

Comentarios Legislativos

LA TÉCNICA DETERMINATIVA TRIBUTARIA “UNA CUESTIÓN JURÍDICA Y CONTABLEMENTE OPINABLE” NORMATIVA CONSTITUCIONAL DESDE 1811 HASTA 1961*

Serviliano Abache Carvajal

*Profesor de Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela y
de Argumentación Jurídica de la Universidad Católica Andrés Bello*

Resumen: *En el presente trabajo se analiza la subjetividad en las cuestiones jurídicas y contables, específicamente en las tributarias, a partir de la noción de interpretación y sus particulares efectos en el procedimiento determinativo de la obligación tributaria.*

Abstract: *In this paper the subjectivity of interpretation of legal and accounting matters is analyzed, specifically in tax issues, and its effects in the tax assessment procedure.*

Palabras Clave: *Derecho, contabilidad, técnica, interpretación, solución determinativa, obligación tributaria*

Key Words: *Law, accounting, technique, interpretation, tax assessment result, tax liability.*

SUMARIO

- I. DERECHO Y CONTABILIDAD: DOS ‘TÉCNICAS’ OPINABLES
- II. EL PROCEDIMIENTO DETERMINATIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. DOS EJEMPLOS CONTEXTUALIZADORES
- III. LA APLICACIÓN NORMATIVA Y SU TRASCENDENCIA EN LA SOLUCIÓN DETERMINATIVA
- IV. LA (INEQUÍVOCA) PRESENCIA DE DOS FALACIAS
- V. A MODO DE CONCLUSIÓN: ‘LA LEY MANDA, NO EJECUTA’
- VI. BIBLIOGRAFÍA

I. DERECHO Y CONTABILIDAD: DOS «TÉCNICAS» OPINABLES

Al Derecho se le suele referir como la *ciencia jurídica*, en la cual la norma constituye su «objeto» y la interpretación su «método»¹, por lo menos según la tesis del positivismo meto-

¹ El llamado «método jurídico», que se ha entendido como el proceso que da lugar al paso de la producción a la aplicación del Derecho, esto es, de la generalidad de la norma jurídica a la particularidad de la solución jurídica, noción que, si bien ha sido tradicionalmente aceptada por la mayoría, recientemente ha sido criticada por Josep Aguiló, quien opina que dicho método no debe entenderse dirigido a «hallar» soluciones, sino a «justificar» soluciones, en el marco de la distinción entre «contexto de des-

dológico. Pero a esta denominada «ciencia»², también se le ha caracterizado como una *técnica*³ o como un «saber de tipo técnico»⁴ y, bajo ese enfoque, asimilable en cierta medida - salvando las claras distancias- a la contabilidad, esto es, en cuanto *técnica*⁵, indistintamente de sus diferentes conceptos, alcances y fines, si se permite (o excusa) el amplísimo simil.

cubrimiento» y «contexto de justificación» de la filosofía de las ciencias. Al respecto, *vid.* Aguiló Regla, Josep, *Sobre Derecho y argumentación*, Lleonard Muntaner Ed., Palma de Mallorca, 2008, pp. 53-61 y Aguiló Regla, Josep, *Teoría general de las fuentes del Derecho (y del orden jurídico)*, Ariel, 2ª edición, Barcelona, 2008, pp. 125 y ss. *Sobre los contextos de descubrimiento y justificación*, *vid.* Atienza, Manuel, *El Derecho como argumentación. Concepciones de la argumentación*, Ariel, Barcelona, 2006, pp. 99-106.

² Al respecto, *vid.* Nino, Carlos Santiago, *Introducción al análisis del Derecho*, Ariel, 11ª edición, Barcelona, 2003, pp. 315-347.

³ Específicamente, una «[t]écnica de control social». Carrió, Genaro, *Notas sobre Derecho y Lenguaje*, Abeledo-Perrot, 5ª edición, Buenos Aires, 2006, p. 49. Sobre las concepciones del Derecho como «técnica de control social», a partir de la teoría funcionalista de la sociedad, y como «técnica de dominación social», de acuerdo a la teoría conflictualista de la sociedad, *vid.* Atienza, Manuel, *El sentido del Derecho*, Ariel, 1ª edición, 6ª reimpresión, Barcelona, 2010, pp. 150 y ss.

