

LEGALIDAD TRIBUTARIA, ELUSIÓN E INTERPRETACIÓN:
IDEOLOGÍAS DE LA DOGMÁTICA TRIBUTARIA

Tax legality, tax avoidance and interpretation:
ideologies of tax dogmatics

HUGO OSORIO MORALES¹
Universidad Austral de Chile

Resumen

El artículo tiene por objetivo identificar y reconstruir los desacuerdos de la dogmática tributaria en materia de interpretación de textos impositivos. Ello, a efectos de desmitificar la creencia de los dogmáticos tributarios de que en la materia no existen desacuerdos relevantes. Para ello, luego de proponer una distinción entre teorías e ideologías interpretativas, se propone una reconstrucción de las diferentes ideologías interpretativas que se han desarrollado, ordenadas por el momento histórico en el que surgieron: i) interpretación apriorística; ii) interpretación económica; y iii) interpretación ordinaria o común. Se concluye que la forma en que deben interpretarse los textos tributarios, y el impacto que en ello tienen la legalidad tributaria y el fenómeno de la elusión impositiva, no se encuentran resueltos, sino que, al contrario, en la materia existen múltiples desacuerdos que se originan en presupuestos valorativos rara vez explicitados.

Palabras clave

Legalidad tributaria; elusión; ideologías interpretativas.

Abstract

The article aims to identify and reconstruct the disagreements of tax dogmatics on the interpretation of tax texts. This, to demystify the belief of tax dogmatists that there are no relevant disagreements on the matter. For this, after proposing a distinction between interpretative theories and ideologies, a reconstruction of the different interpretative ideologies is proposed, ordered by the historical moment in which they arose: i) aprioristic interpretation; ii) economic interpretation; and iii) ordinary or common interpretation. It is concluded that the way in which tax texts should be interpreted, and the impact that tax legality and the phenomenon of tax avoidance have on it, have not been resolved, but rather, on the contrary, there are multiple disagreements on the matter that they originate in value assumptions that are rarely made explicit.

Key words

Tax legality; tax avoidance; interpretative ideologies.

1. Introducción

Una revisión superficial de la literatura tributaria puede llevar a la –como se verá, errada– conclusión de que la interpretación de los textos jurídicos impositivos carece de peculiaridades relevantes y que, de hecho, se trata de una materia en la que no existen dificultades o controversias significativas. Algunas citas de autores iberoamericanos resultan, en tal sentido, ilustrativas: Valdés señala que el criterio básico en materia tributaria es que las normas

¹ Profesor de la Universidad Austral, Valdivia, Chile. Abogado, Master of International Taxation, University of Sydney; Magíster en Tributación, Facultad de Economías y Negocios, Universidad de Chile; Doctorando en Derecho, Universidad Austral de Chile. Juez Tributario y Aduanero de la Región de Los Ríos. Correo electrónico: hugo.osorio@uach.cl; ORCID: 0000-0002-8918-4170. El trabajo se enriqueció de extensas discusiones con Álvaro Núñez Vaquero y Víctor García Yzagirre. Además, una versión previa fue leída y comentada por Patricia Toledo Zúñiga. A todos ellos mis agradecimientos.

tributarias se interpretan como todas las demás²; Tarsitano, observa que la ley tributaria es una ley ordinaria, sin peculiaridades salvo su contenido económica, por lo que se aplican a ella todos los métodos de interpretación³; Queralt *et al.*, afirman que las normas financieras tienen la misma naturaleza de cualquier otra norma y se interpretan conforme a los mismos métodos⁴; en fin, Ugalde, en Chile, señala que las leyes que fijan los hechos impositivos deberán interpretarse conforme a las reglas generales que, al respecto, contiene el Código Civil⁵.

El aparente acuerdo sobre la falta excepcionalidad y de dificultades en la interpretación de textos tributarios, tal cual se desprende de las citas mencionadas en el párrafo anterior, contrasta marcadamente con lo que ocurre en el Derecho penal. Allí, en efecto, la dogmática sostiene de forma prácticamente unánime que, en virtud del principio de legalidad, el tenor literal de los textos marca un particular límite en la aplicación del Derecho⁶ y, en particular, que la interpretación debe ser estricta⁷, restrictiva⁸, limitada al significado ordinario de las palabras⁹. Desde luego, qué constituye interpretación “literal”, “restrictiva”, “estricta” o “limitada al significado ordinario de las palabras”, puede y suele debatirse. Lo que interesa destacar acá, sin embargo, es que el marcado contraste entre el acercamiento penal y tributario resulta sorprendente atendido que en ambos el principio de legalidad suele considerarse central y, de hecho, suele entenderse que, en ambos, impone fuertes exigencias relativas, por ejemplo, a la reserva legal y a la taxatividad¹⁰.

El objeto general del presente trabajo es demostrar que, al contrario de lo que los textos tributarios citados sugieren, la forma en que se interpretan los textos impositivos, en particular, considerando la relevancia que en dicha área del Derecho tienen la legalidad tributaria y la necesidad de enfrentar la elusión impositiva, no se encuentra en absoluto resuelta. Es más, se mostrará que, bajo el enfático rechazo a determinadas propuestas anteriores y el aparente acuerdo actual, se ocultan presupuestos valorativos no explicitados que la dogmática impositiva iberoamericana suelen asumir al abordar la interpretación de los textos tributarios. Lo anterior permitirá, finamente, desmitificar la labor que, de hecho, desarrolla tal dogmática. Ella, en efecto, no se limita a describir y sistematizar los ordenamientos impositivos, esto es, a mostrar el Derecho existente. Al contrario, a partir de determinadas preferencias valorativas hace recomendaciones sobre la forma en que el Derecho debe ser, influyendo y participando en la transformación del sistema jurídico impositivo.

El trabajo se organiza de la siguiente forma. Luego de la introducción (s.1) y algunas precisiones metodológicas (s.2), se ofrece en tres secciones consecutivas un examen de la evolución de la dogmática tributaria en relación con la interpretación de los textos tributarios, la que se organiza en tres períodos: etapa apriorística (s.3), de consideración económica (s.4) y dogmática tributaria dominante (s.5). Aunque el punto se aclarará durante la investigación, es importante advertir desde ya que estos tres períodos, en realidad, se superponen históricamente. La razón porque la que se presentan como sucesivos se explica porque su origen o nacimiento lo es y porque cada uno tiende a presentarse como reacción al anterior. El trabajo termina con algunas conclusiones (s.6).

Cabe, finalmente, una precisión. Conforme se ha visto, el trabajo propone un análisis de las ideologías interpretativas en materia impositiva, no de la elusión tributaria. Sin embargo, dado que en el desarrollo de tales ideologías la elusión ha tenido históricamente un papel relevante, resulta necesario contar con un concepto de este último. En consecuencia, en lo que sigue, se entenderá que existe elusión cuando: (i) los contribuyentes ahorran tributos u obtienen algún tipo de beneficio impositivo, (ii) recurriendo a formas no simuladas ni prohibidas por el

² VALDÉS (2019), p. 304.

³ TARSITANO (2021), p. 32.

⁴ QUERALT *et al.* (2019), p. 176.

⁵ UGALDE (2018), p. 51.

⁶ KLATT (2017), pp. 31-32.

⁷ FERRERES (2002), p. 125.

⁸ ZAFFARONI (2002), p. 119.

⁹ MONTIEL (2009), pp. 164-165; ROXIN (1997), pp. 148-149.

¹⁰ Por todos, MASSONE (2003), pp. 102 y ss.

ordenamiento jurídico, pero que (iv) resultan inusuales y/o artificiosas, siempre que, además, (iv) no existan razones comerciales, esto es, no puramente tributarias, que justifiquen su realización¹¹.

2. Teorías y doctrinas interpretativas: justificación de perspectiva descriptiva

La interpretación jurídica puede estudiarse desde un punto de vista descriptivo o teórico, esto es, describiendo y reconstruyendo las técnicas que, de hecho, se utilizan al interpretar los textos jurídicos en una determinada materia y comunidad jurídica; o bien, desde una perspectiva prescriptiva o doctrinal, esto es, recomendando a los intérpretes el uso de una determinada técnica interpretativa, o la elección de un determinado resultado de ellas¹². Un examen descriptivo no impide analizar si los discursos dogmáticos son coherentes con sus presupuestos ni, en general, evaluarlos. Sin embargo, tal enfoque resulta incompatible con establecer cuál es la forma en que tal interpretación debe realizarse.

Desgraciadamente, no es extraño que la dogmática tributaria, cuando aborda la materia, tienda a colapsar ambas dimensiones. De hecho, y conforme se verá, parte importante de las dificultades en la materia se derivan, precisamente, de la falta de distinción entre el fenómeno que se describe del que se propone, esto es, de la ausencia de un acercamiento riguroso que permita distinguir entre el ser y el deber ser del objeto estudiado. El presente trabajo asume que es solo luego de una adecuada identificación y evaluación de la situación existente que pueden, luego, desarrollarse, con algún provecho, formulas prescriptivas. En tal sentido, la perspectiva descriptiva del artículo no impide, sino que, al contrario, pretende facilitar una – posterior– discusión sobre la forma en que debe realizarse la interpretación de los textos tributarios a la luz del principio de legalidad y, en particular, frente a casos de elusión.

En este punto, conviene precisar lo que se entenderá a lo largo del trabajo por “ideología interpretativa”, en particular porque con dicho término suele hacerse referencia a cuestiones extraordinariamente diversas. Como se señaló, la investigación apunta al hecho de que la dogmática tributaria, habitualmente, no se limita a describir, ordenar y explicar las operaciones interpretativas o sus resultados, labor propia de una teoría interpretativa; ni se limita a recomendar el uso de un determinado canon interpretativo, labor propia de una doctrina de la interpretación. Lo que suele hacer es ordenar la aplicación de una determinada técnica, o de utilizar un determinado resultado, mostrándolos como los únicos posibles. En el artículo se reserva el término “ideología”, precisamente, para hacer referencia a esta versión fuerte de las doctrinas interpretativas: aquella que, frente a casos de indeterminación de las prescripciones jurídicas, ordena utilizar una determinada técnica interpretativa, o escoger un particular resultado, sin admitir otras opciones o alternativas. Es decir, se reservará el concepto de “ideología” para dar cuenta de aquellos casos en los que los discursos dogmáticos, tomando por necesario o indispensable lo contingente, afirman que una técnica o resultado interpretativos son los únicos posibles o existentes.

