debe ser entendido como un fenómeno en construcción, o sea, como una construcción inacabada que está siempre en formación. El Derecho siempre se está formando, porque los hombres buscan realizar valores nuevos, y cuando los alcanzan, quieren mayores garantías para ellos. Nosotros sólo podemos comprender la evolución histórica del Derecho en su desarrollo, si comprendemos que el Derecho es siempre una conducta humana en busca de valores, a través de normas. Efectivamente, según afirma Bayona:

*“Es evidente que a estas alturas hay dos observaciones que no son discutibles: que el Derecho –todo él– es consecuencia de unos presupuestos políticos e ideológicos y que el valor de la ley sólo se alcanza a ver en su plenitud cuando se contemplan conjuntamente su valor jurídico y su valor político. (...) La valoración de la realidad con el canon de la justicia es la función del entronque de la norma y la vida que el jurista no puede olvidar”.*¹⁵

¹⁴ REALE, Miguel. *Teoria Tridimensional do Direito*. 5ª ed., Editora Saraiva, São Paulo, 2003, pag. 91.

¹⁵ BAYONA DE PEROGORDO, J. J., *Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1987, pág. 29.

Entre las consecuencias más importantes de la superación del formalismo del pensamiento extremado del positivismo clásico cabe señalar la atribución de relevancia a la “experiencia jurídica”, a la historicidad y los cambios en el Derecho positivo, y al contraste de los conceptos generales y abstractos propios del método lógico-formal con su vigencia real. Los aspectos más destacables de esta “superación” del positivismo, y que más trascendencia van a tener a la hora de proponer una aproximación al método del Derecho Financiero, serán la toma en consideración, en la apreciación del dato jurídico, de los principios de valoración presentes en el ordenamiento y la posibilidad de configurar, a partir del derecho vigente, “institutos normativos”, desde una visión *sustancial* “que no quede prisionera de su concreta expresión en la norma”.¹⁶

En este escenario, el pensamiento positivista clásico no es suficiente para explicar la legitimación pluralista de los intérpretes de la norma tributaria, así que, para mejor comprensión del tema, conforme veremos, es importante hacer un previo estudio sobre la afirmación de los principios jurídicos constitucionales y entender la importancia del fortalecimiento de los mecanismos actuales de participación ciudadana en el contexto de la interpretación y aplicación del derecho tributario participativo.

El constitucionalismo moderno viene sufriendo un gran número de cambios en países europeos y latinoamericanos. La “constitucionalización del orden jurídico” representa un proceso histórico – jurídico que tiene como reflejo una profunda transformación en la concepción del derecho y de su aplicación.

En términos históricos, es común la adopción como marco crucial del cambio de la postura dogmática la Segunda Guerra Mundial, ya que muchos teóricos del derecho rechazan el pragmatismo positivista impuesto pelo régimen Nazista. Pero, también es cierto que tal régimen utilizo muchos de los cauces jus-naturalistas en la tentativa de justificar una supuesta superioridad de los orígenes germánicos, el que, por consecuencia lógica, mucho influencio en la aceptación pasiva del derecho creado específicamente para la manutención del poder. Para Guastini:

“En un orden jurídico no constitucionalizado el Derecho Constitucional tiene un radio de acción limitado: por un lado, disci-

¹⁶ LOZANO SERRANO, C. *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990.

plina los aspectos fundamentales de la organización del Estado (la distribución de los poderes legislativo, ejecutivo y judicial; por otro, determina los derechos de libertad de los ciudadanos frente a los poderes públicos. Por el contrario, en un orden constitucionalizado, el Derecho Constitucional tiende a ocupar todo el espacio de la vida social y política, condicionando la legislación, la jurisprudencia, en estilo doctrinal, las acciones de los actores políticos, las relaciones privadas."¹⁷

En los Estados Constitucionales de Derecho, la rigidez constitucional (dificultad para el cambio del texto constitucional) desemboca en una genuina jerarquía normativa y en una efectiva imposición de la Constitución sobre la ley.

