

¿SON VÁLIDAS LAS NORMAS TRIBUTARIAS IMPRECISAS?

Pablo E. Navarro
Universidad Blas Pascal
CONICET, Córdoba, Argentina

Eurico Marcos Diniz de Santi
Fundacao Getulio Vargas
IBET, Sao Paulo, Brasil

¿SON VÁLIDAS LAS NORMAS TRIBUTARIAS IMPRECISAS?*

Resumen

La exigencia de precisión de las normas es una de las dimensiones del principio de legalidad. Las leyes imprecisas generan controversias, atentan contra la seguridad jurídica que los individuos requieren para diseñar planes de vida y conspiran contra la imparcialidad en la aplicación del derecho. A diferencia de lo que ocurre con el principio de irretroactividad o de la exclusividad de la ley, en pocas ocasiones los jueces analizan si una norma imprecisa es inválida. Es común reconocer que las normas no pueden ser absolutamente precisas y que un cierto margen de indeterminación es inevitable. A su vez, cualquier norma general ofrece un mínimo de precisión, que es insuficiente para impedir la discrecionalidad. Por ello, la exigencia de precisión de las normas es una demanda para que el legislador formule sus leyes con *suficiente* precisión. Sin embargo, no existe un límite objetivamente identificable que determine si una ley tiene suficiente precisión. Más aún, el intento de conseguir mayor precisión normalmente conlleva la necesidad de introducir mayores especificaciones y distinciones. Sin embargo, en general estas distinciones, que son imprescindibles para lograr mayor precisión, se apartan de las razones que justifican las normas que el legislador formula. Por ello, el intento de limitar la arbitrariedad mediante normas precisas tiene el problema de generar arbitrariedad en el sentido de ensanchar la brecha entre lo que el legislador dice y las razones que tiene para legislar de esa manera.

Palabras claves: Vaguedad. Arbitrariedad. Discreción. Estado de Derecho. Tipicidad.

I. Introducción

Nicolás Maquiavelo advertía que el Príncipe no debe apropiarse arbitrariamente de los bienes de los ciudadanos ya que ‘los hombres olvidan más pronto la muerte de un padre que la pérdida de su patrimonio’¹. En pocas áreas este consejo es tan importante como en el derecho tributario. En este ámbito, los gobernantes tienen que extremar las garantías y evitar que los impuestos sean percibidos de manera irregular (ilegal) por el Estado. Esta exigencia de legalidad introduce un difícil conflicto en la producción de normas tributarias generales y abstractas, debido a la tensión entre el imprescindible detalle y la excesiva flexibilidad de las normas².

* Este texto fue presentado al VII Congreso de Direito Tributário, Constitucional e Administrativo, Campo Grande, MS, Mayo del 2007. Hemos decidido mantener el tono narrativo de una exposición oral y nos hemos limitado a insertar referencias bibliográficas sólo en aquellos párrafos en que ellas eran imprescindibles.

¹ Maquiavelo, Nicolás, *El Príncipe* (1513), Cap XVII.

² Aunque es usual distinguir entre los textos que formula el legislador (las leyes) y el sentido que ellos tienen en un determinado lenguaje (las normas que los textos expresan), las expresiones ‘ley’ y ‘norma’ serán utilizadas de manera equivalente en este trabajo.

(i) *El imprescindible detalle de las normas tributarias.* En un *Estado de Derecho*, los órganos públicos no pueden comportarse de manera arbitraria y, por ello, las decisiones judiciales y administrativas tienen que estar explícitamente fundadas en las normas jurídicas. La autoridad tiene que garantizar a la administración y los tribunales los medios jurídicos necesarios para desempeñar sus funciones de manera *regular* (legal). Esta necesidad de cobertura legal genera una ‘inflación’ de leyes, decretos y reglamentaciones que convierten al derecho tributario en un conjunto heterogéneo de normas y amenazan su orden sistemático. El volumen de la legislación tributaria incrementa las dificultades para la identificación y sistematización de sus normas y, como consecuencia de estas dificultades, los ciudadanos – incluso los especialistas en materia impositiva - tienen problemas para conocer con precisión las exigencias que surgen de esta densa red de leyes, normas, principios, procedimientos, reglamentos y sus correspondientes excepciones.