⁴ *Cf.* Atienza, Manuel, *Derecho y Argumentación*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1997, pp. 17, 30 y 31. Para un desarrollo de la caracterización científica del Derecho, *vid.* Atienza, Manuel, *El sentido... cit.*, pp. 225 y ss.

⁵ Sobre el carácter técnico de la contabilidad, Humberto Romero-Muci ha expresado lo siguiente: «También la contabilidad, como todo lenguaje, significa dominar una técnica, esto es, un conjunto de reglas causales aptas para dirigir eficazmente una actividad para alcanzar un fin. La causalidad implica que el medio propuesto por la regla es necesario para alcanzar el dicho fin. Se trata de una técnica cognoscitiva o simbólica con fines comunicativos. Como tal técnica, la contabilidad es limitadamente instrumental, esto es, un medio o instrumento para alcanzar un fin; responde a una racionalidad instrumental o formal». (Cursivas y resaltados del autor). Romero-Muci, Humberto, *El derecho (y el revés) de la contabilidad*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Estudios N° 94, Caracas, 2011, p. 15. Más adelante, Romero-Muci considera que si bien la contabilidad es una técnica (*tekne*), también es prudencia (*phronesis*) y, por ello, un saber práctico moral, indicando a letra que: «Pero hay más: Esa dimensión práctica de la contabilidad, implica que se trata de una actividad contingente e imprevisible, porque depende del sujeto que actúa y sirve para dirigir su conducta, de modo que exige y requiere un ejercicio permanentemente abierto a la reflexión y al pensamiento sobre la corrección de esa conducta o de esa praxis moral.// Con razón uno de los principios cardinales que preside la praxis contable es el principio de prudencia, expresión de la auténtica esencia del conocimiento práctico, que lo integra con las peculiaridades del caso concreto, forjando una decisión adaptada a la individualidad del caso singular, allí donde no es posible un juicio sobre lo verdadero o lo falso, el todo o la nada, sino una progresión cuantitativa sobre lo oportuno, lo adecuado y lo eficiente.// Por eso, la contabilidad es mucho más que técnica (*tekne*), es prudencia (*phronesis*), esto es, saber práctico moral». (Cursivas y resaltados del autor). *Ibid.*, p. 18. En virtud de lo anterior, vale la pena indicar lo siguiente: al igual que ocurre con la *retórica*, como una de las modalidades de la concepción pragmática de la argumentación, que carece de *contenido moral* por cuanto no está éticamente limitada en su interior, en tanto *tékhnē rhetoriké*, esto es, en sí misma considerada (*limite interno*), al punto que puede persuadir sobre *cosas contrarias*, y siendo que por su alta incidencia práctica presenta importantes niveles de complejidad, debiendo su evaluación ética enfocarse desde sus *límites externos* (y no técnicos), es apreciable que la *retórica* es *internamente amoral* por instrumental. Igual conclusión puede predicarse de la contabilidad, habida cuenta de su falta de limitación *ética interna* por su naturaleza instrumental, como en la práctica dan cuenta de ello los conocidos casos Enron, Parmalat, etc., aun cuando sea externamente limitable por patrones éticos; pudiendo precisarse, entonces, que la contabilidad es concebible como un *saber práctico internamente amoral*, debiendo evaluarse su eticidad externamente o desde sus límites externos. Sobre la *amoralidad interna* de la *retórica*, *cf.* Covarrubias Correa, Andrés, *Introducción a la retórica clásica. Una teoría de*

Por lo anterior, y al tenerse en cuenta que tanto en Derecho cuanto en contabilidad *a lo sumo hay opiniones, no verdades*⁶, dado que ambas disciplinas se desenvuelven en el terreno de las *res dubiae* —nunca de las *res certae*— pues las cuestiones que les atañen pueden ser legítimamente decididas de varias maneras⁷, no resultando —por lo menos fácilmente y en sentido estricto— predicable la *cientificidad jurídica*⁸, con lo cual se pone de relieve una dificultad común e inherente a ambos *saberes técnicos*, resulta necesario hacer una breve precisión sobre la interpretación y aplicación del Derecho que, en un sentido amplio, sea trasladable a la aprehensión de las opciones que brindan las propias reglas de la contabilidad, cuya utilidad resultará apreciable con los ejemplos que más abajo brindaré.