En este escenario, la fuerza normativa de la Constitución es ejercida de forma directa y predominante sobre las leyes, el que conlleva a un estado de vinculación de todas las interpretaciones legales a los cauces emanados de las normas y principios constitucionales, produciéndose una "sobreinterpretación" de la Constitución. La interpretación de la ley pasa a ser vinculada a los límites impuestos por la Constitución, o sea, de todas las interpretaciones posibles, los operadores del derecho deben rechazar las que son incompatibles con la Constitución.

Las cuestiones y conflictos de naturaleza política pasan a ser tratadas como cuestiones de naturaleza eminentemente constitucionales, ampliándose las competencias jurisdiccionales de los jueces, el que converge inevitablemente para el fenómeno cada vez más frecuente de "judicialización de la política".

Muchos autores, a ejemplo de Francisco Laporta (en España) y Lenio Streck (en Brasil), critican el camino que el actual constitucionalismo está siguiendo. Hablan que es demasiado poder conferido a los Jueces; que el Estado de Derecho está cambiando en Estado de las Instituciones; que los cambios vienen provocando un verdadero retroceso en la seguridad jurídica, dando entrada a la arbitrariedad y al casuismo en la aplicación del Derecho. Pero, mucho más allá que tales planteamientos críticos, es interesante verificar se esta evolución de la cultura jurídica viene siendo acompañada por nuevos paradigmas teóricos del derecho que vengan a justificar

¹⁷ GUASTINI, R., *Lezioni di teoria del diritto e dello Statu*, Giappichelli, Turín, 2006, p. 239 y ss.

la sustitución directa de la ley por el comando normativo constitucional.¹⁸

Sobre estos paradigmas, el pensamiento postpositivista guiará nuestros pasos rumbo al reconocimiento y adopción de los nuevos paradigmas contruidos en torno a la concepción del Estado de Derecho como Estado Constitucional. Como veremos, esta postura metodológica que adoptamos dictará las premisas fundamentales para nuestra tesis, una vez que la propia construcción de un derecho tributario participativo constituye uno de los muchos reflejos de esta nueva orden constitucional del derecho moderno.

Según los defensores del postpositivismo, la complejidad de la vida moderna y consecuente imposibilidad de previsión normativa totalizante están provocando la sustitución del anticuado sistema normativo de reglas cerradas e intangibles por esquemas reglamentarios compuesto por normas abiertas, las cuales deben estar en sintonía con los principios constitucionales aplicables al caso concreto. Estos principios¹⁹, según Dworkin, tienen fuerza normativa directa y hacen con que las reglas sean dotadas de sentido práctico cuando de la protección y promoción de ciertos bienes (valores) jurídicos. Además, guiar la conducta mediante principios y/o aplicar principios, al tratarse de normas abiertas, exige siempre deliberación práctica por parte de los sujetos normativos, de los destinatarios.

En una primera mirada, es posible criticar, sin mayores temores, la existencia abundante de normas abiertas, ya que, al exigir deliberación por parte de los destinatarios de las mismas, suponen siempre una desviación del ideal regulativo de la certeza jurídica, de la previsibilidad de las consecuencias jurídicas de las conductas. Pero, aunque el ideal regulativo sea un reto a ser perseguido, no podremos poner en duda el hecho de que hay muchos factores políticos, incluso sociológicos, inherentes a la actual conjetura social de la vida moderna, que hacen con que el sistema de reglas cerradas sea insuficiente para acompañar y pacificar todos los conflictos que afloran en nuestra sociedad. La verdad es que la propia democracia representativa está siendo sustituida por el concepto de democracia participativa, tema que abordaremos más adelante, cuando del análisis del pen-

¹⁸ LAPORTA, F.J., *El imperio de la ley. Una visión actual*, Trotta, Madrid, 2007. STRECK, Lenio Luiz. *Ciência Política e Teoria do Estado*, Livraria do Advogado, Rio de Janeiro, 2008.