(ii) *La excesiva flexibilidad de las normas tributarias.* La autoridad tiene que proporcionar instrumentos legales flexibles que puedan adaptarse fácilmente a los cambios económicos. Las normas tienen que ser una herramienta idónea para enfrentar a la permanente dinámica financiera y la creación de estrategias de reducción de sus cargas tributarias por parte de empresas y ciudadanos. Con esta finalidad, el legislador reconoce la relevancia de interpretar los actos jurídicos más allá de sus condiciones formales. También deja en manos de jueces y administradores la posibilidad de calificar como simulación, abuso o fraude a aquellas situaciones que no se adecuan a ciertas expectativas económicas y financieras. De igual manera, con el fin de conseguir flexibilidad, con frecuencia el legislador introduce de manera explícita conceptos valorativos e indeterminados que exigen a los órganos de aplicación el desarrollo de recursos interpretativos adicionales.

En conclusión: ambas características parecen herramientas indispensables para conseguir que Estado actúe de manera legal y eficaz en el diseño y recaudación de los tributos. Sin embargo, tanto el exagerado detalle de las leyes como también su excesiva flexibilidad afectan a la *precisión* con que las normas tributarias regulan la conducta de las personas.

¿Son válidas las normas imprecisas? El objetivo general de este trabajo es ofrecer elementos para responder a este interrogante. Para ello intentaremos reconstruir el papel que desempeña la exigencia de precisión en el derecho penal y en el derecho tributario contemporáneo. Nuestros objetivos específicos son analizar la naturaleza de

enunciados como ‘La norma N es inválida porque no regula la conducta de manera suficientemente precisa’ (por brevedad, estas expresiones serán denominadas ‘*enunciados de taxatividad*’), la relación entre normas y razones, y de qué manera la exigencia de precisión incide en la configuración del Estado de Derecho.

Finalmente, nuestra preocupación principal es la validez de las normas imprecisas, pero no es posible articular en este trabajo una concepción específica sobre la validez de las normas jurídicas. Este tema es uno de los problemas clásicos de la teoría general del derecho, y existen importantes diferencias en los enfoques que defienden distintos filósofos del derecho. Sin embargo, nuestras conclusiones no dependen de un punto de vista particular sobre este tema³ y, por ello aquí sólo nos limitaremos a señalar un presupuesto que fundamenta nuestro análisis de la validez de las normas imprecisas. La idea es la siguiente: salvo circunstancias excepcionales, los tribunales no pueden invocar normas inválidas para determinar los derechos y obligaciones de los individuos. En particular, en un ordenamiento jerárquicamente estructurado, la validez de las leyes depende de su compatibilidad con las exigencias constitucionales. De allí se sigue que las normas que violan las exigencias constitucionales son inválidas y no deben usarse como fundamento de atribución de derechos y responsabilidades.

II. Principio de legalidad y precisión de las normas

La precisión de las normas no es un rasgo exótico de los sistemas jurídicos sino que constituye un elemento central del *Estado de Derecho*. Por ejemplo, en el Derecho Penal la exigencia de precisión o taxatividad de las leyes (*lex certa*) define, junto a otros compromisos formales y sustantivos, el Principio de Legalidad. Una norma imprecisa no ofrece un límite genuino a la arbitrariedad del Estado y, como señala Roxin⁴

... es contraria al principio de división de poderes, porque le permite al juez hacer cualquier interpretación que quiera e invadir con ello el terreno del legislativo...

³ La lista de trabajos sobre la validez del derecho es interminable. Para una breve discusión de los problemas centrales, véase la clásica monografía de Munzer, Stephen, *Legal Validity* (Dordrecht: Kluwer, 1971).

⁴ Roxin, Claus, *Derecho penal. Parte general I*, p. 169 (Madrid: Civitas, 1997). La precisión de las leyes penales es un tema clásico del derecho penal y existe una importante literatura acerca de su naturaleza y alcance. Para una excelente discusión, véase: Ferreres, Victor, *El principio de taxatividad en materia penal y el valor normativo de la jurisprudencia* (Madrid: Civitas, 2002)..

En derecho tributario también se recogen, con diferente sentido y alcance, los rasgos clásicos del principio de legalidad. Por ejemplo, es frecuente encontrar normas constitucionales específicas que prohíben la creación y aplicación retroactiva de tributos, o que señalan que la *ley* es el exclusivo fundamento de los impuestos. A su vez, el principio de taxatividad parece recogerse en la exigencia de *tipicidad* de las leyes tributarias⁵.