En este orden de ideas, debe tenerse presente que —en un sentido estricto, aunque meramente nocional—, pueden diferenciarse la *interpretación* y la *aplicación* del Derecho, en la medida que la primera responde a un *acto de conocimiento*, consistente en la identificación o desentrañamiento por parte del intérprete de las *distintas opciones* presentes en la regla bajo análisis, teniendo en cuenta, claro está, que dicho acto pudiese a su vez comprender *aspectos voluntarios* al excluir posibilidades interpretativas del marco normativo objeto de la descripción; mientras que la segunda (la aplicación) constituye plenamente un *acto de voluntad*, dirigido a *escoger* —entre las distintas opciones brindadas por la regla— la que más se apege o ajuste al *entender* de su aplicador, por la cual, en definitiva, se decantará. Igualmente, si bien es cierto que es posible la realización aislada de un acto interpretativo sin faz aplicativa (e. g. por el teórico del Derecho), no es menos cierto que toda labor de aplicación debe suponer un acto previo de interpretación⁹.

la argumentación práctica, Ediciones Universidad Católica de Chile, Santiago, 2003, pp. 52 y ss. Y sobre lo que también pudiera designarse la *amoralidad interna* de la dialéctica, o de la «dialéctica erística», *vid.* Schopenhauer, Arthur, *Dialéctica erística o el arte de tener razón, expuesta en 38 estratagemas*, Editorial Trotta, Madrid, 1997, in totum.

⁶ Cf. Romero-Muci, Humberto, *op. cit.*, p. 3.

⁷ Cf. Zagrebelsky, Gustavo, *Contra la ética de la verdad*, Editorial Trotta, Madrid, 2010, p. 137.

⁸ Ya lo decía Aristóteles, para quien «la opinión no es ciencia», debiéndose tener en cuenta —a fines de entender mejor su posición—, el elevado lugar que el filósofo le otorgaba a las opiniones, como consideraciones compartidas y aceptadas por todos (incluyendo a los sabios) y, de esta manera, como «opiniones plausibles» (i. e. endoxa), y no como los meros pareceres subjetivos y arbitrarios que condenaba Platón (i. e. doxa). Cf. Volpi, Franco, «Schopenhauer y la dialéctica», en *Schopenhauer, Arthur, El arte de tener razón*, Alianza, Madrid, 2002, pp. 101 y 102.

⁹ Resulta importante una reflexión que hace María Luisa Tosta, en relación a la naturaleza de la aplicación del Derecho y, específicamente, sobre los actos de voluntad que ella implica: «Ya se ha señalado que el acto de voluntad tiene que ser guiado por algo; ese algo no es una deducción matemática, ni resulta, por ejemplo, de la aplicación del principio de tercero excluido. Ese algo depende de las creencias políticas, de las convicciones morales, de las ideas sobre lo que es justo o equitativo. Siendo así las cosas, ¿puede decirse que se trata de un proceso racional, objetivo? ¿Se desarrolla por procedimientos que conciernen a la razón? ¿Es algo válido para todos, con independencia del sujeto que actúa? Parece que no». Tosta, María Luisa, *Lo racional y lo irracional en el Derecho*, Universidad Central de Venezuela, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Caracas, 2009, p. 91. En general, sobre la cuestión de la interpretación jurídica, con especial énfasis en la subjetividad inherente a la aplicación del Derecho, *vid. Ibid.*, pp. 84, 85, 89-93, 199-201 y 214-216. También, sobre el tema «interpretación y objetividad», *vid.* Dworkin, Ronald, *A Matter of Principle*, Harvard University Press, Cambridge, 9ª impresión, Massachusetts y Londres, 2000, pp. 167-177.

La cuestión alcanza mayores niveles de complejidad cuando no se está frente a un *caso claro*, en los cuales las circunstancias fácticas encuadran *claramente* en el supuesto de hecho de la regla, sino más bien ante uno ubicado en la *zona de penumbra*, en la cual no se tiene certeza sobre la inclusión o exclusión del caso en las *palabras de la ley*¹⁰, en su supuesto fáctico¹¹. En estos últimos casos, el intérprete se ve obligado a *decidir* si los hechos en cuestión encuadran o no en la regla, para lo cual deberá *adjudicarle* un sentido a la misma que hasta ese momento no tenía —dada la textura abierta¹² de la propia regla— bajo *su* responsabilidad¹³, poniéndose así de relieve, aun más, su inevitable *subjetividad*. En otras palabras, se puede decir que en los *casos fáciles* se «descubre» el sentido de la regla, mientras que en los *casos difíciles* se le «otorga» un significado a la misma, según la teoría intermedia (entre formalistas y realistas) de la interpretación jurídica¹⁴.