¹⁹ Sobre los principios en el Derecho véase: ALEXY, Robert, sobre la estructura de los principios jurídicos, en: Alexy, Robert, "Tres escritos sobre derechos fundamentales y la teoría de los principios", (trad. Carlos Bernal Pulido), Universidad del Externado de Comlombia, 2003. P. 93-137 y DWORKIN, Robert, "La filosofía del derecho", (trad. Javier Sainz de los Terreros), Fondo de Cultura Económica, México, 1986, p. 127.

samiento construido alrededor del estudio de la legitimidad democrática hecho por Jurgen Habermas.

Los criterios de resolución de las antinomias normativas, defendidos en el positivismo clásico, no más son tan necesarios cuando se percibe que toda regla debe ser aplicada en conformidad con los principios constitucionales. En este punto, es posible la existencia de conflictos entre principios, pero tales conflictos serán resueltos mediante la aplicación de las técnicas de la ponderación y no mediante la aplicación de meta criterios puramente lógicos. Por lo tanto, el modelo de la subsunción de las normas tiende a ser siempre acompañado al procedimiento de ponderación cuando da superación de las antinomias normativas. Así, es posible concluir que el problema de la justificación valorativa no es previo a la creación de la norma, más contemporáneo a su aplicación, el que hace con que todas las reglas sean, de un cierto modo, abiertas a la conformidad con los principios constitucionales.

Aplicar principios exige un tipo de razonamiento, la ponderación, que es distinto del razonamiento subsumible, por cuanto desemboca en la formulación de una regla que permita resolver el caso. De hecho, tenemos la percepción de que ser leal a las reglas no es serlo sólo a su expresión semántica (porque no son sólo manifestaciones de voluntad del legislador), sino a sus razones subyacentes, al balance de principios que pretenden reflejar, a sus propósitos protectores y/o promocionales de derechos.

El análisis de la juridicidad de las normas añade aspectos valorativos en los procedimientos tendientes a la aplicación del derecho, de modo que el razonamiento político de los legisladores tornase jurídica al mismo tiempo en que el razonamiento jurídico de los operadores del derecho se politiza, no más siendo posible considerar de forma aislada los momentos de creación y aplicación normativos.

Siguiendo el mismo pensamiento de Dworkin, es posible decir que la decisión judicial debe estar amparada en el contenido moral localizado en el propio ordenamiento jurídico. Así, el juzgador no tiene discrecionalidad ilimitada porque, siendo una autoridad pública, es responsable políticamente por sus interpretaciones. Para ese autor, por lo tanto, el criterio de corrección (coherencia) formal es insuficiente, no significando la automática corrección material, siendo imprescindible la verificación de la juridicidad de la norma en el caso concreto.

No sería loable afirmar que los jueces son solo autómatas aplicadores de la ley, pues su actividad ante las lagunas es ardua y compleja, contentiva de una cuota de discrecionalidad indiscutible, pero discrecionalidad con límites, con los límites que impone la Constitución y la preservación de la legalidad del ordenamiento jurídico.

Desde el nuevo paradigma (postpositivismo), la discrecionalidad del sujeto llamado a resolver el caso, el aplicador, no se concibe ya como libertad en el sentido de permitido elegir cualquier opción (libertad defendida por Hart)²⁰, sino más bien en el sentido de responsabilidad, de ese tipo especial de deberes que llamamos responsabilidades. Por ello, cuanto más discrecional es un acto (menos reglado está) más justificación requiere.

Según Hart, debido a que las reglas establecen los términos precisos sobre la forma en que deberá resolverse un caso, ofrecen una gran precisión en los términos y condiciones en que debe cumplirse una obligación y con ello garantizan la seguridad jurídica. Sin embargo, si las reglas no prescriben como debe resolverse un caso determinado, conforme a un sistema puro de reglas, el juez debería decidir sin fundamentación alguna o, no decidir. Este sería un problema que sólo se podría resolver en el caso de que el legislador fuera capaz de emitir reglas jurídicas que previeran criterios de decisión para cualquier caso que se pudiera presentar en el futuro, lo que desde luego no resulta humanamente posible. Este es el punto fundamental que nos hace aceptar la posición de Dworkin. Por eso las reglas deben ser complementadas con principios.