Ahora bien, las teorías, doctrinas e ideologías sobre la interpretación jurídica en materia tributaria se han desarrollado en un preciso momento histórico, como consecuencia de particulares fenómenos sociales. Es en este contexto que los juristas han reflexionado sobre la legalidad impositiva y la elusión, y han ofrecido un instrumental técnico para resolver los problemas de indeterminación normativa. Sin considerar este contexto, simplemente no resulta comprensible el desarrollo de la dogmática en la materia ni, en particular, sus profundas transformaciones. Al respecto, es necesario recordar que el nacimiento del Derecho tributario, como rama separada del saber jurídico, es reciente y se vincula estrechamente a la elusión. Como destaca Tarsitano, la elusión está en el embrión del Derecho tributario dado que su inicio dogmático, a comienzos del siglo pasado, se explica, en buena parte, en los intentos de enfrentar

¹¹ Tal es, aproximadamente, la definición dominante en el ámbito iberoamericano. Por todos, ver, GARCÍA (2004), pp. 121 y ss.

¹² GUASTINI (2008), p. 52.

conductas “arropadas” por el Derecho civil para eludir los tributos¹³. En consecuencia, para comprender y evaluar adecuadamente la forma en que el principio de legalidad y la elusión impactan en la identificación de las normas, resulta ineludible considerar la evolución que la dogmática continental ha mostrado en la materia. En otros términos, este examen historiográfico, anclado en la historicidad y la *praxis* impositiva, es necesario porque es a la luz de las asunciones valorativas de quienes participan en el desarrollo de la teoría y la doctrina impositiva, sus usos y sus prácticas, que logra observarse la forma en que se ha entendido la interpretación y el impacto que en ella tiene la legalidad y la elusión.

3. Primera etapa. Interpretación apriorística

Existe una extensa tradición, con antecedentes reconocibles incluso en el Derecho romano y el medioevo, que sostiene el carácter especial de las leyes tributarias y la necesidad de interpretarlas de forma diversa al resto de los textos jurídicos. Estas propuestas tradicionalmente se han traducido en dos brocados antitéticos: o bien, en caso de duda, los textos tributarios deberían interpretarse en contra del fisco, *in dubio contra fisco*; o bien, en tales casos, la interpretación debería decidirse en favor del contribuyente, *in dubio pro fisco*.

Estas propuestas se desarrollaron en épocas en que, al contrario de lo que ocurre a partir de la primera posguerra del siglo pasado, la tributación era reducida. Ni la cuantía de la tributación anterior al siglo pasado, ni los casos de evasión y elusión que, desde luego, originaban, hicieron necesario el desarrollo de una dogmática especializada para hacerle frente. En consecuencia, estos brocados no se explican, como ocurre con las tesis que se abordan en el apartado siguientes, como respuestas a la elusión (aunque, ciertamente, pueden haberse utilizado ocasionalmente para ello), sino que se utilizaban para resolver cualquier tipo de dudas interpretativas en materia tributaria.

Las justificaciones para adoptar, en caso de dudas, una postura a favor o en contra del fisco fueron variadas. La interpretación a favor del contribuyente se explicaba por la preexistencia de la propiedad privada al Estado, los riesgos de abuso estatal, la idea de que las dudas interpretativas eran responsabilidad del Estado por dictar leyes poco claras, o el supuesto carácter excepcional u odioso de los tributos, entre otras razones. La interpretación en contra del contribuyente se fundaba, entre otras razones, en la preeminencia del interés público sobre el privado, la idea de que los tributos se establecen por los propios contribuyentes, y, en el particular caso de las exenciones, por su identificación con los tratos diferenciados que, bajo el *ancien régime*, se otorgaban a ciertos grupos privilegiados.

No parece necesario detenerse en la extensa historia de estas tesis, particularmente, porque en la actualidad se rechazan de forma unánime¹⁴. Ya en 1932, Vanoni afirmaba que se trataba de posturas superadas y que, a pesar de su continuo uso, no constituían más que fórmulas vacías que se seguían repitiendo por “*pereza mental o por cómoda defensa de particulares intereses*”¹⁵.

Sin perjuicio de lo anterior, interesa destacar cuatro elementos relacionados con estos acercamientos, porque permiten examinar con mayor claridad lo que ocurre en etapas posteriores. (i) En primer lugar, es desde luego llamativo que se enjuicie con tal severidad el uso de brocados que, en definitiva, intentaban sintetizar un conjunto de valores que podrían ser relevantes en la interpretación de los textos tributarios. Como se señaló, se trata de tesis interpretativas que, frente a la indeterminación textual proponían respuestas priorizando los intereses del fisco o de los contribuyentes atendiendo valores tales como la priorización de la propiedad privada o de los intereses públicos.

(ii) El enjuiciamiento, además, resulta llamativo si se considera que, como se verá enseguida, la dogmática, luego de rechazar estas propuestas, habitualmente adelanta otras

¹³ TARSITANO (2021), p. 6.

¹⁴ Una revisión general en, VANONI (1973), pp. 75-108.

¹⁵ VANONI (1973), p. 77.

conforme a las cuales, en caso de dudas interpretativas, o bien debe hacerse una interpretación económica para favorecer los intereses fiscales, o bien debe hacerse de acuerdo con el significado que se da a los términos en el Derecho común para favorecer la seguridad jurídica. Vanoni, por ejemplo, sostenía que, frente a casos de elusión, debía considerarse la función económica de los hechos sociales a los que se refería la norma impositiva¹⁶. Es cierto: los brocardos solían utilizarse de forma mecánica y sin exponer sus presupuestos valorativos. Sin embargo, no es extraño que la dogmática tributaria sostenga que debe preferirse una u otra interpretación sin advertir el carácter valorativo de tales afirmaciones.

(iii) En tercer lugar, es importante destacar que, tal como Vanoni observaba hace casi un siglo, y sigue siendo cierto en la actualidad, el rechazo científico de este acercamiento convivía y sigue conviviendo con su persistente utilización. No es difícil constatar, incluso hoy, resabios o vestigios de este tipo de propuestas. Por ejemplo, los tribunales iberoamericanos suelen sostener que las exenciones tributarias deben interpretarse restrictivamente o de forma estricta, *in dubio pro fisco*¹⁷. No es raro, en consecuencia, que la dogmática actual describa o denuncie la persistencia de estos acercamientos. Los describen Espinosa y Góngora cuando sostienen que se ha sostenido que la reserva tributaria lleva a que la interpretación de los textos tributarios deba ser estricta o restrictiva¹⁸. Lo denuncia Massone, cuando critica que la jurisprudencia y la Administración tributaria perseveren en este tipo de acercamientos, en particular en relación con la interpretación de las exenciones impositivas lo que, a su juicio, frustra y vicia la esencia misma de la labor interpretativa¹⁹.

(iv) Finalmente, interesa destacar la falacia de falsa oposición con que los textos suelen rechazar este tipo de propuestas. En efecto, habitualmente no solo se sostiene que se trata de técnicas interpretativas inadecuadas o injustificadas, sino que, para reforzar el punto, enseguida se afirma que, al contrario, la interpretación de los textos tributarios no presenta peculiaridad alguna en relación con el resto del ordenamiento jurídico. Se trata de una falsa oposición porque del hecho de que estas particulares propuestas sean erradas o inaceptables no se sigue, necesariamente, la inexistencia de otras razones (por ejemplo, la legalidad tributaria o la necesidad de luchar contra la elusión) que justifiquen una forma especial de interpretar los textos tributarios. Con independencia de si en el ámbito tributario existen razones para interpretar los textos de forma particular –cuestión que, como se adelantó, no es objeto del presente trabajo– lo que interesa destacar acá es la injustificada conclusión que la dogmática suele derivar del rechazo del uso de los brocardos apriorísticos. Becker, por ejemplo, luego de recordar que sobre la interpretación a favor o en contra del fisco “*corrieron ríos de tinta... inundando bibliotecas y ahogando a abogados y jueces*”, agrega que, en la actualidad, y “*para tranquilidad de todos*”, se ha llegado a la conclusión de que las leyes tributarias son idénticas a las demás reglas jurídicas y, por lo tanto, se interpretan como cualquier otra ley²⁰.

4. Segunda etapa. Tesis de consideración económica

La dogmática tributaria civilista o continental nace luego de la primera postguerra del siglo pasado, en Alemania e Italia, como reacción al incremento de los tributos, su evasión y su elusión. En particular, para enfrentar o combatir la elusión, se desarrollaron en dichos países una serie de propuestas interpretativas que la dogmática tradicionalmente ha denominado “tesis de consideración (o de interpretación) económica”. Sin embargo, como se verá enseguida, bajo dicha denominación se confunden dos aproximaciones cualitativamente diversas: las “versiones fuertes”, que se desarrollaron en una primera etapa, especialmente en el período de

¹⁶ Ver, QUERALT (1973).

¹⁷ Al respecto, ver, GARCÍA Y OSORIO (2022).

¹⁸ ESPINOSA Y GÓNGORA (2020), pp. 85-86.

¹⁹ MASSONE (2013), pp. 307-308.

²⁰ BECKER (2007), p. 117.

entreguerras; y las “versiones débiles”, que siguen desarrollándose en la actualidad, especialmente en Alemania.

4.1. Origen y desarrollo temprano en Alemania

En Alemania, y hasta comienzos del siglo veinte, se concebía el Derecho público en su totalidad, incluidas las regulaciones impositivas, como parte del Derecho administrativo²¹. De hecho, el primer curso de Derecho tributario propiamente tal se dictó en dicho país en 1915²². Respecto a la interpretación de los textos tributarios, se sostenía un completo apego a los criterios jurídicos de Derecho privado²³.

