



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

La derrotabilidad, fraude de ley y cláusula general antielusiva. Análisis desde el derecho tributario español y chileno

Álvaro Magasich Airola

ADVERTIMENT. La consulta d'aquesta tesi queda condicionada a l'acceptació de les següents condicions d'ús: La difusió d'aquesta tesi per mitjà del servei TDX (www.tdx.cat) i a través del Dipòsit Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha estat autoritzada pels titulars dels drets de propietat intel·lectual únicament per a usos privats emmarcats en activitats d'investigació i docència. No s'autoritza la seva reproducció amb finalitats de lucre ni la seva difusió i posada a disposició des d'un lloc aliè al servei TDX ni al Dipòsit Digital de la UB. No s'autoritza la presentació del seu contingut en una finestra o marc aliè a TDX o al Dipòsit Digital de la UB (framing). Aquesta reserva de drets afecta tant al resum de presentació de la tesi com als seus continguts. En la utilització o cita de parts de la tesi és obligat indicar el nom de la persona autora.

ADVERTENCIA. La consulta de esta tesis queda condicionada a la aceptación de las siguientes condiciones de uso: La difusión de esta tesis por medio del servicio TDR (www.tdx.cat) y a través del Repositorio Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha sido autorizada por los titulares de los derechos de propiedad intelectual únicamente para usos privados enmarcados en actividades de investigación y docencia. No se autoriza su reproducción con finalidades de lucro ni su difusión y puesta a disposición desde un sitio ajeno al servicio TDR o al Repositorio Digital de la UB. No se autoriza la presentación de su contenido en una ventana o marco ajeno a TDR o al Repositorio Digital de la UB (framing). Esta reserva de derechos afecta tanto al resumen de presentación de la tesis como a sus contenidos. En la utilización o cita de partes de la tesis es obligado indicar el nombre de la persona autora.

WARNING. On having consulted this thesis you're accepting the following use conditions: Spreading this thesis by the TDX (www.tdx.cat) service and by the UB Digital Repository (diposit.ub.edu) has been authorized by the titular of the intellectual property rights only for private uses placed in investigation and teaching activities. Reproduction with lucrative aims is not authorized nor its spreading and availability from a site foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository. Introducing its content in a window or frame foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository is not authorized (framing). Those rights affect to the presentation summary of the thesis as well as to its contents. In the using or citation of parts of the thesis it's obliged to indicate the name of the author.



UNIVERSITAT DE
BARCELONA



Programa de Doctorado en Derecho y Ciencia Política
Línea de Investigación: Derecho Financiero y Tributario

**LA DERROTABILIDAD, FRAUDE DE LEY Y
CLÁUSULA GENERAL ANTIELUSIVA.
ANÁLISIS DESDE EL DERECHO
TRIBUTARIO ESPAÑOL Y CHILENO**

Director y tutor: Prof. Dr. Joan Francesc Pont Clemente

ÁLVARO MAGASICH AIROLA

BARCELONA, 2016

AGRADECIMIENTOS

Antes que todo, quiero dar las gracias al director de la tesis, el profesor Dr. Joan Francesc Pont Clemente, no solo por su guía, tiempo, disponibilidad, paciencia y empuje, sino por transmitir el cariño hacia un saber, rasgo propio de los verdaderos maestros.

Gracias a mi madre y a mi padre, abogado y profesor de Derecho Tributario, quienes físicamente ya no están pero que inspiran este trabajo. Junto a ellos también doy las gracias a mis hermanos, cuñados y cuñadas Jorge, M.^a Isabel, María Teresa, Paulina, Ricardo, Marcos, Ximena, Juan, Lorena, Cecilia y Giacomo por su apoyo y buena disposición en este proyecto y en la vida que nos ha tocado felizmente compartir.

También agradezco el apoyo de todos los que integran el despacho de abogados Magasich y Cía. que ha sido el soporte que me ha permitido pasar años dedicado a este proyecto.

Gracias a quienes me ayudaron a reunir información y corregir mis problemas, Andrés, Bárbara y Arantxa, Juan y Betsabé.

Pero muy especialmente, mi enorme gratitud a Manuela, por su complicidad y locura, y a mis cuatro hijos, Pablo, Esteban, Amanda y Alvarito, por sus múltiples sacrificios, apoyo y cariño.