De forma resumida, es posible decir que Dworkin, en su teoría de los principios pretende refutar tres tesis positivistas, las cuales pueden ser agrupadas según: a) el status lógico de las reglas y de sus fuentes (refuta que el Derecho consiste sólo de reglas, las que sólo con base en su origen pueden ser examinadas por cuanto hace a su validez o pertenencia al sistema y que sólo de esa forma se pueden distinguir de las normas de otros tipos de sistemas normativos como sería la moral o las reglas de trato social;

²⁰ La cuestión sobre el valor epistémico del concepto de derecho explota como punto controvertido con la obra de Hart, sin perjuicio de que surge en textos anteriores como la *Reine Rechtslehre* de Kelsen en 1934. Luego avanzó en la historia de la filosofía del derecho con el debate Hart-Dworkin, donde el norteamericano lanzó una serie de críticas en *Taking Rights Seriously* (1977), lo que se continuó hasta la respuesta de Hart en la (póstuma) segunda edición a *The Concept of Law* (1994) que contaba con un *Postscript* donde él contestó a sus críticos, principalmente, Dworkin. Cuando existen casos poco claros o reglas jurídicas contradictorias Hart no postula la necesidad de llevar a cabo valoraciones morales del Derecho desde adentro del sistema jurídico, más bien, considera que al juez le asiste la facultad para recurrir a criterios extrajurídicos.

b) la fundamentación de las decisiones (refuta que el juez en casos difíciles posee una facultad discrecional que le permite decidir según parámetros extrajurídicos y; c) el uso de la normatividad de los principios (refuta que en casos difíciles el juez declara el derecho que aún no existe²¹).

En la actividad administrativa tributaria no podría ser diferente, la discrecionalidad de los agentes públicos responsables por la interpretación y aplicación de la norma igualmente no es ilimitada, siendo cierto concluir también que, habiendo laguna normativa, todos los agentes públicos son igualmente responsables por sus interpretaciones y actividades integrativas de la norma.

La Administración, pues, está vinculada a la ley y, por encima de ésta, al Derecho en el sentido de los principios que han encontrado expresión en la Constitución o que subyacen de un modo reconocible bajo las leyes.

En las actividades administrativas de la tributación el criterio de corrección (coherencia) formal también es insuficiente, siendo imprescindible la verificación, en el caso concreto, de todos los aspectos periféricos de la norma jurídica, los cuales deberían ser reconocidos e interpretados tras la ocurrencia de una abertura de diálogo entre el Estado y el ciudadano.

En esta actividad interpretativa e integrativa del derecho, el poder inexorable de los principios jurídicos constitucionales debe fornecer las premisas fundamentales para todos aquellos operadores del derecho, incluso para el propio ciudadano.

Para Dworkin, el concepto de derecho contiene un significado interpretativo que no se deja encerrar en una fórmula matemática. El significado de derecho, según él, depende más de interpretaciones judiciales, prácticas, hechos concretos etc, es decir, el concepto interpretativo del derecho es más flexible que el simple concepto criteriológico²².

²¹ De hecho, para Dworkin los individuos también pueden tener derechos que son anteriores a los creados explícitamente por la legislación. De ese modo, adoptando una postura de positivista moderado, Dworkin se aparta claramente de la concepción positivista de Hart, que representa al derecho como la suma del conjunto de reglas que cumplen los criterios de validez que establece una regla maestra del sistema a la que se denomina "regla de reconocimiento". Para Dworkin el conjunto de reglas del sistema jurídico de ninguna manera agota la totalidad de elementos componentes del sistema. Más allá que una simple concepción del derecho como siendo un conjunto de elementos preestablecidos y estáticos, Dworkin entiende al Derecho como una praxis social en constante movimiento.