Estas protecciones constitucionales son invocadas habitualmente en la jurisprudencia de nuestros tribunales para declarar la invalidez de leyes que afectan esas garantías específicas. Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre con la irretroactividad y la exclusividad de la ley, la exigencia de taxatividad es invocada sólo en raras ocasiones al impugnar la constitucionalidad de las leyes tributarias.

No es frecuente encontrar declaraciones de inconstitucionalidad o invalidez de las normas basadas *exclusivamente* en la imprecisión de las leyes impositivas. Este fenómeno puede conducir a actitudes teóricas escépticas o ingenuas. Por ejemplo, podría sostenerse que las dificultades que genera la precisión de las normas son un falso problema ya que nuestras constituciones no consagran de manera explícita la exigencia de taxatividad. En este sentido, sería *recomendable* que la autoridad formulase normas precisas, pero no sería un *deber* del legislador respetar ese ideal.

No es necesario ofrecer una respuesta detallada a este argumento escéptico. Aunque la autoridad constituyente no hubiese establecido de manera clara la exigencia de taxatividad, ella se encuentra implícita en la reserva de ley, la prohibición de la analogía y el impedimento de la aplicación retroactiva de las leyes tributarias. Por ejemplo, mediante la reserva de ley se rechaza la creación analógica de tributos y, cuando la norma es imprecisa, la única razón para considerar que ella se aplica al caso dudoso es que ese caso se *parece* (es análogo) a otra situación que la norma regula claramente. Por consiguiente, la reserva de ley exige que una norma se aplique sólo a las circunstancias que regula de manera precisa⁶.

A su vez, sería una ingenuidad creer que los tribunales no se ocupan de la validez de las normas tributarias imprecisas porque las leyes impositivas son más claras

⁵ Para un análisis más minucioso, véase: Xavier, Alberto, *Os principios da legalidade e da tipicidade da tributacao* (Sao Paulo: 1977)

⁶ Xavier, Alberto, *Tipicidade da tributacao, simulacro e norma antielisiva*, pp. 17 y ss. (Sao Paulo: Dialectica, 2001). Para un análisis más minucioso, véase: Xavier, Alberto, *Os principios da legalidade e da tipicidade da tributacao* (Sao Paulo: 1977)

que el resto del ordenamiento. El derecho tributario no parece mucho más preciso que otros sectores del ordenamiento jurídico. En este sentido, Ferreiro Lapatzta lamenta la imprecisión de las normas tributarias y señala⁷:

¿A quien aprovecha esta malla normativa más que oscura, tenebrosa? ...La técnica, también la técnica jurídica, puede utilizarse lo mismo para hacer el bien que para procurar el mal, para servir a la democracia o para servir a un poder antidemocrático o, en nuestro caso, a manifestaciones antidemocráticas de un poder democrático. Y, a mi juicio, se emplea en este último sentido cuando se utilizan, con más frecuencia de la necesaria, conceptos jurídicos no suficientemente determinados cuya aplicación sustituyendo a los datos reales con que se cuenta o a conceptos más precisos o determinados, se deja, en mayor o menor grado, en manos de la Administración. Así, cuando se utiliza un concepto tan impreciso e indeterminado como 'el valor de mercado' para sustituir los datos reales con que se cuenta o a reglas de valoración más precisas en función de conceptos más imprecisos como, precio efectivo, cotización media, valor teórico o valor catastral.

Por consiguiente, parece sensato asumir que la exigencia de taxatividad se encuentra, al menos, implícitamente consagrada en el texto constitucional y que los sistemas tributarios no son un ejemplo excepcional de claridad.

III. La validez y eficacia de las normas imprecisas

El desafío de la precisión de las normas no se refiere únicamente al problema de la validez de las normas indeterminadas sino que también se conecta directamente con el problema de la eficacia del derecho. Según Kelsen, la relación entre validez y eficacia es un de los problemas centrales de cualquier teoría del derecho⁸. La preocupación de Kelsen era determinar en qué medida, la desobediencia o la falta de aplicación de una norma afecta a su fuerza normativa. En el caso de sistemas que tiene una protección constitucional contra las normas imprecisas, los problemas son aún más urgentes ya que las dificultades para determinar su validez son las que afectan su eficacia.