Resumen

Uno de los problemas de los sistemas impositivos es la elusión. Un medio de reacción jurídica contra este fenómeno son las cláusulas generales antielusivas, regulación presente en la legislación tributaria española (1963) y chilena (2014). El objetivo del trabajo es explicar las cláusulas generales antielusivas. Es nuestra tesis que estas son una regulación (expresa) de una característica de las reglas jurídicas, cual es su «derrotabilidad». Este estudio se hace desde los sistemas normativos español y chileno. La primera problemática es distinguir la derrotabilidad de las demás actuaciones ubicadas en el proceso aplicativo, especialmente de la interpretación y la analogía. También se analiza críticamente la interpretación económica como mecanismo para atacar elusiones. La segunda parte está referida al estudio del fraude a la ley y abuso del derecho, en razón de la equivalencia que tendrían con las cláusulas antiabuso. Estas son especies de derrotabilidad en las que una hace énfasis en la derrota de la regla de cobertura, y otra, en el derecho subjetivo que actúa como razón del ejercicio abusivo. Una tercera cuestión recae en el estudio de aspectos constitucionales tributarios, en concreto, la legalidad, la seguridad jurídica y el deber de contribuir como consideraciones que impactan en las decisiones tributarias, limitando la producción normativa y afectando los quehaceres aplicativos, como la analogía y la derrotabilidad. En la última parte, nos referimos a las cláusulas generales antielusivas de Chile y sobre todo a las de España, analizando su historia y los distintos conflictos doctrinales que de ella se generaron y generan. Proponemos, finalmente, centrar la determinación de lo elusivo en el análisis del amparo reclamado. Ello permite explicar el funcionamiento jurídico de las cláusulas generales antielusivas, justificar la existencia de estas normas en el ordenamiento jurídico y distinguir la derrotabilidad de otras actuaciones que ocurren en el proceso aplicativo.

Resum

Un dels problemes dels sistemes impositius és l'elusió. Una de les formes de reacció jurídica contra aquest fenomen són les clàusules generals antielusives, una regulació present en la legislació tributària espanyola (1963) i a Xile (2014). L'objectiu del treball és explicar les clàusules generals antielusives. La nostra tesi és que són una regulació (expressa) d'una característica de les regles jurídiques: la «derrotabilitat». Aquest estudi es fa des dels sistemes normatius espanyol i xilè. La primera problemàtica és distingir la derrotabilitat de les altres actuacions situades en el procés d'aplicació, especialment de la interpretació i l'analogia. També s'analitza críticament la interpretació econòmica com a mecanisme per atacar elusions. La segona part està referida a l'estudi del frau a la llei i abús del dret, per raó de l'equivalència que tindrien amb les clàusules antiabús. Aquestes són espècies de derrotabilitat: una posa l'èmfasi en la derrota de la regla de cobertura, i l'altra, en el dret subjectiu que actua com a raó de l'exercici abusiu. La tercera qüestió que abordem és l'estudi d'aspectes constitucionals tributaris, específicament la legalitat, la seguretat jurídica i el deure de contribuir, com a consideracions que impacten en les decisions tributàries i que limiten la producció normativa i afecten els quefers d'aplicació, com l'analogia i la derrotabilitat. Finalment, ens referim a les clàusules generals antielusives de Xile i, especialment, a les d'Espanya. Analitzem la seva història i els diferents conflictes doctrinals que van generar i generen. I per a concloure, proposem centrar la determinació de l'elusió en l'anàlisi de la reclamació d'empar, doncs això permet explicar el funcionament jurídic d' les clàusules generals antielusives, justificar l'existència d'aquestes normes en l'ordenament jurídic i distingir la derrotabilitat d'altres que ocorren en el procés d'aplicació.