²² El concepto criteriológico se entiende como aquel que tiene ciertas propiedades identificables y desde allí se puede inferir lógicamente el significado del concepto que se intenta definir.

Dese modo, también podemos concluir que la importancia de la contribución de Dworkin en nuestro estudio es percibir que el derecho no puede ser interpretado de forma hermética y solamente a través de criterios previamente establecidos. En muchos conflictos jurídicos la contradicción normativa o la propia ausencia normativa hacen con que el jurista sea obligado a realizar el procedimiento de integración del derecho utilizando la experiencia jurídica reflejada en el análisis de los casos concretos.

Aunque la concepción del derecho según la tesis de Dworkin tenga como punto central la praxis interpretativa judicial, su entendimiento también puede ser extendido para el ámbito de las prácticas administrativas, ya que según él la praxis del derecho es un ejercicio en interpretación, de modo que derecho e interpretación son lo mismo, pues el derecho se muestra a través de una posición interpretativa de los operadores jurídicos.

El método de interpretación de Dworkin es un método de descubrimiento que obtiene su resultado a partir de una combinación de crítica y de creación. Dicho método le proporciona a quien lleva a cabo la praxis social interpretativa su mejor sentido. Con esto, todo aquello que pertenece a las prácticas jurídicas y que constituye el trabajo de los jueces, abogados y funcionarios públicos, no es más que el resultado de una interpretación del material jurídico actual – reglas, principios, jurisprudencia y teorías.

Cuando se presenta un caso de laguna de las reglas jurídicas la autoridad administrativa responsable por la aplicación del derecho debe trabajar con base en los principios constitucionales, los que funcionan más como una brújula o directriz, que como un camino prestablecido. En el trabajo con los principios resulta de vital importancia la valoración o ponderación de su peso.

De hecho, conforme Dworkin, los principios constituyen un conjunto de estándares jurídicos, los que además de encontrarse al lado de las normas, tanto por su importancia, como por su número se pueden comparar con éstas. Asimismo, en el caso de los principios no se puede hablar de validez o invalidez o, de su aplicabilidad o no aplicabilidad. La dimensión del peso de los principios pertenece a su estructura y constituye a la vez el único criterio relevante para determinar si un principio especial debiera influir o no una determinada decisión jurídica. La pertenencia o no de un

principio al sistema jurídico no resulta de la decisión de una autoridad legislativa, judicial o administrativa, sino más bien de adecuación.

Los principios muestran un carácter de relatividad que manifiesta en el hecho de que la determinación de su peso preciso sólo se puede llevar a cabo analizando cada caso concreto, lo que supone un procedimiento interpretativo.

En el Derecho hay fuentes (hechos y actos creadores de normas), pero no todo el Derecho está basado en fuentes. Hay normas cuya validez no descansa sobre criterios formales, sino materiales. Este es el caso tanto de las normas implícitas como el de las normas necesarias. La juridicidad de las normas implícitas depende de su coherencia valorativa con otras normas del sistema que sí son válidas formalmente.

Pero además, en los sistemas jurídicos hay normas necesarias, hay normas materialmente válidas (por razón de su contenido) y cuya validez no tiene sentido remitirla a una o algunas normas formalmente válidas. Se trata de normas inderogables en el sentido de que su eliminación implicaría no el cambio de algunas normas, sino el cambio del sistema jurídico mismo. Efectivamente, según afirma Escudero:

*“El derecho es un producto que no puede ser desarrollado al margen del comportamiento y esfuerzo humano (...) el derecho no es un producto de la naturaleza (...) Su existencia depende de lo que la gente considera y quiere que sea. De ahí que no pueda identificarse, estudiarse ni entenderse sin tratarlo como el producto social que resulta ser”.*²³

En los días actuales, es posible percibir, por lo tanto, que la constitucionalización del orden jurídico ofrece herramientas para los problemas derivados de la existencias de las normas abiertas en el sistema jurídico, siendo cierto que guiar la conducta mediante principios constitucionales y/o aplicar principios constitucionales, al tratarse de normas abiertas, exige siempre deliberación práctica por parte de los sujetos normativos, de los destinatarios.