La eficacia de una norma se basa en la motivación de los individuos, en su grado de obediencia y en la respuesta del Estado ante su incumplimiento⁹. Entre estos tres

⁷ Ferreiro Lapatzta, 'El estatuto del contribuyente y las facultades normativas de la Administración' en *Justiça Tributária*, p. 322 (São Paulo: Max Limonad, 1998).

⁸ Kelsen, Hans, *Teoría Pura del Derecho*, 2ª edición, p. 219 (México: Porrúa, 1998)

⁹ Para un análisis de la eficacia del derecho véase: Navarro, Pablo *La eficacia del derecho* (Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1990). También, Hierro, Liborio, *La eficacia de las normas jurídicas* (Madrid: Ariel, 2003)

elementos hay una cierta relación: cuando no se logra la motivación o la obediencia, la estricta aplicación de las normas puede reestablecer la eficacia de las normas del sistema jurídico. La aplicación administrativa o judicial es el último remedio frente a la desobediencia y es posible que, en el largo plazo, los ciudadanos consideren a esta aplicación sistemática y coherente de las normas como un dato relevante a tener en cuenta. Por el contrario, cuando las normas impositivas no son aplicadas sistemáticamente, la conducta de los jueces y la administración es errática y, por ello, la amenaza de sanciones no constituye un motivo determinante en la conducta de los individuos.

En el derecho tributario, la eficacia de sus leyes se puede lograr en dos dimensiones diferentes. En primer lugar, en un ámbito *interno* (i.e. mediante el mismo derecho tributario), a través de la *tipicidad* tributaria, que determina los hechos generadores y sus consecuencias normativas. En segundo lugar, en un ámbito *externo*, mediante la *tipificación* como ilícito penal para el caso de ciertos incumplimientos del tipo tributario. Esto significa que si no hay tipicidad tributaria, entonces no puede haber tampoco tipicidad penal-tributaria.

Con frecuencia, la búsqueda de precisión en la delimitación del tipo de las normas tributarias conlleva la introducción de terminología contable específica. En general, esta jerga dificulta la comprensión por parte de los ciudadanos y genera una ‘enajenación’ de los individuos con relación al discurso normativo. Las normas del derecho tributario contemporáneo no se dirigen a los ciudadanos sino a los técnicos y profesionales que eventualmente pueden asesorarlos. Los individuos no pueden motivarse mediante esas leyes porque no son capaces de comprenderlas ni aplicarlas sin necesidad de una ‘traducción’ por parte de funcionarios y especialistas en derecho tributario. Esta ruptura de la comunicación entre autoridades y ciudadanos no es un problema menor, sino que representa una grave amenaza para la legitimidad del Estado. Un Estado que renuncia deliberadamente a comunicarse con sus ciudadanos no los trata con debida consideración y respeto, sino que los coloca deliberadamente en una situación de incapacidad. Un Estado que genera alienación y ensancha la brecha comunicativa trata a sus ciudadanos como incapaces que precisan tutores que les indiquen cuáles planes de vida son convenientes desarrollar.

Por supuesto, este defecto en la motivación podría compensarse con una mayor certeza y seguridad derivada del uso de terminología técnica-contable específica. Sin embargo, no hay que exagerar estas ventajas. El uso del lenguaje contable, a pesar de su

naturaleza técnica, sigue siendo parte de los lenguajes naturales y, por ello, también presenta un inevitable margen de vaguedad¹⁰.

Estos márgenes de vaguedad se incrementan cuando se usan conceptos indeterminados. En general, estos conceptos carecen de *autonomía semántica*¹¹, es decir no puede determinarse a qué se refiere sin desarrollar un argumento evaluativo. El uso de estos conceptos genera mayor flexibilidad en la interpretación de las normas, pero también provoca problemas empíricos, relativos a la prueba de los hechos relevantes. En general, la solución de estos problemas empíricos se basa en el uso de presunciones y ficciones que, además de comprometer la legalidad del tipo tributario, contaminan la tipicidad del tipo penal-tributario. De esta manera, la incapacidad de conseguir precisión en el tipo tributario se refleja en la ineficacia tanto de las normas tributarias como también del derecho penal-tributario.