Sin embargo, la crisis económica de la posguerra, el aumento de los tributos y, en especial, el amplio debate público que originaron casos de elusión considerados inaceptables, llevaron a la conclusión de que el control de la elusión era ineficaz y debía reforzarse²⁴. Este es el origen del “método de consideración económica”²⁵, que quedará consagrado en los artículos 4 y 5 del Código (u Ordenanza) Tributario de Alemania de 1919, redactado por el juez Enno Becker²⁶. Conforme a dichos artículos, (i) al interpretarse las leyes tributarias, debía considerarse su finalidad, su significado económico y la evolución de las situaciones de hecho; y (ii) las obligaciones tributarias no podrían evitarse mediante el abuso de las formas jurídicas²⁷.

La relevancia práctica de los artículos 4 y 5 del Código Alemán fue enorme. Hensel, en 1931, observaba que ninguna disposición de la Ordenanza era tan frecuentemente invocada por el Tribunal Financiero²⁸. De acuerdo con este autor, dichas normas apuntaban a que, cuando la ley tributaria utilizaba figuras provenientes del Derecho común, tales conceptos no tenían necesariamente un único significado en todo el ordenamiento jurídico, sino que éste podía variar de acuerdo con las finalidades de aquel ordenamiento en donde eran utilizados²⁹. Lo anterior, a juicio de este autor, daba a la Administración un cierto margen para mirar al núcleo económico de la operación al momento de realizar la subsunción legal, aunque no permitía crear obligaciones tributarias porque ello correspondía al legislador³⁰. Como se puede ver, en esta primera etapa, se entendía que los tributos recaían en hechos o situaciones económicas y, en tal contexto, las formas jurídicas no eran más que un ropaje, incluso cuando la definición del presupuesto gravado se hacía mediante la referencia a negocios jurídicos previstos en el Derecho privado³¹.

4.2. Origen y desarrollo temprano en Italia

En Italia, aproximadamente en forma coetánea a la dictación del Código Tributario alemán, Grziotti funda la escuela económica y jurídico-financiera de Pavía. El autor, además, comienza a partir de 1920, a impartir la cátedra de Ciencias de las Finanzas y Derecho financiero. Esta cátedra existía desde 1859 (primero como Economía política y, desde 1886, con la denominación mencionada), pero hasta entonces se había dictado exclusivamente por economistas, y en ella se daba escasa relevancia a los elementos jurídicos de las finanzas³². De hecho, la denominación de la cátedra solo se modificará en 1937 a la de Derecho financiero y

21 STOLLEIS (2017) pp. 95-97. En el mismo sentido, AMATUCCI (2003), pp. 125-126; y BÁEZ et al. (2005), pp. 3-4.

22 A cargo de Ludwig Waldecker, un experto en derecho público. Ver, STOLLEIS (2017), p. 98.

23 BÁEZ (2009), p. 78.

24 PALM (2012), pp. 174-175.

25 AMATUCCI (2003), pp. 125-126.

26 STOLLEIS (2017), p. 98.

27 BÁEZ et al. (2005), pp. 52 y 70.

28 HENSEL (2005), p. 146.

29 HENSEL (2005), pp. 146-148.

30 HENSEL (2005), pp. 147-152. Como se puede ver, la descripción que hace HENSEL de la doctrina apunta tanto a la determinación de la norma a partir de los textos jurídicos como a la subsunción legal.

31 GARCÍA (2000), p. 257.

32 D'AMATI (2004), pp. 140-141. En el mismo sentido, AMATUCCI (2003), pp. 123-124.

Ciencia de las finanzas, precisamente para resaltar el rol de los estudios jurídicos de la materia³³. Esto da inicio al amplio desarrollo de la dogmática tributaria italiana, no solo en la escuela de Pavía (en donde participarán, entre otros Vanoni y Jarach), sino a través de los trabajos de diversos estudiosos y escuelas (Ranelletti, Pugliese, Tesoro, Giannini, Uckmar, Berliri y D'Amati, entre otros) que, coincidiendo o discrepando de las posturas de Griziotti forman la primera fase del desarrollo dogmático italiano³⁴. En esta primera fase, las discusiones dogmáticas discrepan ampliamente sobre el alcance y metodología del Derecho financiero: si tiene autonomía del Derecho financiero, si su objeto de estudio es el fenómeno financiero o solo la tributación, si la metodología de estudio es puramente jurídica o jurídica y económica³⁵.

Griziotti propuso una visión “integralista” o “sincrética” del fenómeno financiero y de su estudio. Dicho fenómeno, a su juicio, debía estudiarse considerando no solo sus aspectos jurídicos, sino, también, los políticos, económicos y técnicos. El Derecho, la economía y la ciencia política estudian solo partes del fenómeno, por lo que su adecuada investigación debía considerarlos a todos. Para el autor, una facultad de hacienda pública contaría con asignaturas de política financiera, economía financiera, técnica financiera y, además, derecho financiero. La ciencia financiera propiamente tal, buscaría alcanzar una síntesis de todos estos estudios parciales³⁶. Desde esta perspectiva general, el autor proponía que, para enfrentar la elusión de forma eficaz, la interpretación de los textos impositivos no podía ser literal, sino que “funcional”. Esta propuesta, juntos con las alemanas mencionadas, constituyen el antecedente directo de diversas tesis de interpretación económica posteriores³⁷.

Interesa terminar esta breve revisión de las versiones iniciales de las tesis de consideración económica refiriéndose a las propuestas de Jarach. Este autor estudió con Griziotti en el Instituto de Finanzas de Pavía y, luego de emigrar a Argentina, desarrolló una amplia labor científica que influyó profundamente en el desarrollo del Derecho tributario no solo en ese país, sino en el continente. El autor presentó en 1943 la primera edición de su obra “El hecho imponible”, con un subtítulo que deja de inmediato claro su objetivo: “Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo”. En lo que acá interesa, señala que en los Estados modernos el principio tributario central es el de la legalidad impositiva y que, conforme a él, no existe obligación tributaria si una ley parlamentaria no lo establece. Es más, el autor señala que en este punto existe un “estrecho paralelismo entre el derecho tributario y el derecho penal”³⁸. Sin embargo, agrega que los tributos no limitan la propiedad. Para establecer que los tributos no limitan la propiedad no es necesario plantear –como sostenía su maestro, Griziotti– que el Estado proporciona ventajas y servicios al contribuyente sino, sencillamente, que se trata de una relación jurídica. Tal como una eventual obligación de indemnizar perjuicio no limita el derecho de propiedad, tampoco lo hace la de pagar un impuesto³⁹. Agrega Jarach que, en el caso de que la ley establezca como presupuesto de un tributo un negocio jurídico, los efectos tributarios no son efectos de la voluntad de las partes, sino que de la ley.

A juicio de Jarach, lo anterior supone que, si un negocio es, para el derecho común, fuente o causa de obligaciones, para el tributario solo es un presupuesto fáctico de la relación jurídico-impositiva⁴⁰. De lo anterior se desprende que la manifestación de voluntad de los contribuyentes tiene dos componentes: (i) el dirigido a crear los efectos empíricos, la relación económico-social; y (ii) el dirigido a la absorción de la relación económica-social bajo un determinado esquema de derecho privado. Luego de denominar a estos dos elementos, respectivamente, “*intentio facti*” e “*intentio juris*”, concluye que, para determinar la relevancia de uno u otro al momento de establecer si se ha materializado o no el presupuesto impositivo, se debe analizar el hecho

³³ AMATUCCI (2004), p. 105.

³⁴ AMATUCCI (2004), pp. 99-113.

³⁵ D'AMATI (2004), pp. 139-182.

³⁶ SAINZ DE BUJANDA (1962), pp. 56-62; SAINZ DE BUJANDA (1977), pp. 164-165 y 342-345.

³⁷ AMATUCCI contrasta este acercamiento con el de la escuela napolitana, donde se privilegiaba la enseñanza del fenómeno tributario en el marco del derecho administrativo. Ver, AMATUCCI (2003), pp. 129 y ss.

³⁸ JARACH (1982), p. 27.

³⁹ JARACH (1982), pp. 62-63.

⁴⁰ JARACH (1982), pp. 78-79.

gravado desde el punto de vista de “su característica substancial, que es la que indujo al legislador a elegirlo precisamente como hecho imponible”⁴¹. Todas las situaciones y hechos a que se vinculan los impuestos –a diferencia de las tasas y contribuciones– se caracterizan por presentar un estado o movimiento de riqueza porque el Estado establece tales tributos en situaciones que indican capacidad contributiva que no es otra cosa que la potencialidad de las personas a contribuir a los gastos públicos⁴². Establecidos los puntos anteriores, Jarach fija su posición central en la materia: el Derecho tributario tiene autonomía dogmática frente al Derecho común en la definición del hecho gravado porque no considera como presupuesto de la obligación tributaria el negocio jurídico, sino la relación económica que éste crea. Lo relevante para el derecho tributario no es la *intentio juris*, sino la *intentio facti*, la finalidad empírica y, dado que el presupuesto gravado es un hecho y no un negocio jurídico, es suficiente con que exista la relación económica privada para que nazca el tributo, con independencia de la forma en que el derecho común regule esa relación económica⁴³.

4.3. Evolución y vigencia de las –diversas– tesis de consideración económica

Los debates sobre las tesis de consideración económica se han visto oscurecidos por la persistente ambigüedad que suelen rodearlas. Como señala Báez *et al.*, no parece existir, ni siquiera entre sus partidarios, una idea compartida de lo que debe entenderse por tales tesis⁴⁴. Creo, en consecuencia, que resulta necesario, para discutir sobre estas tesis con un mínimo de claridad conceptual, hacer una desambiguación o clasificación. En el ámbito tributario, mediante la denominación de “métodos de consideración económica” se puede estar haciendo referencia a –al menos– dos grupos de tesis distintas que acá denominamos versiones “fuertes” y “débiles” de interpretación económica.

Las versiones fuertes, que coinciden con el desarrollo temprano que se discutió en los apartados anteriores, afirman que lo gravado no es acto o negocio previsto en la norma impositiva, sino cualquiera que origine relaciones económicas (o dé cuenta de una capacidad contributiva) equivalentes a las que habitualmente se vinculan a dicho acto. En consecuencia, el juez y la administración estarían habilitados (al menos en ciertos casos) para entender que el hecho gravado se materializa, no obstante que el acto que se realiza no es el previsto en el texto tributario, siempre que sea desde una perspectiva económica equivalente a él. ¿En qué casos, conforme a estas propuestas, podría actuarse de la forma descrita? Existen numerosas posibilidades. Conforme a Griziotti, ello siempre sería posible, porque lo que define el tributo es su función o causa entendida en términos amplísimos. Conforme a Jarach, ello ocurriría solo cuando se produce una divergencia entre la “intención jurídica” y la “intención de negocios”.