En cuanto a la *subjetividad* en la aplicación del Derecho, debe dejarse claro que la misma no debe confundirse con *arbitrariedad*. El intérprete no debe seleccionar un significado posible del marco normativo en cuestión, sin justificar su elección, por mero capricho, esto es, sin brindar razón alguna para ello. Antes bien, al tenerse en cuenta que la misma es una actividad racional, debe ser el resultado de un ejercicio argumentativo¹⁵.

II. EL PROCEDIMIENTO DETERMINATIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. DOS EJEMPLOS CONTEXTUALIZADORES

Para contextualizar la abstracción apuntada, piénsese en lo siguientes ejemplos: en primer lugar, en el caso de un fiscal de la Administración Tributaria de profesión *contador público*, quien en el marco de un procedimiento de investigación determinativa (e. g. una fiscalización) dirigido, como es sabido, a *declarar la existencia o no de la obligación tributaria y su cuantía*, analiza algún tema de naturaleza *contable*; y en segundo lugar, en un *abogado* de la Administración Tributaria, llamado a dictar una Resolución Culminatoria de un Sumario Administrativo o encargado de decidir un Recurso Jerárquico sobre un asunto estrictamente *jurídico*. Como es de observarse, ambos profesionales podrán —hasta cierto punto y dependiendo, claro está, de sus conocimientos particulares sobre los temas— *nadar* en sus respectivas situaciones como buenos *peces en el agua*.

Ahora piénsese en la situación contraria: el mismo funcionario fiscal, y otra vez un *contador público* que ejecuta algún investigación determinativa encontrada, en esta ocasión, con complejos asuntos *jurídicos*, por ejemplo, de naturaleza netamente contractual-obligacional, por un lado; y por el otro, en el caso del *abogado* de la Administración Tributaria, ahora encargado de pronunciarse en una Resolución Culminatoria de un Sumario Administrativo o en la decisión de algún Recurso Jerárquico, sobre un asunto estrictamente *contable* de alta

¹⁰ Sobre la relación «lenguaje-interpretación», *vid.* Carrió, Genaro, *op. cit.*, pp. 17-89; y Nino, Carlos Santiago, *op. cit.*, pp. 245-272. Y, específicamente, sobre la relación «vaguedad del lenguaje-interpretación», *vid.* Endicott, Timothy A. O., *La vaguedad en el Derecho*, Dykinson, Madrid, 2000, pp. 237-270.

¹¹ *Cf.* Carrió, Genaro, *op. cit.*, pp. 56 y 57.

¹² Al respecto, *vid.* Hart, Herbert L. A., *The Concept of Law*, Oxford University Press-Clarendon Law Series, 2ª edición, Oxford, 1994, pp. 124-136.

¹³ *Cf.* Carrió, Genaro, *op. cit.*, p. 57 y 72.

¹⁴ *Cf.* Atienza, Manuel, *El sentido... cit.*, pp. 270 y 271.

¹⁵ *Cf.* Laporta, Francisco, *El imperio de la Ley. Una visión actual*, Editorial Trotta, Madrid, 2007, p. 188.

complejidad, como suelen ser las *particularidades* que suponen los ajustes por inflación. Ambas situaciones serían equivalentes —en buena parte de los casos, sin pretender generalizar—, a observar al mismo *pez* «nadando» en *tierra*, o cualquier *águila real* —por muy hábil que sea— «volando» en *agua*, sin duda, no las más reconfortantes imágenes, así como seguramente, tampoco obteniendo los más razonables *resultados*.

Ambos ejemplos, no son más que una sencilla demostración de que si bien la interpretación —estrictamente hablando— es un *acto de conocimiento*, dicho «conocimiento» está a su vez condicionado y circunscrito al *área del saber* de que se trate, teniendo en cuenta, como es por todos entendido, que el entrenamiento y estructura de análisis de los abogados y contadores públicos no son del todo coincidentes, antes por el contrario, distan en buena medida a partir de sus planos de instrucción, bases conceptuales y prácticas, en fin, se encuentran en diferentes *campos epistemológicos*, destinados a toparse en el común ámbito empresarial y de los negocios. Cuando a lo anterior se le suma la *voluntariedad* implícita en la aplicación normativa, que a su vez está *a priori* ceñida por el *conocimiento* de quien la realiza, se dejan ver con meridiana claridad los distintos resultados *interpretativos* y *aplicativos* que, sobre la «misma» cuestión, son alcanzables por juristas y contadores públicos.