IV. La precisión de las normas

Para comprender adecuadamente el fenómeno de la indeterminación de las normas tributarias es necesario recordar previamente dos características generales de la relación entre normas y lenguaje.

(i) *La imposible exactitud de las normas*. Las normas no pueden regular las conductas de manera *exacta* o *absolutamente* precisa. Por el contrario, en general se admite que el lenguaje ordinario es inevitablemente impreciso y, por ello, las normas que formula el legislador tendrán siempre un cierto margen de indeterminación¹². En otras palabras, la absoluta precisión es imposible de lograr y, por ello, hay que exigir al legislador *algo menos* que la exactitud en la redacción de las normas.

(ii) *La irrelevancia de un mínimo de precisión*. Las palabras de la ley tienen un *núcleo mínimo* de significado en el lenguaje de una cierta comunidad y, precisamente por ello, el legislador usa esas palabras al redactar sus normas: la autoridad usa las

¹⁰ Es interesante subrayar que, muchas veces, la imprecisión normativa implica no sólo dificultades en la interpretación de los textos normativos sino también una mayor complejidad en la comprobación de los hechos. Por ejemplo, podría defenderse que hay una mayor discrecionalidad en sistemas en los que la ley fiscal remite al resultado contable para fijar la base de los tributos que gravan la renta empresarial que en los ordenamientos que utilizan parámetros más simplificados de determinación de la base impositiva, e.g. el parámetro como el de los “ingresos brutos”, que son mucho más transparentes, fáciles de analizar y probar (que los conceptos desarrollados por la técnica contable). Al respecto, véase, Ferreiro Lapatza, p. 66 (2006).

¹¹ Scahuer, Frederick, *Las reglas en juego*, p. 115 (Barcelona: Marcial Pons, 2004)

¹² Hart, H.L.A., *El concepto de derecho*, pp. 158-159 (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1963)

palabras que usa porque ellas tienen el significado que tienen¹³. Sin embargo, este mínimo de precisión no sirve para restringir la discrecionalidad administrativa y judicial ya que las normas todavía pueden tener un amplio margen de vaguedad o indeterminación. Por ello, un mínimo de precisión es insuficiente para evitar la arbitrariedad y hay que exigir al legislador *algo más* que la mínima precisión en la redacción de sus normas.

Si la exigencia de taxatividad tiene algún contenido específico, entonces tiene que referirse a algún *límite* entre la imposibilidad de conseguir exactitud y la irrelevancia de garantizar un mínimo de precisión. Este límite definiría si una ley es *suficientemente* precisa. Ahora bien, ¿de qué manera puede trazarse este límite? No contamos con una buena respuesta a esta pregunta y ello muestra la necesidad de analizar cuidadosamente la naturaleza de los enunciados de taxatividad.

Una de las preguntas centrales es: ¿son los enunciados de taxatividad objetivamente verdaderos o falsos, o, por el contrario, carecen de valor de verdad y sólo expresan las valoraciones de los intérpretes y de los órganos que aplican el derecho? Según sea la respuesta a esta pregunta es posible distinguir entre una *concepción objetiva* y una *concepción subjetiva* de los enunciados de taxatividad.

V. La concepción objetiva de los enunciados de taxatividad

Para la *concepción objetiva*, los enunciados de taxatividad son verdaderos o falsos. Estos enunciados serían similares a otras aplicaciones del Principio de Legalidad, que pueden ser controladas de manera imparcial. Por ejemplo, no es necesario un juicio de valor para determinar si una norma es retroactiva o si un determinado impuesto ha sido consagrado por una *ley*. El enunciado ‘La norma N es inválida porque impone retroactivamente un impuesto I’ es verdadero o falso con independencia de nuestras convicciones morales o políticas acerca de la conveniencia o utilidad de regular la conducta de esa manera.

Esta concepción asume que hay un *hecho semántico* que determina objetivamente la suficiente precisión de la ley. El conocimiento de estos hechos semánticos deriva del conocimiento del significado de las palabras usadas por el

¹³ Hart, H.L.A., *El concepto de derecho*, op. cit., p. 158. Véase, también, Alchourrón, Carlos y Bulygin, Eugenio, ‘Definiciones y normas’ en *Análisis lógico y derecho*, pp. 439-463 (Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991)

legislador y ello es la clave para analizar si el grado de indeterminación de una ley resulta intolerable.