Las versiones débiles son conceptualmente distintas a las anteriores. Conforme a ellas, si los textos tributarios fijan como supuestos gravados figuras tipificadas en otras áreas del Derecho, tales textos no necesariamente deben interpretarse dándoles el significado que allí impera, sino aquel que sea consistente con la finalidad tributaria. Este acercamiento es el dominante en la dogmática y jurisprudencia alemanas posterior. García, autor que se muestra crítico a la evolución de las tesis de interpretación económica en Alemania luego de la segunda posguerra, las describe, sin embargo, con particular claridad. El autor explica que, en esta etapa, las tesis de interpretación económica suponen no aceptar acríticamente el amoldamiento del Derecho tributario al Derecho civil. La unidad del ordenamiento jurídico no justificaría la preeminencia de los esquemas de Derecho privado, pudiendo recurrirse a métodos económicos de interpretación cuando se justifique por el interés fiscal. Se trataría, en definitiva, de un mecanismo para revelar caso a caso el contenido para el ámbito fiscal de los conceptos civiles⁴⁵.

⁴¹ JARACH (1982), pp. 80-83.

⁴² JARACH (1982), pp. 85-87.

⁴³ JARACH (1982), pp. 131-141.

⁴⁴ BÁEZ *et al.* (2005), pp. 52-53.

⁴⁵ GARCÍA (2000), pp. 258-259.

De acuerdo con García, si bien la dogmática y las prácticas jurisprudenciales señalan que este acercamiento constituye una variación técnica de la interpretación teleológica, a su juicio la excede porque permite, de hecho, ampliar el presupuesto gravado, pudiendo traspasar los límites de la arbitrariedad administrativa⁴⁶.

Osterloh, jueza del Tribunal Constitucional Federal de Alemania, observa que, si bien la norma de interpretación económica en materia tributaria no se mantuvo en la ley tributaria de 1977, ella se mantiene en la orientación general de adecuación del Derecho tributario a la realidad socioeconómica⁴⁷. Explica que la relación entre el Derecho tributario y el Derecho civil ha sido objeto de amplios debates en la doctrina y jurisprudencia alemanas. Hasta comienzos del siglo pasado se daba primacía al Derecho civil, pero, que luego de la dictación de la regla de interpretación económica de 1919, la situación se invirtió, acogiéndose ahora la tesis de la completa independencia conceptual tributaria. A partir de mediados del siglo pasado los tribunales han avanzado paulatinamente en definir la relación entre ambas áreas del Derecho, aunque en la actualidad la postura de una dependencia del Derecho civil es claramente minoritaria⁴⁸.

Alemania, sin embargo, ha sido –en el ámbito del Derecho continental– una excepción. Como observa Báez, si la primera mitad del siglo pasado se caracterizó por el desarrollo de doctrina extremas sobre interpretación económica (que acá hemos denominado, “versiones fuertes”), el resto de la dogmática continental se ha visto dominada por una fuerte tendencia iusprivatista⁴⁹. Ahora bien, y con independencia de las tendencias dominantes fuera de Alemania en la materia, conforme a una tesis débil de interpretación económica, en materia impositiva deben utilizarse todos los cánones disponibles (literal, sistemático, finalista, etc.) para, a continuación, escoger aquel que resulte acorde con el *telos* del texto tributario. Así, por ejemplo, si el texto establece que tributarán las compraventas, o los arriendos, *prima facie* se recurrirá al sentido que el Derecho civil da a las compraventas o arriendos. Sin embargo, dado que se interpreta una regla tributaria, el intérprete deberá analizar si existen otros significados posibles, particularmente considerando la finalidad de la norma. Y si la respuesta es positiva, deberán privilegiarse los resultados interpretativos consistentes con el objeto tributario.

¿Constituyen las propuestas actuales de consideración económica, simplemente, un llamado a considerar, o dar un especial valor a la interpretación teleológica? Báez así lo sostiene, agregando que así es como se le entiende y utiliza actualmente en Alemania⁵⁰. Palao Taboada observa también que la doctrina y jurisprudencia alemana conciben en la actualidad a la interpretación económica como una manifestación de la interpretación teleológica⁵¹ y destaca que estas versiones modernas y moderadas de las antiguas teorías de interpretación económica no representan ninguna especialidad del Derecho tributario porque supone simplemente considerar en la interpretación el elemento teleológico⁵². Como se ha visto, García, en cambio, sostiene que esta versión débil de consideración económica excede a la interpretación teleológica (aunque reconoce que así es como se le entiende en la propia Alemania).

Respecto a lo anterior, es interesante observar que, de hecho, la dogmática tributaria, suele polemizar sobre la procedencia y compatibilidad del canon teleológico con la legalidad en materia tributaria y, en tales discusiones, especialmente entre quienes rechazan su uso, parece suponerse la identificación descrita en el párrafo anterior. Así, por ejemplo, mientras Lucas no solo estima que el canon teleológico es procedente en materia tributaria, sino que, a su juicio, se trataría del más importante de todos⁵³; Taveira, por el contrario, señala que las referencias al canon teleológico son ambiguas porque pueden usarse para permitir la interpretación

⁴⁶ GARCÍA (2000), pp. 258-259.

⁴⁷ OSTERLOH (2011), pp. 10 y 27.

⁴⁸ OSTERLOH (2001).

⁴⁹ BÁEZ (2009), p. 117

⁵⁰ BÁEZ (2009), pp. 76-77.

⁵¹ PALAO (2021), p. 44.

⁵² PALAO (2021), p. 66.

⁵³ LUCAS (2020), p. 262

económica y favorecer interpretaciones extensivas, agregando que “tal vez”, se trataría de una propuesta incluso más grave que las tesis de consideración económica⁵⁴.

Creo que las versiones débiles de interpretación económica, tal como acá se han descrito, no coinciden necesariamente con el uso y preferencia del canon teleológico, en particular, porque entiendo que dicha propuesta de interpretación constituye una ideología interpretativa que ordena, en casos de duda, y frente a casos de elusión, a preferir los intereses del fisco. En consecuencia, así entendidas, estas propuestas constituyen una ideología que encubre dos acciones valorativas: aquella mediante la cual se decide cuál es el *telos* de la norma, y aquella que permite establecer qué canon es consistente con él. Sin perjuicio de ello, es efectivo que las tesis débiles y la interpretación teleológica presentan similitudes importantes que explican, como se ha visto, la tendencia a identificarlas. Por otro lado, cabe destacar que la identificación del *telos* legislativo no siempre es una actividad puramente valorativa. Por ejemplo, existen impuestos, como los pigouvianos, donde suele entenderse que su objetivo es compensar las externalidades de ciertas actividades; y existen reglas tributarias, como las exenciones, donde puede resultar sencillo establecer que su objetivo es favorecer una determinada actividad, zona geográfica, grupo de personas, etc.

4.4. Rechazo dogmático

Una somera revisión de la dogmática española⁵⁵ y latinoamericana⁵⁶ actuales permite constatar un casi unánime y, en ocasiones, particularmente vehemente, rechazo de las tesis de interpretación económica. En Chile, por ejemplo, Navarro sostiene que la propuesta se encuentra absolutamente superada⁵⁷, mientras que Magasich afirma que las críticas a la propuesta han sido demoledoras⁵⁸. Respecto a este rechazo, caben dos observaciones: (i) ellas no suelen distinguir adecuadamente entre las dos versiones de estas tesis que se han apuntado, y (ii) se basan, al menos parcialmente, en factores históricos que han tendido a oscurecer el análisis.

(i) En relación con lo primero, en el rechazo a estas tesis tuvo y sigue teniendo un papel central la crítica que le formuló hace ya cincuenta años Sainz de Bujanda. Sin embargo, creo que, como destaca Báez, si bien estas críticas resultan plenamente aplicables a las primeras y más radicales propuestas de interpretación económica, lo que acá hemos denominado “versiones fuertes”, no ocurre lo mismo con las débiles⁵⁹.

El rechazo a las versiones fuertes de consideración económica se encontraba, y sigue encontrándose, justificada. Este tipo de tesis suponía que la determinación del presupuesto gravado no dependía del texto legal que lo establecía, sino de las relaciones económicas o la capacidad contributiva subyacentes que explicaban tal establecimiento. El problema es que las tesis débiles no proponen tal cosa sino, como se ha señalado, una particular ideología interpretativa o, en opinión de algunos autores, la preferencia por el canon teleológico. Taveira, un vehemente crítico de las tesis de interpretación económica que llega a afirmar que ellas fueron uno de los “*mayores equívocos que prosperaron en la historia jurídica de los pueblos occidentales*”, precisa, sin embargo, que lo que se encuentra hoy abandonado son las tesis en su forma original⁶⁰. En términos similares, Palao Taboada, también distingue entre la versión primitiva de las tesis de consideración económica y las actuales que, a su juicio, coinciden con propuestas aceptadas en diversas culturas jurídicas⁶¹.

⁵⁴ TAVEIRA (2008), p. 182.

⁵⁵ Por todos, QUERALT et al. (2019), pp. 169 y 176-192.

⁵⁶ En Argentina, por todos, ALTAMIRANO (2012), pp. 229 y ss. En contra, GARCÍA (2017), pp. 199 y ss., sostiene que la doctrina puede utilizarse, aunque en forma “moderada”. En Brasil, por todos, TAVEIRA (2008), pp. 167 y ss.

⁵⁷ NAVARRO (2018), p. 423.

⁵⁸ MAGASICH (2016), p. 216.

⁵⁹ BÁEZ (2009), pp. 33-34; BÁEZ (2005), pp. 62-63.

⁶⁰ TAVEIRA (2004), pp. 178-179. El autor, rechaza también las versiones recientes, pero ofreciendo razones aplicables, en particular a ellas. Ver, TAVEIRA (2004), pp. 178 y ss.

⁶¹ PALAO (2021), p. 44.