²³ ESCUDERO. R., “De la constitucionalización a la indeterminación. Retos y desafíos del positivismo jurídico”, *Anales de la Cátedra Francisco Suárez*, 44, 2010, p. 404.

4. Conclusiones

El positivismo clásico está sufriendo fuertes influencias del pensamiento jurídico sistemático, también conocido como pensamiento pos-positivista, de modo que el rigor de la interpretación gramatical antes exigida en la práctica de la administración tributaria viene cediendo espacio para las estructuras interpretativas que adoptan los principios constitucionales como parámetros administrativos de prevención y resolución de los conflictos jurídicos de naturaleza tributaria.

La existencia de un margen de libertad para que la Administración pueda valorar las circunstancias de oportunidad de cada caso refleja una necesidad real impuesta por la incapacidad del legislador de prever todas las circunstancias y constantes cambios sociales, además de ser una exigencia para garantizar el desempeño correcto de las actividades administrativas del Estado.

La fuerza normativa de la Constitución es ejercida de forma directa y predominante sobre las leyes, el que conlleva a un estado de vinculación de todas las interpretaciones legales a los cauces emanados de las normas y principios constitucionales, produciéndose una “sobreinterpretación” de la Constitución. La interpretación de la ley pasa a ser vinculada a los límites impuestos por la Constitución, o sea, de todas las interpretaciones posibles, los operadores del derecho deben rechazar las que son incompatibles con la Constitución.

Considerando que no es posible adoptar de modo aislado una teoría específica que venga a reflejar integralmente el verdadero concepto del derecho en la actualidad, entendemos como un movimiento jurídico actual el abandono de la vieja dicotomía existente entre el jus-naturalismo y el positivismo clásicos, y aceptamos la corrección de las nuevas posturas moderadas del positivismo, centralizando nuestra atención en los puntos de las teorías contemporáneas del derecho que convergen en el sentido de permitir una abertura al dialogo entre los actores del proceso de interpretación y aplicación del derecho.

En el contexto de la interpretación del derecho tributario, no es necesario hacer grandes esfuerzos para alcanzar la comprensión pluralista de los intérpretes normativos. Los hechos imponderables son interpretados y apli-

cados por los propios contribuyentes en la misma medida en que el Estado tributante también es llamado a participar activamente de la interpretación de las prácticas tributarias. El problema es que, cuando las interpretaciones llegan a resultados diferentes, la voluntad del Estado siempre prevalece y siempre favorece al surgimiento del conflicto a ser judicializado, no habiendo una sistemática favorable al diálogo y a la convergencia de argumentaciones jurídicas. Además de eso, en los casos de laguna de la norma tributaria, la interpretación y la creación del derecho aplicable en el caso concreto pueden representar grave violación a los derechos de los ciudadanos que, en regla, no participan del proceso de toma de decisión administrativa.

Por ello, los operadores del Derecho juegan un papel emprendedor en esta cuestión. Ellos no van a crear nuevas normas que eliminen las lagunas, pero sí pueden accionar en la búsqueda de su solución. Crear una norma no es lo mismo que integrar el Derecho, lo primero es responsabilidad del órgano legislativo y la segunda cuestión es menester de los juristas, donde el juez es uno de los principales en esta ardua labor, pero no el único a hacerlo.

La Administración Tributaria al ejercer su facultad de fiscalización asume determinadas actuaciones que han sido decididas de manera discrecional. Estas deben resultar ser las más idóneas a fin de lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente y, por ende, alcanzar una eficiente y mayor recaudación, pero al mismo tiempo se debe llevar un procedimiento fiscalizador con el irrestricto respeto a los derechos fundamentales de la persona. Por lo tanto, estas facultades discrecionales deben ser ejercidas dentro del marco del principio de constitucionalidad, de lo contrario estaríamos ante un acto, más que discrecional, abusivo y reñido con el ordenamiento jurídico, máxime si tenemos un modelo de Estado Democrático de Derecho.