El atractivo intuitivo de esta concepción es que nadie duda de la existencia de ciertos hechos semánticos. Por ejemplo, cualquier persona que conoce el significado de las expresiones ‘inmueble’ e ‘inmueble valioso’ sabe que el primer concepto es más preciso que el segundo¹⁴. De igual manera, también *es* un hecho semántico que las leyes no son exactas o absolutamente precisas, ya que la naturaleza convencional de nuestras reglas lingüísticas deja siempre espacio para un margen de indeterminación.

Sin embargo, aunque sea un ‘hecho semántico’ que las palabras del lenguaje ordinario son, en mayor o menor medida, precisas, o aunque sea un hecho que no todas las palabras tienen el mismo grado de imprecisión, no hay ningún otro hecho semántico que nos asegure que las palabras son *suficientemente* precisas para asegurar la validez de una ley y superar la exigencia de taxatividad.

VI. La concepción subjetiva de los enunciados de taxatividad

Para la *concepción subjetiva*, los enunciados de taxatividad no son verdaderos ni falsos. Para determinar si una ley es suficientemente precisa es necesario *valorar* el modo en que el legislador regula la conducta, analizando si ella ofrece un nivel *aceptable* de certeza y si limita de manera *razonable* la discreción administrativa. Quien afirma que una ley es suficientemente precisa no enuncia un hecho sino que valora positivamente una determinada situación; su enunciado no es verdadero ni falso, sino que es una expresión de sus convicciones y preferencias.

En otras palabras: si los legisladores preguntasen a los especialistas en derecho tributario, a los jueces, o a los diversos organismos públicos acerca del grado de precisión que tienen que tener sus leyes para superar la exigencia de taxatividad, la respuesta sería decepcionante. No hay ningún criterio objetivo que sirva para medir si una norma es suficientemente precisa y, además, cualquier norma siempre podría ser formulada de una manera aun más precisa. Por consiguiente, los reproches por la violación de la exigencia de taxatividad no se basan en que el legislador desconozca un

¹⁴ De manera adicional, este fenómeno muestra que precisar el alcance de un concepto no equivale a restringir su extensión. Al respecto, véase: Ferreres, Victor, *El principio de taxatividad en materia penal y el valor normativo de la jurisprudencia*, op. cit., p. 74

límite del lenguaje sino en un desacuerdo valorativo sobre el modo en que el legislador resuelve un determinado problema.

Otra vez las normas tributarias parecen encontrarse entre Escila y Caribdis, entre la espada de la objetividad inexistente y la pared de la valoración arbitraria. La concepción objetiva es inadmisibles porque asume erróneamente la existencia de ciertos hechos semánticos que determinan objetivamente el valor de verdad de los enunciados de taxatividad. A su vez, tampoco puede aceptarse la concepción subjetiva porque deja en manos de los jueces un amplio margen de discrecionalidad para revisar decisiones legislativas. Una solución a este problema depende del modo en que se relacionan la exigencia de precisión y los límites a la arbitrariedad.

VII. Normas, razones y precisión en el derecho

El valor de la taxatividad radica en que las leyes precisas limitan la arbitrariedad del Estado. Sin embargo, esta virtud de la precisión también genera arbitrariedad en un sentido diferente: introduce distinciones injustificadas. Este problema se produce por la inevitable distancia que existe entre aquello que *dice* el legislador (sus normas) y las *razones* que tiene para decir eso (los principios que justifican las normas). En general, una mayor precisión introduce más distinciones y ellas son límites artificiales o arbitrarios que no siempre coinciden con los principios subyacentes. Veamos esta consecuencia con mayor detalle.

La legislación pretende asegurar expectativas de los individuos o conseguir determinados objetivos sociales. Estas expectativas y objetivos son las *razones* que justifican las normas que promulga el legislador. Normas y razones son los elementos básicos de la motivación mediante el derecho. Sin embargo, entre las normas y las razones que las justifican existe un *abismo* conceptual ya que las normas son una *especificación institucional* de las razones. Por ello, las normas nunca capturan o reproducen todo el contenido normativo que justifican las razones¹⁵. Un ejemplo de otra rama del derecho puede iluminar esta situación. Supongamos que pretendemos restringir la conducción bajo los efectos del alcohol. La imposición de un nivel preciso de consumo de alcohol (e.g. menos de 0,5 gramos de alcohol por litro de sangre) ofrece certeza acerca del límite que la autoridad tiene que controlar. Sin embargo, esa norma