En suma, el rechazo de las tesis de interpretación económica sin distinguir una de otra versión es confusa y, finalmente, engañosa porque lleva a desechar una tesis plausible englobándola con otra implausible. Esto no supone, desde luego, que deba adoptarse la versión débil. Lo que sí sugiere es que una crítica cuidadosa obliga a distinguir las.

(ii) A lo anterior es necesario sumar un segundo elemento histórico que ha fortalecido las críticas a cualquier tipo de consideración económica: las amplias controversias y confusiones que generó un texto legal español relativo a la calificación. En efecto, el artículo 25 de la Ley General Tributaria española de 1963 señalaba que el impuesto se exigiría con arreglo a la verdadera naturaleza “*jurídica o económica del hecho imponible*”, agregando que, cuando el hecho imponible se delimitara atendiendo a conceptos económicos, “*el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y las relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las normas jurídicas que se utilicen*”. La Administración utilizó ampliamente esta herramienta en desmedro de la figura expresamente prevista para dar cuenta de la elusión (denominada por entonces, “Fraude de Ley tributaria”), dando lugar a una verdadera elusión, por parte de la Administración, de la norma antielusión⁶². Esto generó amplio rechazo dogmático y sucesivas reformas legales⁶³.

Con independencia del sustento y respuestas que pueda darse a estas controversias, lo que interesa acá destacar es que ellas han tendido a reforzar la situación descrita en el punto anterior: la tendencia de la dogmática tributaria a rechazar cualquier tipo de tesis de consideración económica, sin distinguir adecuadamente entre ellas. Es más, creo que ello ha tendido a que diversos autores sustituyan esta ideológica interpretativa por otra. La sección siguiente aborda este punto.

5. Tercera etapa. Dogmática tributaria dominante

Los discursos dogmáticos dominantes sostienen dos tesis. (i) Por una parte, afirman que, si bien el principio de legalidad es central en materias impositivas y, en particular, para definir el alcance de la reserva y la tipicidad; no tiene impacto en la forma en que deben interpretarse los textos tributarios, donde el Derecho tributario no tendría diferencia alguna con el resto del ordenamiento jurídico. (ii) Al mismo tiempo, sin embargo, sostienen que, en caso de dudas interpretativas, debe preferirse el significado que se da a las palabras en el Derecho común.

Antes de evaluar la consistencia de estos discursos, son necesarias dos precisiones. En primer lugar, tales discursos no se presentan de igual forma, o con la misma intensidad, en todos los ordenamientos jurídicos continentales. De hecho, como se ha visto, en Alemania, rutinariamente se considera adecuado un acercamiento económico, situación que no cambió luego de que el Código tributario de 1977 eliminara la cláusula que lo permitía, porque se entiende ahora que se trata de la herramienta interpretativa teleológica. De hecho, Drüen observa que, en Alemania, el acercamiento económico se considera en la actualidad esencial y supone que los términos provenientes del Derecho civil pueden tener un significado en el ámbito tributario, debiéndose en definitiva determinar caso a caso de qué forma deben entenderse⁶⁴.

La segunda advertencia o precisión apunta a que, desde luego, no todas las dudas interpretativas, ni siquiera todas las que se relacionan con casos de elusión, se vinculan directamente con la forma en que deben interpretarse textos que consideran figuras tipificadas en otras áreas del Derecho. Por ejemplo, la elusión suele relacionarse con dudas sobre la forma de entender ciertas palabras, debido a que su alcance puede diferir en los ámbitos contables, económicos, jurídicos y en el uso común: ciertos flujos pueden entenderse como capital o renta, y ciertas formas de financiamiento pueden entenderse como aumentos de capital o deuda,

⁶² PALAO (2021), p. 95.

⁶³ En el año 1995, la Ley 25/1995 modificó la Ley General Tributaria española, señalando ahora, en el nuevo artículo 28, que: “*El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley*”. Este texto se ha mantenido sustancialmente idéntico en leyes posteriores españolas. Para una descripción general de la materia, ver, PALAO (2009), pp. 45-62.

⁶⁴ DRÜEN (2011), pp. 104-107.

entre numerosas otras posibilidades. El universo de problemas y de casos problemáticos en el Derecho tributario es vasto y las formas de aprovecharlos para reducir la carga tributaria, especialmente si en ello intervienen asesores técnicamente sofisticados, lo es aún más.

Sin perjuicio de lo anterior, creo que los dos discursos que se describen a continuación son relevantes en la comprensión del fenómeno elusivo y tienen una amplia recepción en la dogmática tributaria, especialmente la iberoamericana. Describirlas y evaluarlas da luces importantes sobre el fenómeno en análisis. En esta sección, se completa el examen historiográfico de las ideologías interpretativas describiendo brevemente ambos discursos, las vacilaciones dogmáticas en relación con ellos y el sorprendente impacto de los textos que regulan la interpretación en ellos.

5.1. Primer discurso: los textos tributarios se interpretan como cualquier texto legal

La dogmática tributaria, cuando aborda la interpretación de los textos tributarios, junto con rechazar el uso de criterios apriorísticos (recordemos: *in dubio pro fisco*, *in dubio contra fisco*), y cualquier tipo de tesis de interpretación económica, suelen sostener que la interpretación de los textos tributarios debe realizarse como cualquier otro texto jurídico.

Esta postura es generalizada en Hispanoamérica. En Argentina, Altamirano señala que en el derecho tributario son aplicables los principios interpretativos del derecho en general porque las normas impositivas tienen la misma estructura formal que cualquier otra ley⁶⁵. Respecto a España, Báez observa que no existe en dicho país “ni un solo trabajo monográfico dedicado a los problemas interpretativos de la norma financiera que no comience con una encendida defensa del carácter ordinario de la norma tributaria”⁶⁶.

Interesa detenerse brevemente en la forma en que este primer discurso se ha desarrollado históricamente en la dogmática chilena. Lo anterior, porque permite constatar, creo que con especial claridad, que se trata de una posición o tesis que tiende a basarse y explicarse, fundamentalmente, por el rechazo a las tesis apriorísticas y de consideración económica en sus versiones fuertes.

En Chile, el artículo de Streeter, “La interpretación de la ley tributaria”, publicado el año 1968, tuvo una extraordinaria influencia en la dogmática tributaria chilena. El autor señala, en primer lugar, que el Derecho tributario no es excepcional, motivo por el que rechaza el uso de criterios apriorísticos en la interpretación de los textos impositivos y, en particular, los de *in dubio contra fisco* e *in dubio pro fisco*, resaltando además que la interpretación puede ser extensiva o restrictiva en relación con los textos⁶⁷. Agrega que la ley tributaria no tiene una naturaleza diferente al de otras normas jurídicas y debe interpretarse y aplicarse “en la misma forma que todas las demás leyes”⁶⁸. A continuación, aborda las tesis de consideración económica y, en particular, las propuestas de Griziotti, Jarach y Vanoni. Luego de hacer referencia a las críticas de Saiz de Bujanda, afirma que estas propuestas confunden la interpretación de los textos con la calificación de los hechos y, al dar preeminencia a la verificación de las realidades económicas que, de acuerdo con el criterio legislativo, son aptas para soportar un tributo, violan el principio fundamental de que las obligaciones impositivas emanan de la ley. Lo que la ley señala —resalta— no es una mera indicación o indicio de cuál es la situación gravada, sino precisamente el hecho gravado⁶⁹.

En general, la dogmática chilena actual sostiene la misma postura. Massone, luego de describir algunos “métodos”, “cánones” o “directivas” de interpretación, generalmente en su caracterización clásica, concluye que la interpretación de los textos tributarios debe realizarse como cualquier otro texto jurídico⁷⁰. Avilés, por su parte, afirma que no existe una dogmática

⁶⁵ ALTAMIRANO (2012), p. 232.

⁶⁶ BÁEZ (2009), p. 32, nota 4.

⁶⁷ STREETER (1968), pp. 21-27.

⁶⁸ STREETER (1968), p. 27.

⁶⁹ STREETER (1968), pp. 31-36.

⁷⁰ MASSONE (2013), pp. 293-350.

especial en relación con la interpretación de los textos tributarios y que resultan aplicables las reglas generales, previstas en el Código Civil, relativas a la materia⁷¹. Vergara, resalta que la dogmática nacional sostiene que la interpretación de los textos tributarios se somete a las reglas del Código Civil, destacando que aplicar una metodología teológico-económica llevaría a toda clase de absurdos porque en las leyes tributarias chilenas conviven normas que incluso tratan de cumplir objetivos contradictorios⁷². Más adelante, critica las propuestas de consideración económica afirmando que dan cuenta de desconocimiento y confusión de las reglas sobre prueba, calificación e interpretación⁷³.

5.2. Segundo discurso: dependencia conceptual

Cuando en el ámbito impositivo se hace referencia a la autonomía del Derecho tributario, se puede estar apuntando a dos cuestiones conceptualmente diversas, aunque históricamente relacionadas. Primero, al proceso de independización científica o disciplinar del Derecho financiero o tributario, es decir, a su autonomía como rama jurídica. Como se ha visto, hasta inicios del siglo pasado la tributación se estudiaba por economistas y administrativistas, de manera que, en sus primeras etapas, la dogmática financiera desarrolló metodologías, acercamientos y principios que permitieran desarrollar un estudio propio y separado del de esos acercamientos⁷⁴.

En segundo lugar, cuando se habla de autonomía del Derecho tributario se puede estar apuntando a lo que acá interesa, esto es, a la forma en que deben entenderse los conceptos utilizados por el Derecho tributario, cuando se recogen de otras áreas del Derecho en donde se encuentran tipificados. Se trata, como se puede ver, de cuestiones diversas, pero que históricamente se relacionan por lo siguiente: debido a la preocupación de los tributaristas de destacar la independencia metodológica de su área de estudio, y en particular de la economía, en ocasiones han tendido a extremar el punto, llegando a lo que Pérez de Ayala denomina “formalismo o puritanismo metodológico”, que se traduce en evitar todo riesgo de contaminación metodológica económica sobre los impuestos y afirmar que para el jurista es irrelevante discutir, incluso conocer cualquier aspecto del tributo que no sea puramente jurídico⁷⁵. Creo que esto puede explicar, al menos parcialmente, la peculiar vehemencia con que, en el ámbito de la dogmática iberoamericana, suelen rechazarse las tesis de consideración económica.