El derecho no es constituido por un conjunto fijo de padrones jurídicos, mas representa una construcción dialéctica y cambiante, donde la legitimidad no es extraída de la autoridad de las personas responsables pela resolución de los conflictos y tampoco de la autoridad de los representantes del poder legislativo, más de la simple posibilidad de consenso intersubjetivo proveniente de la concordancia con los argumentos manejados.

5. Referencias bibliográficas

- Alexy, R., *Teoría de los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997.
- Alexy, R., *Teoría de la argumentación jurídica*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997.
- BAYONA DE PEROGORDO, J.J., *Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1987, pág. 29.
- CAMPOS. Diogo Leite de. *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006. Págs. 33 e 34.
- CRUZ, Alvaro Ricardo de Souza. DUARTE, Bernardo Augusto Ferreira. *Além do Positivismo Jurídico*. Arraes Aditores. Belo Horizonte: 2013.
- DWORKIN, R., *Los derechos en serio*, Ariel, Barcelona, 1984.
- DWORKIN, R., *A Matter of Principle*, Harvard University Press, Cambridge, Mass., 1985.
- DWORKIN, R., *Law's Empire*, Belknap Press of Harvard University Press, Cambridge, Mass., 1986.
- ESCUADERO. R. *De la constitucionalización a la indeterminación. Retos y desafíos del positivismo jurídico*, Anales de la Cátedra Francisco Suárez, 44, 2010, p. 404.
- FERREIRO LAPAZA, José Juan. La justicia tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos. En "Derecho Tributario y Política Fiscal. Grupo de Investigación de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona." Madrid: Marcial Pons, 2005. Pág. 18.
- GUASTINI, R., *Lezioni di teoria del diritto e dello Statu*, Giappichelli, Turín, 2006, p. 239 y ss.
- HABERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional, A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: Contribuição para a Interpretação Pluralista e 'Procedimental' da Constituição*. Trad.: Gilmar Ferreira MENDES. Ed. Sergio Antonio Fabris, Porto Alegre: 1997.
- LANDÍN, Sofia Aranda. Factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. España: Dykinson, 2009, pág. 18.
- LAPORTA, F.J., *El imperio de la ley. Una visión actual*, Trotta, Madrid, 2007.
- STRECK, Lenio Luiz. *Ciência Política e Teoria do Estado*, Livraria do Advogado, Rio de Janeiro, 2008.
- LOZANO SERRANO, C. *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitu-*

- cional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990.
- NOVOA, César García. *Algunas reflexiones sobre cuestiones de concepto y método en Derecho Financeiro y Tributario*. I JORNADA METODOLÓGICA "JAIME GARCÍA AÑOVEROS" SOBRE LA METODOLOGÍA ACADÉMICA Y LA ENSEÑANZA DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO Instituto de Estudios Fiscales 1 de febrero de 2002 DOC. N.º 11/02.
- PÉZEZ LUÑO, Antonio Enrique, *Los paradigmas de la filosofía y la teoría del derecho en el siglo XX: modernidad y postmodernidad*.
- REALE, Miguel. *Teoria Tridimensional do Direito*. 5ª ed., Editora Saraiva, São Paulo, 2003.
- SÁNCHEZ MORÓN, M. *Derecho Administrativo. Parte General*. Cit. Pag. 88. Madrid: Tecnos, 1994.
- STRUCHINER, Noel. *Para falar de regras: o positivismo conceitual como cenário para uma investigação filosófica acerca dos casos difíceis do direito*. Rio de Janeiro: PUC-Rio, Departamento de Filosofia, 2005.
- ZORNOZA PEREZ, J. J. *¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas?: Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales*. en *Arbitraje y Convención en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1996. Pág. 167.