III. LA APLICACIÓN NORMATIVA Y SU TRASCENDENCIA EN LA SOLUCIÓN DETERMINATIVA

Con los apuntados —y cotidianos— ejemplos descritos, aunado a las precisiones realizadas, se hacen palpables las *disímiles soluciones determinativas* del nacimiento y cuantía de la obligación tributaria que se reportarán en uno u otro caso, *parcialmente* dependientes del —así como condicionadas por el— *sujeto ejecutor de la investigación fiscal y, así, aplicador de la norma tributaria*.

De esta manera, se hace notable la *quiebra* implícita en la teoría que supone un *producto determinativo* obtenido —exclusivamente— con fundamento en la ley, obviando la gestión que le corresponde a su *aplicador*, quien es —en definitiva— el que *interpreta, aplica* y «personalmente» *declara* su existencia y *cuantifica* el importe a pagar de acuerdo a «su posición». En efecto, y aun cuando la obligación tributaria *nace* por imperio de la ley y ésta debe establecer —por mandato de los principios de reserva legal y legalidad tributaria¹⁶—, los *elementos constitutivos* que delimitan las expresiones *cuantitativa* y *calitativa* del tributo (hecho imponible, base imponible, alícuota y sujeto pasivo), se está, en este sentido, ante un acto de interpretación-aplicación, que en definitiva supone un *acto de voluntad —con inevitable subjetividad— de su aplicador*¹⁷, con los matices apuntados, esto es, una *forzosa y material subjetivización de la «declaración» y «liquidación» de la obligación tributaria*.

Considerar lo contrario equivaldría a dejar de lado, así, la *administrativa* —y no solamente *normativa*— determinación de la obligación tributaria, *siempre* hecha por el funcionario (contador público, abogado, etc.) de la Administración Tributaria, cuya «posición deter-

¹⁶ Artículo 317 de la Constitución: “No podrán cobrar impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidas en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”.

Artículo 3 del Código Orgánico Tributario de 2001: “Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias: 1. Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible; fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo”.

¹⁷ Cf. Romero-Muci, Humberto, *op. cit.*, p. 3.

minadora» es precisamente eso, ¡una posición!, para nada definitiva ni mucho menos firme, hasta tanto el acto administrativo que la declaró y liquidó, *lo sea*. Evidentemente resultaría menos problemático deslastrarse de esta compleja situación, invocando la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria, sin adecuar la *esfera normativa* de ese decreto con su ineludible *esfera aplicativa*.

Y es precisamente esto último lo que constituye la idea central que quiero plantear: el enjugaramiento de los dos momentos fundamentales del tributo, a saber, su creación y gestión, a otro decir, su producción y aplicación, a través de un hilo conductor que ponga de relieve como los mismos *confluyen* en la *determinación* de la obligación tributaria. Para esto echaré mano al análisis que presenta Alejandro Nieto¹⁸, sobre las *falacias*¹⁹ que suponen que «la norma jurídica resuelve por sí misma los conflictos» y de que «sólo existe una solución correcta para cada conflicto».

IV. LA (INEQUÍVOCA) PRESENCIA DE DOS FALACIAS

La primera falacia, de acuerdo a la cual *la norma jurídica resuelve por sí misma los conflictos*, consiste en que el enunciado normativo, precisamente por su carácter «general» y «abstracto», no puede regular todos los mandatos «concretos» que satisfagan el sinnúmero de necesidades reales tan variables y complejas de la *vida jurídica*, siendo, entonces, el *resultado de aplicación* de la ley *directamente proporcional* al conocimiento y habilidad «personal» de su *aplicador*. Resultaría inadvertido, en ese sentido, pasar por alto que «[l]a ley, para ser efectiva, necesita, por tanto, un intermediario humano oficialmente legitimado para realizar estas funciones específicas de ejecución y aplicación»²⁰, teniendo en cuenta que «legitimado» no es igual a «conocedor».