Ahora bien, desde la perspectiva que acá interesa, la dogmática tributaria, al rechazar las propuestas de interpretación económica, suele asumir una particular ideología interpretativa conforme a la cual, en caso de dudas sobre el significado de determinado texto proveniente o tipificado en otras áreas del Derecho, debe dársele el significado que dicho texto tiene en esa otra área del Derecho. Así, por ejemplo, se afirma que, si un texto tributario establece como hecho gravado la “compraventa”, y en un particular caso existen dudas sobre el alcance del término, debe utilizarse el significado que se dé a “compraventa” en el Derecho civil. Un buen ejemplo de este discurso se encuentra en Streeter. El autor argumenta que, si se interpretaran de otra forma los términos provenientes de otras ramas, se les quitaría toda significación, puesto que no tendrían la del ordenamiento del que provienen y tampoco se les otorga el Derecho tributario, que se limita a usarlos. A su juicio, en este contexto, distinguir entre un significado civil y tributario presentaría un dilema insoluble: si los conceptos son los mismos, la distinción es “inoficiosa y perjudicial”; y si son distintos, hay un uso indebido de la terminología legal porque se llama, por ejemplo, “compraventa” a algo diferente⁷⁶. Concluye, si el Derecho tributario usa conceptos que no elabora, “*el intérprete deberá acudir a las reglas de Derecho*

⁷¹ AVILÉS (2014), pp. 191-199.

⁷² VERGARA (2016), pp. 101-107.

⁷³ VERGARA (2016), pp. 259-264.

⁷⁴ Ver GONZÁLEZ (2011).

⁷⁵ PÉREZ DE AYALA (2011), pp. 115-116.

⁷⁶ STREETER (1968), p. 39.

común o de los diversos derechos especiales en los que encuentra los antecedentes de que se vale la ley tributaria”⁷⁷.

5.3. Contradicciones, elusión y vacilaciones dogmáticas

Los discursos brevemente reseñados son contradictorios. Si los textos tributarios se interpretan como cualquier otro del ordenamiento jurídico, eso significa que, a partir de los diversos cánones interpretativos, se puede arribar a diversos significados y no, precisamente, al que se les da a esas disposiciones en el ámbito en donde se encuentran tipificados o al que se deriva del uso del canon literal. La contradicción es particularmente evidente si se entiende que las tesis de consideración económica no son más que una propuesta de utilizar la interpretación teleológica porque, como hemos visto, estas tesis se rechazan generalizadamente, mientras que la interpretación teleológica suele aceptarse en el Derecho.

Además, estos discursos tienden a invisibilizar y facilitar el fenómeno elusivo. Streeter constata el punto con particular claridad. En efecto, junto con rechazar las tesis de consideración económica, reconoce que la propuesta de someter la interpretación del Derecho tributario al Derecho común puede dar lugar a abusos (*“¿Qué ésta es una manera de burlar el impuesto, celebrando contratos no gravados? Posiblemente”*). Resalta, sin embargo, que la solución se encuentra en la elaboración de leyes bien concebidas, no en interpretar las figuras de derecho común utilizadas por el legislador en forma diversa a como se define en el ordenamiento jurídico⁷⁸. Asumir esta tesis lleva, creo que inevitablemente, a que el ordenamiento impositivo adopte una postura interpretativa que lo vuelve incapaz, no solo de enfrentar, sino de comprender, el problema elusivo. Nuestros sistemas jurídicos operan sobre la base de una ilimitada libertad para idear formas jurídicas adecuadas a los fines privados. Si se limita el alcance de los textos impositivos que establecen los presupuestos gravados al significado que tienen en el Derecho privado o a su literalidad, inevitablemente se genera un amplio espacio para que los contribuyentes escapen de la tributación mediante la sencilla fórmula de idear formas jurídicas con resultados equivalentes, pero que no coincidan con tal significado. Como observa Palao, la primera forma de reacción contra la elusión es, precisamente, flexibilizando la interpretación, por ejemplo, dando relevancia a la intención legislativa, al significado económico de los actos y negocios y a su finalidad práctica⁷⁹.

Ahora bien, y sin perjuicio de que los dos discursos son contradictorios y dificultan el control de la elusión, interesa destacar las vacilaciones que, probablemente por estas razones, suele mostrar la dogmática tributaria con relación a ellos. En ocasiones, esta vacilación se reconoce de forma expresa. Magasich, por ejemplo, afirmaba en 2016 que las reglas tributarias se interpretan conforme a las disposiciones admitidas en todo el ordenamiento jurídico⁸⁰, pero que, cuando el Derecho tributario utilizaba términos provenientes de otras áreas del Derecho (por ejemplo, “compraventa”), no podía dársele un significado distinto al que impera en el Derecho privado. Lo anterior, porque si se hacía tal cosa, por ejemplo, recurriendo al canon teleológico, se confundiría la interpretación con otras actividades propias de la aplicación de las normas, como la analogía y la derrotabilidad⁸¹. Sin embargo, en 2020, el autor rectifica su postura señalando que, cuando un texto tributario configura un hecho imponible utilizando términos que tienen un significado previo otorgado por otras ramas del derecho, puede tener un significado diverso en el ámbito tributario. Destaca, sin embargo, que esto genera el riesgo de que se recurra a una interpretación económica disfrazada, agregando que para evitarlo se debe considerar que el límite de la actividad interpretativa viene dado por el sentido posible de

⁷⁷ STREETER (1968), p. 40.

⁷⁸ STREETER (1968), p. 39.

⁷⁹ PALAO (2021), p. 125.

⁸⁰ MAGASICH (2016), p. 208.

⁸¹ MAGASICH (2016), pp. 219 y ss.

la expresión literal utilizada. Lo anterior, sumado a la exclusión de la analogía, permitiría evitar que la actividad interpretativa se confunda con la legislativa⁸².

Ahora bien, aunque no es habitual que los autores muestren con tal claridad la tensión que se viene discutiendo, un examen de sus propuestas permite igualmente constatarla. En Chile, Aste, afirma que la interpretación de los textos tributarios se realiza como todas las normas jurídicas, aunque agrega enseguida que deben tenerse presente algunas reglas propias y, en particular, la reserva, que impide el uso de la analogía, y la prevalencia de la sustancia sobre las formas, lo que obligaría a interpretar la ley atendiendo a su finalidad principalmente económica. Sobre esto último, explica que el criterio de interpretación que debe aplicarse es el jurídico y no el económico, que al segundo le interesa desentrañar el verdadero sentido y alcance de las normas recurriendo a su finalidad e importancia económica, y que, a su juicio, no cabe duda sobre que *“el criterio de interpretación que debemos aplicar es el jurídico, aunque sin dar la espalda nunca a la finalidad económica perseguida”*⁸³. Espinosa y Góngora sostienen que el principio de legalidad delimita la forma en que deben interpretarse las leyes fiscales, pero enseguida agregan que si bien el punto es debatido por la doctrina y se ha sostenido que ella lleva a que la interpretación de los textos tributarios debe ser estricta o restrictiva⁸⁴, a su juicio el Derecho tributario no debe someterse a reglas especiales de interpretación y se interpreta como todas las demás leyes que forman parte del ordenamiento jurídico⁸⁵. Es más, tanto la Corte Suprema de Chile, como el Servicio de Impuestos Internos, han sostenido que las exenciones deben interpretarse restrictivamente, postura que ha sido rechazada por la dogmática tributaria⁸⁶.

En Argentina, Altamirano señala que en el Derecho tributario son aplicables los principios interpretativos del derecho en general porque las normas impositivas tienen la misma estructura formal que cualquier otra ley. Agrega que, si bien algunos métodos pueden ser más propios del Derecho tributario que del resto del ordenamiento, ello no puede llevar a adoptar la interpretación económica porque tal metodología viola el principio de legalidad⁸⁷. Casás, por otra parte, afirma que la interpretación de los textos tributarios debe realizarse usando todas las herramientas propias del derecho, pero –agrega enseguida–, *“de todos modos, la ley tributaria sustantiva merece un tratamiento hermenéutico especial en tanto, si bien no constituye una regulación odiosa o excepcional, debemos hacernos cargo de un principio jurídico multiseccional, de rango constitucional, que preside esta rama jurídica: el de “reserva de ley”*⁸⁸. En fin, Tarsitano afirma que la ley tributaria es una ley ordinaria y, como tal, le son aplicables todos los métodos de interpretación. Sin embargo –agrega–, tal interpretación y aplicación se define por el apego al principio de legalidad que actúa como eje de la relación jurídico-tributaria, lo que impone límites muy concretos al intérprete pues *“la ley no es una mera directiva de origen constitucional, sino la exacta determinación legal del hecho imponible en sus aspectos objetivo, subjetivo, cualitativo, espacial y temporal”*⁸⁹. Más adelante explica que, a pesar de los particulares caracteres del Derecho tributario, le son aplicables todos los métodos de interpretación sin órdenes de preferencia o preeminencia. Sin embargo –agrega– esto no significa insensibilidad para registrar problemas particulares como el de elusión, a lo que se agrega que *“Está claro, en todo caso, que el principio de legalidad como eje de la relación*

⁸² MAGASICH (2020), pp. 105 y ss.

⁸³ ASTE (2016), pp. 166-167.

⁸⁴ ESPINOSA Y GÓNGORA (2020), pp. 85-86

⁸⁵ ESPINOSA Y GÓNGORA (2020), pp. 86-89.

⁸⁶ MASSONE (2013), pp. 341-350. La tesis de la supuesta interpretación restrictiva de las exenciones, presente en diversos ordenamientos jurídicos iberoamericanos, se analiza en, GARCÍA y OSORIO (2022). La facultad de las administraciones tributarias, en general, y del Servicio de Impuestos Internos, en particular, de interpretar administrativamente los textos jurídicos puede y suele encontrarse en tensión con la legalidad impositiva, cuestión que, por su extensión, será objeto de futuras investigaciones.

⁸⁷ ALTAMIRANO (2012), p. 232.

⁸⁸ CASÁS (2004) pp. 280-281.

⁸⁹ TARSITANO (2021), p. 32

*jurídico-tributaria en la concepción clásica impone claros límites a la discrecionalidad del intérprete*⁹⁰.