¹⁵ Schauer, Frederick, *Las reglas en juego*, op. cit., pp. 89-92

pasa por alto que el alcohol afecta de manera diferente a las personas. Puede ocurrir (y de hecho ocurre) que un individuo con una alcoholemia de 0,4 g/l esté incapacitado para conducir y que otro individuo con 0,6 g/l pueda conducir sin mayores riesgos. Aunque en *casos normales*, el límite de 0,5 g/l de alcoholemia puede resultar eficaz para conseguir el objetivo social deseado, en *casos recalcitrantes* en los que las normas y las razones no coinciden, la estricta aplicación de la norma produce resultados injustificados¹⁶.

De igual manera, supongamos una autoridad que dijese únicamente que todos deben pagar impuestos que sean razonables en proporción a sus ganancias. Una observancia estricta de este principio no daría lugar a resultados injustos. Sin embargo, esta formulación sería inadecuada porque no deja en claro qué es lo que los individuos deben hacer o no hacer (i.e. no sirve para diseñar planes de vida), genera un importante ámbito de controversias entre autoridades y ciudadanos y, finalmente, no limita la arbitrariedad de las administraciones o los jueces.

Por ello, el legislador normalmente opta por distinguir de manera precisa entre diferentes niveles de renta personal. Así, el legislador establece – por ejemplo - que quienes ganan más de 25.000 reales por año deben pagar el 20% de sus ganancias y que quienes ganan menos de ese monto deben pagar el 15% de sus ganancias. Esta norma distingue de manera taxativa entre dos clases de personas y atribuye a cada una de ellas consecuencias normativas precisas. Sin embargo, la línea es trazada de manera arbitraria ya que no hay una diferencia sustantiva en la capacidad tributaria de quienes ganan 25.100 y quienes ganan 24.900 reales. La aplicación estricta de la norma no coincide con la solución de su principio subyacente. La norma exige tratar de manera notablemente diferente a situaciones que son bastante similares desde el punto de vista de la proporcionalidad de las cargas tributarias.

VIII. Las dimensiones de la arbitrariedad

En el Estado de Derecho contemporáneo, los órganos públicos están estrictamente vinculados por las normas y principios del ordenamiento jurídico. En general, se asume que esta vinculación es una estrategia necesaria para reducir la arbitrariedad. Este presupuesto dota de sentido a la exigencia de taxatividad. No tendría

¹⁶ Endicott, Timothy, 'El derecho es necesariamente vago' en *Palabras y reglas*, pp. 74-78 (México: Fontamara, 2004)

mayor importancia que el legislador se esforzase en lograr la mayor calidad posible de sus normas y regulase las conductas de manera precisa si la administración y los jueces tuviesen discrecionalidad para decidir las controversias de la manera que consideran más conveniente o adecuada. La taxatividad y la arbitrariedad son, entonces, dos caras de una misma moneda.

Sin embargo, la arbitrariedad tiene dos dimensiones diferentes:

(i) *Irregularidad*: el Estado se comporta de manera arbitraria cuando obra de manera irregular, i.e. sin cobertura legal.

(ii) *Irrazonabilidad*: el Estado se comporta de manera arbitraria cuando obra sin razones sustantivas que justifiquen sus decisiones.

Una vez que se distinguen ambos conceptos de arbitrariedad, es fácil advertir que la exigencia de taxatividad encierra una paradoja. Por una parte, parece necesario imponer mediante normas precisas un límite claro a las decisiones judiciales y administrativas, i.e. las normas precisas tienen que ser estrictamente aplicadas para evitar arbitrariedades. Pero, por otra parte, una mayor precisión genera una mayor cantidad de casos recalcitrantes donde no coinciden las soluciones de las normas y los principios o razones subyacentes. En esos casos recalcitrantes, la aplicación estricta de las normas evita la arbitrariedad de la decisión discrecional, pero genera la arbitrariedad de resolver los casos sin tomar en cuenta a las razones sustantivas que justifican las normas del sistema. Esto significa que el Estado de Derecho contemporáneo encierra una tensión irreconciliable entre dos ideales incompatibles: la reducción de la arbitrariedad mediante normas precisas y la reducción de la arbitrariedad mediante la eliminación de distinciones irrazonable¹⁷.