Abstract

One of the problems with tax systems is avoidance, a law reaction against this phenomenon are anti avoidance rules, a regulation that is present in Spanish (1963) and Chilean legislation. The aim of this dissertation is to explain anti avoidance rules. Our thesis is that they are a regulation (an explicit one) of a characteristic of legal norms, this is, "defeasibility". This study has been conducted from Spanish and Chilean legal systems. The first topic is to distinguish defeasibility from other facts that are present in the process of law enforcement, especially from interpretation and analogy. The economic interpretation, as a mechanism to attack avoidances is also critically analysed. The second part refers to the study of fraudulent evasion of the law and abuse of right due to the equivalence they may have with anti-abuse rules These are types of defeasibility, one with an emphasis on the defeat of the coverage rule, and the other on the subjective right which enacts as reason for the abusive exercise. A third topic is the study of tax constitutional aspects, specifically the lawfulness, legal certainty and duty to contribute, as considerations which impact on tax decisions limiting rule production and affecting law enforcement facts as analogy and defeasibility. On the last section we refer to Chilean and especially Spanish anti avoidance rules, analysing its history and the different doctrinal conflicts which they generated and still do. Finally we propose to focus the determination of the avoidance on the analysis of the protection claimed. This helps to explain the legal operation of the anti-avoidance rules, justify the existence of these rules in the legal system and distinguish defeasibility from other actions that occur during the enforcement of the law.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	19
1. Objetivo, tesis y limitación general	19
2. Metodología, estructura y objetivo específico	23
3. Comentarios	26
CAPÍTULO PRIMERO: Evasión, elusión y economía de opción	29
1. Generalidades	29
2. Una clasificación bipartita que se transforma en tripartita	31
3. Evasión.....	40
4. Economía de opción y elusión.....	45
4.1. Elusión	47
4.2. Elementos comunes entre economía de opción y elusión	53
4.2.1. Ahorro fiscal: sus mecanismos	53
4.2.2. No hay incumplimiento de la obligación tributaria	56
4.2.3. Concurrencia de actuaciones que en apariencia están revestidas de amparo jurídico	58
4.3. Economía de opción: conceptos afines.....	60
4.3.1. Economía de opción: reconocimiento	64
4.3.2. Economía de opción como noción relevante	68
4.3.3. Alternativas de actuaciones: economía de opción expresa, tácita y opciones fiscales.....	71
4.3.4. Dos posibilidades	74
4.3.4.1. El espacio de actuaciones que permite la economía de opción es el que procede de las llamadas opciones expresas.....	75
4.3.4.2. El espacio de actuaciones que permite la economía de opción es el que procede de opciones expresas y tácitas	81

4.3.4.3. Características de las reglas, como razón de que la economía de opción involucra opciones tácitas	89
5. A modo de cierre	91
CAPÍTULO SEGUNDO: Reglas: decisiones y derrotabilidad.....	93
1. Derecho tributario sustancial como derecho de reglas.....	93
2. Reglas regulativas y alguno de sus caracteres	95
2.1. Estructura de las reglas	98
2.2. Sobre los principios. Un primer acercamiento a las decisiones jurídicas	104
2.3. Decisiones jurídicas, dos modelos: razones a favor y en contra	110
2.4. Un argumento preponderante, distribución de poder e imperio de derecho	117
2.5. Una obligatoria flexibilización	122
3. Derrotabilidad de las reglas.....	131
4. «Neoconstitucionalismo», visión crítica	139
CAPÍTULO TERCERO: Interpretación, analogía y derrotabilidad. La interpretación tributaria	153
1. La aplicación de la ley.....	153
2. Interpretación.....	156
2.1. Interpretación, diversos sentidos. Casos fáciles y difíciles.....	156
2.2. El problema de la interpretación: indeterminación lingüística	163
2.3. Límite de la interpretación: «el sentido de las palabras»	169
3. Lagunas e integración: especialmente analogía.....	173
3.1. Supuesto de la integración, sistemas que admiten incompletitudes	174

3.2. Las lagunas	176
3.3. La analogía como medio de integración.....	180
3.4. El argumento analógico	184
3.5. Analogía e interpretación extensiva	187
4. La derrotabilidad y la interpretación restrictiva	192
5. Una controvertida clasificación, interpretación restrictiva y extensiva ..	195
6. Interpretación tributaria en Chile y España.....	197
6.1. El contexto y directivas de interpretación	198
6.2. Inexistencia apriorística de especialidades en la interpretación tributaria	208
6.3. La interpretación económica, un análisis crítico	213

CAPÍTULO CUARTO: Sobre el fraude a la ley y el abuso del derecho como formas de derrotabilidad. Análisis desde España y Chile..... 229

I. FRAUDE A LA LEY	229
1. Recepción del «fraude de ley» por el ordenamiento jurídico español y la carencia de regulación en el sistema jurídico chileno.	229
1.1. La recepción en España.	229
1.2. Sobre el fraude de ley. Chile	234
2. Requisitos y características del fraude de ley	239
2.1. «Actos» realizados al amparo de un texto jurídico (norma de cobertura)	240
2.1.1. «Actos realizados»	240
2.1.2. «Al amparo del texto de una norma»	241
2.1.2.1. ¿Amparo o apariencia?	241
2.1.2.2. La norma que otorga cobertura	245