En Brasil, Taveira, afirma que la interpretación en materia tributaria no merece un estudio aparte de la teoría general de la interpretación⁹¹. Sin embargo, señala también que la “*garantía de la prevalencia del imperio de la legalidad*” en la aplicación y exigibilidad de los tributos, impone que la interpretación tenga como finalidad “*concretar los principios de certeza y seguridad jurídica, sin contradicciones y observados los principios de buena fe, confianza legítima y adecuación*”⁹².

En España, como se señaló, Báez constata que todos los trabajos monográficos sobre interpretación comienzan con una encendida defensa del carácter ordinario de la norma tributaria⁹³. Sin embargo, si se ahonda en las posturas de los autores, las vacilaciones indicadas aparecen con relativa claridad. García sostiene que la interpretación económica constituye una huida del Derecho y que genera grados imprevisibles de arbitrariedad. Critica la postura de los tribunales y doctrina alemanas de utilizar la interpretación económica para analizar, caso a caso, especialmente para evitar la elusión, el alcance que en el ámbito tributario se da a los conceptos civiles, lo que se entiende como una aplicación del canon teleológico. A su juicio, se trata de intentos de dar respetabilidad a un método de interpretación que rechaza. Sin embargo, no descarta que en materia tributaria se utilice el método finalista el que, a su juicio, tiene gran raigambre en el Derecho español. Reconoce que este canon puede significar ir más allá de las palabras del legislador, pero sostiene que para ello no es necesario recurrir a la interpretación económica⁹⁴. Como se puede ver, el autor rechaza la interpretación teleológica utilizada en España porque, a su juicio, excede lo que por medio de dicha técnica se puede alcanzar. Sin embargo, salvo cuando afirma que no se puede por medio de la interpretación “ampliar el hecho imponible”, no parece intentar dar un límite a la interpretación teleológica que considera adecuada, y el exceso errado en que incurriría las prácticas en Alemania. Queralt *et al.*, por su parte, luego de afirmar que los métodos de interpretación de las normas tributarias son los mismos que los que se utilizan en la interpretación de cualesquiera otras normas y rechazar los métodos apriorísticos, se refiere al caso en que los textos tributarios utilizan conceptos jurídicos que ya han sido elaborados en otras áreas del Derecho. Al respecto, señala que se encuentra superada la idea de que el Derecho tributaria no puede formular sus propias calificaciones, aunque advierte que ello no debe dar lugar a la pretensión de crear un lenguaje tributario, lo que originaría confusión y oscuridad. Concluye que la ley tributaria puede calificar de forma autónoma los conceptos, pero advierte que solo puede hacerlo cuando existan sólidas razones para ello, lo que generalmente solo ocurriría cuando se trate de instituciones novedosas que no tienen definiciones en otras áreas del Derecho, y cuando el ordenamiento tributario formula de forma expresa una calificación que, en caso contrario, no produciría los mismos efectos⁹⁵.

5.4. ¿Y los textos que regulan la interpretación?

Podría suponerse que las vacilaciones sobre la forma en que se interpretan los textos tributarios podrían resolverse dictando reglas que regulen la forma en que ella debe realizarse. Pues bien, es interesante observar que las vacilaciones descritas son observables no solo con independencia de si en un determinado ordenamiento jurídico existen o no tales reglas, sino de lo que ellas prescriban.

Como se ha visto, las mismas vacilaciones se observan en Chile, España y Argentina, países que, sin embargo, presentan en relación con el punto situaciones completamente diversas. Chile no cuenta con disposiciones que se refieran a la forma de interpretar los textos impositivos;

⁹⁰ TARSITANO (2021), pp. 34-35.

⁹¹ TAVEIRA (2008), p. 167.

⁹² TAVEIRA (2018), p. 295.

⁹³ BÁEZ (2009), p. 32, nota 4.

⁹⁴ GARCÍA (2000), pp. 258-261.

⁹⁵ QUERALT *et al.* (2019), pp. 176-179.

España cuenta con tales reglas, pero los autores coinciden en que ellas se limitan a hacer una remisión a las reglas generales civiles⁹⁶ y se explican por razones históricas⁹⁷. En fin, Argentina cuenta también con tales textos, pero, en este caso, bajo la indudable influencia de Jarach⁹⁸, se ordena realizar la interpretación conforme a las tesis de consideración económica: expresamente señalan que, en casos de duda, en primer lugar, se debe mirar a la finalidad de las disposiciones y a su significación económica, y solo cuando no logren resolverse de esta forma las dudas interpretativas, se puede recurrir al Derecho privado⁹⁹. En el particular caso Argentino, Glotib, luego de examinar la consagración legal del principio de realidad económica, discutir su alcance y analizar su recepción jurisprudencial, concluye que se trata de un principio innecesario, de alcance aparentemente desmedido, pero, en realidad, nulo y, en definitiva, inútil¹⁰⁰.

Que frente a textos que regulan la interpretación de forma tan diversa, se llegue a vacilaciones similares, resulta a primera vista sorprendente. Creo que esto se explica por dos motivos. Primero, y en términos generales, porque, como Núñez ha observado, las disposiciones que intentan regular la forma en que los textos legales deben interpretarse no suelen resolver los problemas de indeterminación propios de la aplicación del Derecho. Y no lo hacen, entre otras razones, porque suelen limitarse a enumerar (algunos de) los diversos cánones propios de la cultura jurídica, pero sin jerarquizarlos, de manera que su uso inevitablemente genera resultados diversos. Segundo, porque esas disposiciones deben, a su vez, ser interpretadas, lo que suele dar lugar a resultados diversos¹⁰¹. Que la persistencia de las vacilaciones se mantenga, con o sin normas que regulen la interpretación y con independencia de la forma en que lo hacen, no hace sino reflejar que, a diferencia de lo que parece creer la dogmática tributaria, la interpretación de los textos jurídicos, en todos los ordenamientos jurídicos y en todas las áreas del Derecho, suele ser objeto de controversias y dificultades.

Sin embargo, la particular circunstancia de que las vacilaciones sean similares en materia tributaria, con independencia de que existan o no reglas de interpretación, e incluso si ellas plantean respuestas sumamente diversas sugiere que, en el caso impositivo, opera un factor de convergencia particular. La persistencia de estas vacilaciones parece explicarse, en definitiva, porque dan cuenta de un problema central o estructural del Derecho tributario que, sin embargo, no se ha abordado adecuadamente: la relación entre la legalidad impositiva, la interpretación de las disposiciones tributarias y la lucha contra la elusión.

6. Conclusiones

La dogmática tributaria suele entender que en el Derecho impositivo impera el principio de legalidad impositivo y que, en virtud de él –entre otras cosas– el legislador no puede limitarse a describir los objetivos de las reglas, sino que debe precisarlos porque ello –entre otros objetivos– reduce la posibilidad de que la Administración y los tribunales actúen arbitrariamente. Los contribuyentes no podrían diseñar sus planes de vida, ni sería posible controlar las actuaciones de la Administración y de la judicatura si ambas pudieran ignorar las reglas, incluso si lo hicieran para materializar sus razones subyacentes. No son las razones de las reglas las que proporcionan previsibilidad, limitan la arbitrariedad y materializan principios como el de separación de poderes. Son las reglas mismas, dictadas con suficiente precisión, y seguidas con fidelidad por los aplicadores, las que lo hacen. Como señalan Manrique *et al.*, las reglas no son solo una razón para resolver que la Administración y la judicatura deban considerar

⁹⁶ Ver, artículo 12 de la Ley General Tributaria española, de 2003.

⁹⁷ Ver, PÉREZ Y CARRASCO (2020), pp.139-141.

⁹⁸ Sobre esta influencia, por todos, ESPECHE (2019), p. 127.

⁹⁹ Ver artículos 1 y 2 de la Ley 11.683, de 1933 [Argentina].

¹⁰⁰ GOTLIB (2005), pp. 25-66.

¹⁰¹ Ver, NÚÑEZ (2016a). Para un análisis a la luz de las particulares reglas chilenas sobre interpretación jurídica, ver, NÚÑEZ (2016b).

en el balance de razones que sean, o estimen que son, relevantes para un caso particular a la luz del propósito de las reglas: las reglas son, en realidad, una razón para dejar de lado tal balance¹⁰².

La legalidad tributaria supone, es cierto, un compromiso legalista, de seguimiento de reglas, de control del poder y de limitación de la arbitrariedad estatal. Pero, para alcanzar tales objetivos es necesario, en primer lugar, identificar tales reglas y esto, a su vez, depende de un proceso interpretativo complejo que no puede aclararse, simplemente, mediante la caricaturización y rechazo de determinadas propuestas históricas, o de la fuga hacia una supuesta “normalidad interpretativa” carente de análisis y de compromisos valorativos que, por cierto, no existe, salvo, tal vez, en la imaginación de alguna dogmática impositiva.

El presente trabajo ha mostrado que, al contrario de lo que parece desprenderse de una primera lectura de la literatura tributaria, la manera de interpretar los textos impositivos no se encuentra resuelta. Ha mostrado, además, que tal dogmática impositiva, por razones que solo resultan comprensibles si se considera su desarrollo histórico, no solo ha dejado sin responder el problema central de la relación entre la legalidad y la interpretación, sino que ha tendido a invisibilizar el rol central que, en dicha relación, tiene el problema de la elusión.