La indiscutible presencia de esta falacia en la apelación que se hace en la doctrina a la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria, para desvirtuar los *sustanciales efectos* que tiene el procedimiento de determinación sobre la misma, en los términos expuestos, se da por cuanto, al igual que se observa de la metáfora de los ilustrados del siglo XVIII, según la cual *el artista depende de la piedra que hasta cierto punto lo condiciona, pero no determina el resultado de su obra*²¹, si bien la ley consagra —a través de los elementos constitutivos del

¹⁸ Cf. Nieto, Alejandro, *Crítica de la Razón Jurídica*, Editorial Trotta, Madrid, 2007, pp. 157 y ss.

¹⁹ Entendiendo por falacias aquellos argumentos que “en apariencia” son buenos, pero realmente no lo son, estando consciente (sofismas) o no (paralogismos) de ello quien los profiere, y que, de acuerdo a las concepciones de la argumentación expuestas por Manuel Atienza, pueden clasificarse en: (i) formales (irrespetan las reglas de la inferencia: fallas en la justificación interna), (ii) materiales (tienen lugar en la construcción de las premisas, que no están bien fundamentadas en lo sustancial: fallas en la justificación externa), y (iii) pragmáticas (incumplen las reglas de la retórica o de la dialéctica: fallas técnicas o procedimentales, respectivamente). Sobre el tema de las falacias, *vid.* Atienza, Manuel, *El Derecho como argumentación... cit.*, pp. 106-108; Atienza, Manuel, *La guerra de las falacias*, Librería Compas, 3ª edición ampliada, Alicante, 2008; Vega Reñón, Luis, *Si de argumentar se trata*, Montesinos, 2ª edición, Madrid, 2007, pp. 180 y ss.; Vega Reñón, Luis y Olmos Gómez, Paula (Eds.), *Compendio de lógica, argumentación y retórica*, Editorial Trotta, Madrid, 2011, pp. 249-253; y Martínez Zorrilla, David, *Metodología y argumentación*, Marcial Pons, Madrid, 2010, pp. 245 y ss.

²⁰ Nieto, Alejandro, *op. cit.*, p. 155.

²¹ “La afirmación de que el conflicto singular está resuelto en la norma general fue una metáfora inventada por los ilustrados del siglo XVIII. La solución se encuentra en la ley ciertamente, pero sólo como la estatua en el bloque de mármol de donde procede, del que puede surgir la figura de David o un

tributo— la «abstracta» e «hipotética» *solución determinativa*, por imperativo constitucional de los apuntados principios de reserva legal y legalidad tributaria, no es menos cierto que, la «concreta» y «real» *solución o producto determinativo* no dependerá —exclusivamente— de la ley, que no puede determinar *por sí sola* la obligación tributaria, aun cuando circunscriba sus efectos dentro de ciertos límites, parámetros o pautas directivas, sino que el mismo se encuentra altamente teñido por lo *subjetivo*, o lo que es lo mismo, resultará —en innegable medida—, *esculpido al pulso de las habilidades y particulares conocimientos jurídicos y contables de su aplicador*.

En lo tocante a la falacia según la cual *sólo existe una solución correcta para cada conflicto*, que predica el sistema binario —o correcto o incorrecto— de la *veritas una*, lo cierto es que en la actualidad ya no se discute la posible existencia real de *varias soluciones jurídicamente correctas* para supuestos de hecho aparentemente *idénticos*, sin excluir, claro está, supuestos con soluciones correctas *únicas* cuando se trate de conflictos *sencillos*²², o los llamados *casos fáciles*.

En este sentido, y tomando en cuenta la larga lista de *complicadas* situaciones que de ordinario embargan al procedimiento de determinación de la obligación tributaria, abarcando —dentro de las *zonas de penumbra o casos difíciles*— un sinfín de vertientes y posibles resultados, es más que evidente la amplia gama de *disímiles, y jurídica y contablemente correctas soluciones*, que pueden reportarse en procedimientos determinativos que versen sobre *asuntos virtualmente iguales*, poniéndose de relieve, sin más, el elevado lugar que ocupan la interpretación y la aplicación normativa para decantarse por una u otra *posible* «solución determinativa»: allí donde de dos opciones una resulta *posible*, también es —lógicamente y en la misma medida— *posible* la otra.