IX. Conclusión: revisión constitucional y precisión de las normas

Es el momento de extraer una conclusión de nuestro análisis. Un ordenamiento jurídico puede obligarnos de diferente modo. En particular, las reglas jurídicas imponen conductas específicas, que pretenden excluir nuestra deliberación acerca de la relevancia de otras razones, mientras que los principios obligan a tomar en cuenta también a las razones que justifican nuestras reglas.

¹⁷ Endicott, Timothy, *Vagueness in Law*, pp. 185-203 (Oxford: Oxford University Press, 2000)

La exigencia de taxatividad se dirige al legislador y procura asegurar una cierta *calidad* en la formulación de las normas. Ahora bien, ¿de qué manera obliga la exigencia de taxatividad? ¿Es una regla o un principio? Sería tentador asumir que esa exigencia es una *regla*, que no deja alternativa al legislador y que exige formular sólo leyes que puedan superar un determinado estándar de precisión. La exigencia de taxatividad sería, entonces, una regla similar a la norma que prohíbe promulgar y aplicar normas tributarias retroactivas. En este caso, hay una conducta específicamente descrita que no puede ser ignorada sobre la base de una ponderación frente a otros bienes valiosos. El legislador tiene sus ‘manos atadas’ por ese específico compromiso constitucional y su legislación no puede contradecir esa exigencia sin perder su validez.

Esta reconstrucción no es realista ya que, paradójicamente, la exigencia de precisión tiene un contenido impreciso. La exigencia de taxatividad no impone una conducta específica ni define de manera objetiva un límite a las decisiones de la autoridad. Más bien, la exigencia de taxatividad tiene la estructura abierta y la indeterminación de contenido que caracterizan a los principios jurídicos. Como se ha señalado, los principios guían la conducta, pero no imponen soluciones específicas y, por ello, su aplicación requiere *ponderación* frente a otras pautas del sistema jurídico.

Si la exigencia de taxatividad es un principio, entonces: ¿cumple con la exigencia de taxatividad un legislador que pondera el valor de la precisión de una norma, pero luego la descarta con el propósito de satisfacer mejor otros principios del ordenamiento?

La respuesta a esa pregunta determina también el papel de los tribunales en la revisión de la validez de las normas imprecisas. Los tribunales tienen la función de controlar que los legisladores no traspasen los límites que impone la constitución. Sin embargo, en el caso del principio de taxatividad, no existe ese límite que los jueces puedan proteger mediante la revisión constitucional. La discrepancia entre jueces y legisladores acerca de la suficiente precisión de las normas es un desacuerdo valorativo y los compromisos democráticos de nuestros sistemas jurídicos exigen deferencia a las decisiones legislativas. Por ello, salvo que las decisiones legislativas sean manifiestamente arbitrarias (irregulares o irrazonables), los jueces no deben sustituir a las decisiones del legislador.

La consecuencia de este argumento es que cuando se admite que la exigencia de taxatividad es un principio - y no una regla - los jueces no pueden reprochar la imprecisión de las normas sino que su control tiene que limitarse a constatar si hay

razones que justifiquen el *modo* en que el legislador ha ponderado la importancia de otros bienes frente a la exigencia de precisión de sus normas. El control judicial no tiene que ocuparse de investigar la precisión de las leyes sino de analizar las razones que el legislador invoca para regular las conductas de manera indeterminada. En otras palabras, el juez no tiene que revisar la calidad de las leyes sino que su tarea en el marco del Estado de Derecho es asegurar la calidad de la ponderación de razones que justifican las normas que formula el legislador.

Por último: ¿son válidas las normas tributarias imprecisas? La respuesta es en cierta medida paradójica. Una norma imprecisa no deja de ser válida por el hecho exclusivo de su indeterminación. La revisión judicial no puede consistir únicamente en constatar este hecho. Pero de allí no se sigue que no haya restricciones al legislador. Un juez puede declarar la inconstitucionalidad de una ley imprecisa, pero su justificación tiene que residir en una crítica a la ponderación que el legislador ha hecho de los valores de la precisión (e.g. certeza, imparcialidad y disminución de controversias) frente a otros fines sociales legítimos.