Para resolver un problema es necesario, en primer lugar, constatarlo, identificarlo. Este trabajo no ha pretendido dar respuesta a la forma en que los textos tributarios deben ser interpretados a la luz del principio de legalidad y, en particular, frente a casos de elusión. Menos ambiciosamente, su objeto ha sido desmitificar las aparentes respuestas o acuerdos que sobre ello muestra la dogmática tributaria o, si se quiere, denunciar la ausencia de unas y otros. Atendida la importancia que generalizadamente se concede la legalidad tributaria y al control de la elusión impositiva, abordar la materia constituye una labor necesaria e ineludible.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

- ALTAMIRANO, ALEJANDRO (2012): *Derecho Tributario. Teoría General* (Buenos Aires, Marcial Pons).
- AMATUCCI, ANDREA (2003): “La enseñanza del derecho financiero en Italia y España”, en: *Revista de Derecho Foro* (N° 1), pp. 123-158.
- ASTE, CHRISTIAN (2016): *Curso sobre derecho y código tributario*, 7ª edición (Santiago, Legal Publishing), tomo I.
- AVILÉS, VÍCTOR (2014): *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión*, 2ª edición (Santiago, Editorial Jurídica).
- BÁEZ MORENO, ANDRÉS; GONZÁLEZ-CUÉLLAR, MARÍA LUISA Y ORTIZ, ENRIQUE (2005): “Estudio Preliminar”, en: Hensel, Albert, *Derecho tributario* (Traducc. Andrés Báez Moreno, Madrid, Marcial Pons), pp. 3-78.
- BÁEZ MORENO, ANDRÉS (2009): *Los Negocios Fiduciarios en la Imposición Sobre la Renta* (Cizur Menor, Aranzadi).
- BECKER, ALFREDO AUGUSTO (2007): *Teoria Geral do Direito Tributário*, 4ª edición (São Paulo, Noeses).
- CASÁS, JOSÉ (2004): “La analogía en el derecho tributario sustantivo y la interpretación de las exenciones y beneficios”, en: Casás, José Osvaldo (Coord.), *Interpretación económica de las normas tributarias* (Buenos Aires, Ábaco), pp. 275-330.
- D’AMATI, NICOLA (2004): “La formación del Derecho Tributario en Italia (Traducc. Mauricio Plazas Vega)”, en: Amatucci, Andrea y D’Amati, Nicola, *Historia del Derecho de la Hacienda Pública y del Derecho Tributario en Italia* (Bogotá, Temis), pp. 137-238.

¹⁰² MANRIQUE et al. (2011), p. 117. Los autores señalan lo anterior a propósito de la legalidad penal, pero el punto parece aplicable (aunque con menor intensidad) a la legalidad tributaria e incluso, a la legalidad como principio general.

- DRÜEN, KLAUS-DIETER (2011): "Interpretation of Tax Law", en: Plazas Vega, Mauricio (Coord.), *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario* (Bogotá, Temis), pp. 91-108.
- ESPECHE, SEBASTIÁN (2019): *Curso de Derecho Financiero*, 2ª edición (Buenos Aires, Erreius).
- ESPINOSA, MARCELO Y GÓNGORA, PABLO (2020): "Derrotabilidad y ley tributaria: Delimitación, alcances y viabilidad como herramienta de análisis de la praxis jurisdiccional", en: Faúndez, Antonio y Saffie, Francisco (Coords.), *Interpretación de la ley tributaria* (Santiago, Legal Publishing), pp. 59-71.
- FERRERES, VÍCTOR (2002): *El principio de taxatividad en materia penal y el valor normativo de la jurisprudencia* (Madrid, Civitas Ediciones).
- GARCÍA NOVOA, CESAR (2000): *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria* (Madrid, Marcial Pons).
- GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA (2017): *Manual de derecho tributario* (Buenos Aires, Abeledo Perrot).
- GARCÍA YZAGUIRRE, VÍCTOR Y OSORIO, HUGO (2022): "Interpretación restrictiva de las exenciones tributarias: una propuesta de análisis", en: *Revista Chilena de Derecho* (Vol. 49, N° 3), pp. 109-136.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, MANUEL (2011): "La autonomía del Derecho financiero", en: Plazas Vega, Mauricio (Coord.), *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario* (Bogotá, Temis), volumen II, pp. 3-28.
- GOTLIB, GABRIEL (2005): *Vicios y mitos de la interpretación tributaria* (Buenos Aires, Ábaco)
- GUASTINI, RICCARDO (2008): *Teoría e ideología de la interpretación constitucional* (Traducc. Miguel Carbonell y Pedro Salazar, Madrid, Trotta).
- JARACH, DINO (1982): *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3ª edición (Buenos Aires, Abeledo Perrot).
- HENSEL, ALBERT (2005): *Derecho Tributario* (Traducc. Andrés Báez, María Luisa González-Cuéllar y Enrique Ortiz, Madrid, Marcial Pons).
- KLATT, MATTHIAS (2017): *Hacer el derecho explícito. Normatividad semántica en la argumentación jurídica* (Traducc. Francisco Campos Zamora, Madrid, Marcial Pons).
- LUCAS DURAN, MANUEL (2020): "Aplicación de las normas tributarias", en: Isaac Merino Jara (Dir.), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 9ª edición (Madrid, Tecnos), pp. 247-283.
- MAGASICH, ÁLVARO (2016): "La derrotabilidad, Fraude de Ley y Cláusula General Antielusiva. Análisis desde el Derecho Tributario español y chileno. Memoria para obtener grado de doctor en Universitat de Barcelona". Disponible en: https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/403950/AMA_TESIS.pdf?sequence=1 [visitado el 02 de mayo de 2022].
- MAGASICH, ÁLVARO (2020): "La interpretación económica, un análisis crítico; y la problemática de los términos jurídicos usados en el Derecho Tributario, su significado propio y recurso hermenéutico teleológico", en: Faúndez, Antonio y Saffie, Francisco (Coords.), *Interpretación de la ley tributaria* (Santiago, Thomson Reuters), pp. 97-115.
- MANRIQUE, LAURA; NAVARRO, PABLO Y PERALTA, JOSÉ (2011): *La relevancia de la dogmática penal* (Bogotá, Universidad del Externado de Colombia).
- MASSONE, PEDRO (2013): *Principios de Derecho Tributario. Aspectos Generales*, 3ª edición (Santiago, Legal Publishing).
- MONTIEL, JUAN PABLO (2009): *Analogía favorable al reo. Fundamentos y límites de la analogía in bonam partem en el Derecho penal* (Madrid, Wolters Kluwer).
- NAVARRO, MARÍA PILAR (2021): *Normas generales antielusión y su sanción en el derecho chileno* (Valencia, Tirant lo Blanch).

- NÚÑEZ VAQUERO, ÁLVARO (2016a): “Sin precedentes: una mirada escéptica a la regla del stare decisis”, en: *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho* (N° 39), pp. 127-156.
- NÚÑEZ VAQUERO, ÁLVARO (2016b): “Regulación de la interpretación del Derecho”, en: *Economía* (N° 11), pp. 163-175.
- OSTERLOH, LERKE (2001): “El derecho tributario y el derecho privado”, en: Amatucci, Andrea (Dir.), *Tratado de derecho tributario* (Traducc. María González, Bogotá, Editorial Temis SA), pp.113-136.
- OSTERLOH, LERKE (2011): “Problemas de método en el Derecho tributario”, en: Plazas Vega, Mauricio (Coord.), *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario* (Bogotá, Temis), pp. 5–34.
- PALAO TABOADA, CARLOS (2009): *La Aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (Valladolid, Lex Nova).
- PALAO TABOADA, CARLOS (2021): *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, 2ª edición (Cizur Menor, Thomson Reuters).
- PALM, ULRICH (2012): “Germany”, en: Brown, Karen B. (Ed.), *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance* (Londres, Springer), pp. 149-191.
- PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS (2011): “La técnica fiscal como dato y argumento del conocimiento jurídico del tributo”, en: Plazas Vega, Mauricio (Coord.), *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario* (Bogotá, Temis), pp. 109-125.
- PÉREZ ROYO, FERNANDO Y CARRASCO, FRANCISCO (2020): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 20ª edición (Cizur Menor, Aranzadi).
- QUERALT, JUAN MARTÍN (1973): “Estudio Introductorio”, en: Vanoni, Enzo, *Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias* (Traducc. Juan Martín Queralt, Madrid, Dott. A. Giuffrè), pp. 13-64.
- QUERALT, JUAN MARTÍN; LOZANO, CARMELO; TEJERIZO, JOSÉ Y CASADO, GABRIEL (2019): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 30ª edición (Madrid, Editorial Tecnos).
- ROXIN, CLAUS (1997): *Derecho Penal, Parte General* (Traducc. Diego-Manuel Luzón, Miguel Díaz, Javier De Vicente, Madrid, Civitas).
- SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO (1962): *Hacienda y Derecho* (Madrid, Instituto de Estudios Políticos), tomo I.
- SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO (1977): *Sistema de Derecho Financiero. Introducción* (Madrid, Universidad Complutense).
- STOLLEIS, MICHAEL (2017): *A Public Law in Germany: a Historical Introduction from the 16th to the 21st century* (Traducc. Thomas Dunlap, Oxford, Oxford University Press).
- STREETER, JORGE (1968): “La interpretación de la ley tributaria”, en: *Revista de derecho económico* (N° 21 y 22), pp. 7-76.
- TARSITANO, ALBERTO (2021): *La elusión fiscal: forma y sustancia en el derecho tributario* (Buenos Aires, Astrea).
- TAVEIRA, HELENO (2004): “Interpretación económica: extensiva, finalista o analógica del Derecho tributario”, en: Casás, José Osvaldo (Coord.), *Interpretación económica de las normas tributarias* (Buenos Aires, Ábaco), pp. 331-371.
- TAVEIRA, HELENO (2008): *Derecho tributario y derecho privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria* (Buenos Aires, Marcial Pons).
- TAVEIRA, HELENO (2018): *Derecho constitucional tributario y seguridad jurídica* (Buenos Aires, Marcial Pons).

UGALDE, RODRIGO (2018): La elusión tributaria. El abuso de las formas jurídicas y la simulación (Santiago, Editorial Jurídica).

VALDÉS COSTA RAMÓN, (2019): Curso de Derecho Tributario, 4ª edición (Montevideo, Euros Editores).

VANONI, ENZO (1973): Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias (Traducc. Juan Martín Queralt, Madrid, Dott. A. Giuffre).

VERGARA, GONZALO (2016): Norma antielusiva general, sobre los fines en nuestras leyes tributarias (Santiago, Libromar).

ZAFFARONI, EUGENIO RAÚL (2002), Derecho Penal. Parte General, 2ª edición (Buenos Aires, Ediar).

NORMAS JURÍDICAS CITADAS

LEY 58/2003, General Tributaria. BOE, 18 de diciembre de 2003.

LEY N° 11.683, texto ordenado en 1998, de Procedimiento Fiscal. Boletín Oficial, 20 de Julio de 1998.