V. A MODO DE CONCLUSIÓN: «LA LEY MANDA, NO EJECUTA»

Resulta de meridiana importancia tener en cuenta que la ley *manda*, no *ejecuta*, quien la ejecuta es su *aplicador-ejecutor*, con sus «conocimientos personales», en este caso, de naturalezas jurídica y contable; por lo que tampoco debe obviarse el hecho de que *la ley no predetermina el resultado determinativo*, porque —sencillamente— al ser *anterior* a la situación fáctica y concreta, inevitablemente ignora sus circunstancias *particulares*²³; de allí la forzosa y sumamente compleja empresa que supone el deontológico encuadre de la situación *fáctica, individual y concreta*, en la hipótesis *normativa, general y abstracta*, evidenciándose, así: *el «complemento sustancial» que constituye el procedimiento de determinación en la teoría general del tributo*.

VI. BIBLIOGRAFÍA

AGUILÓ REGLA, Josep, *Sobre Derecho y argumentación*, Lleonard Muntaner Ed., Palma de Mallorca, 2008.

AGUILÓ REGLA, Josep, *Teoría general de las fuentes del Derecho (y del orden jurídico)*, Ariel, 2ª edición, Barcelona, 2008.

obelisco, si es que no se le ha destrozado en el taller de cantería. El artista depende de la piedra, que en cierto modo le condiciona, mas no llega a determinar su obra, que es el resultado de su habilidad personal y, por supuesto, del encargo". *Ibid.*, p. 158.

²² Cf. *Ibid.*, pp. 159 y 160.

²³ Cf. *Ibid.*, p. 162.

ATIENZA, Manuel, *Derecho y Argumentación*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1997.

ATIENZA, Manuel, *El Derecho como argumentación. Concepciones de la argumentación*, Ariel, Barcelona, 2006.

ATIENZA, Manuel, *La guerra de las falacias*, Librería Compas, 3ª edición ampliada, 2008.

ATIENZA, Manuel, *El sentido del Derecho*, Ariel, 1ª edición, 6ª reimpresión, Barcelona, 2010.

CARRIÓ, Genaro, *Notas sobre Derecho y Lenguaje*, Abeledo-Perrot, 5ª edición, Buenos Aires, 2006.

COVARRUBIAS CORREA, Andrés, *Introducción a la retórica clásica. Una teoría de la argumentación práctica*, Ediciones Universidad Católica de Chile, Santiago, 2003.

DWORKIN, Ronald, *A Matter of Principle*, Harvard University Press, Cambridge, 9ª impresión, Massachusetts y Londres, 2000.

ENDICOTT, Timothy A. O., *La vaguedad en el Derecho*, Dykinson, Madrid, 2000.

HART, Herbert L. A., *The Concept of Law*, Oxford University Press-Clarendon Law Series, 2ª edición, Oxford, 1994.

LAPORTA, Francisco, *El imperio de la Ley. Una visión actual*, Editorial Trotta, Madrid, 2007.

MARTÍNEZ ZORRILLA, David, *Metodología y argumentación*, Marcial Pons, Madrid, 2010.

NIETO, Alejandro, *Crítica de la Razón Jurídica*, Editorial Trotta, Madrid, 2007.

NINO, Carlos Santiago, *Introducción al análisis del Derecho*, Ariel, 11ª edición, Barcelona, 2003.

ROMERO-MUCI, Humberto, *El derecho (y el revés) de la contabilidad*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Estudios N° 94, Caracas, 2011.

SCHOPENHAUER, Arthur, *Dialéctica erística o el arte de tener razón, expuesta en 38 estratagemas*, Editorial Trotta, Madrid, 1997.

TOSTA, María Luisa, *Lo racional y lo irracional en el Derecho*, Universidad Central de Venezuela, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Caracas, 2009.

VEGA REÑÓN, Luis, *Si de argumentar se trata*, Montesinos, 2ª edición, Madrid, 2007.

VEGA REÑÓN, Luis y OLMOS GÓMEZ, Paula (Eds.), *Compendio de lógica, argumentación y retórica*, Editorial Trotta, Madrid, 2011.

VOLPI, Franco, «Schopenhauer y la dialéctica», en SCHOPENHAUER, Arthur, *El arte de tener razón*, Alianza, Madrid, 2002.

ZAGREBELSKY, Gustavo, *Contra la ética de la verdad*, Editorial Trotta, Madrid, 2010.