2.2.	«Resultado prohibido por el ordenamiento o contrario a él» (norma defraudada).....	247
2.2.1.	La norma defraudada en Chile. Interpretaciones que impiden el desarrollo doctrinal del fraude de ley.....	247
2.2.2.	«Resultado prohibido por el ordenamiento o contrario a él» (norma defraudada).....	250
2.3.	El efecto del fraude de ley	256
2.3.1.	Consideraciones desde la perspectiva chilena	256
2.3.2.	Consideraciones desde la perspectiva española. Nuestra propuesta, el fraude de ley como efecto de una decisión aplicativa entorno a la regla de amparo	259
3.	El fraude de ley como mecanismo de aplicación del derecho, específicamente derrotabilidad	262
3.1.	El fraude de ley como figura subjetiva	263
3.2.	El fraude de ley en el plano aplicativo	267
3.2.1.	Sobre integración e interpretación	267
3.2.2.	El fraude de ley como derrotabilidad.....	273
4.	Un ejemplo.....	281
5.	Fraude de ley y simulación	288
II.	ABUSO DEL DERECHO.....	293
1.	Generalidades: origen, recepción y otros.....	293
1.1.	Origen.....	293
1.2.	Antecedentes del abuso de derecho	295
1.3.	Aclaración previa: sobre la inexistencia del abuso del derecho y su repercusión en Chile.....	298
1.4.	Recepción del abuso del derecho en el sistema jurídico español	301
1.5.	Recepción del abuso del derecho en la cultura jurídica chilena .	304

1.5.1.	Abuso de derecho como acto ilícito	305
1.5.2.	El abuso de derecho como principio general del derecho....	306
1.5.3.	El abuso de derecho como abuso de interés	308
2.	Elementos o requisitos del abuso del derecho	309
2.1.	Concurrencia de un acto u omisión en el ejercicio de un derecho o, como decía la sentencia del año 1944, uso de un derecho objetiva o externamente legal	310
2.1.1.	Niegan la noción de abuso de derecho, es solo apariencia .	311
2.1.2.	Aceptan la noción abuso de derecho	312
2.2.	Daño en un interés no protegido por una prerrogativa jurídica específica	313
2.3.	Efectos de la declaración del abuso de derecho	317
3.	Hechos operativos o condiciones aplicativas	320
3.1.	Sobre la regla española, normalidad vs anormalidad	321
3.2.	Abuso de derecho como abuso de interés y determinación del interés jurídicamente protegido	323
3.3.	Consideración subjetiva.....	326
3.4.	Consideración objetiva, fines de los derechos.....	329
3.5.	Consideración sobre los principios	331
3.6.	Consideración sobre los principios como parte del sistema normativo.....	335
3.6.1.	Una crítica desde las legislaciones	335
3.7.	Derrotabilidad y rol de la norma.....	338
4.	Abuso de derecho y fraude de ley	343

CAPÍTULO QUINTO: Normas constitucionales tributarias que impactan o pueden impactar un sistema de decisión basado en reglas	349
1. Legalidad y seguridad jurídica como razones que otorgan resistencia a las reglas tributarias y otras cuestiones.....	350
1.1. Legalidad y seguridad jurídica como componentes del Estado de derecho	350
1.2. Legalidad y seguridad jurídica en materia tributaria	356
1.2.1. Breve esbozo de la seguridad jurídica en materia tributaria	357
1.2.2. Regulación del principio de legalidad como reserva de ley. Origen y justificación	364
1.2.2.1. Aclaración previa	364
1.2.2.2. Individualización de las normas que regulan la reserva de ley	365
1.2.2.3. Origen y justificación de la reserva de ley	371
1.3. Legalidad y seguridad jurídica en la dimensión de producción de textos normativos	383
1.3.1. Elaboración de reglas. Relación de la ley con los reglamentos	383
1.3.2. Elaboración de reglas y seguridad jurídica	392
1.3.2.1. Seguridad y confianza como límite a la retroactividad	393
1.3.2.2. Seguridad y confianza como límite a la inestabilidad y cambios sorpresivos	401
1.3.2.3. Seguridad y confianza como límite a la incertidumbre de los textos	405
1.3.3. Elaboración de reglas, tipicidad como principio tributario (crítica) y justificación de los presupuestos normativos	410
1.3.3.1. Tipicidad	411
1.3.3.2. Justificación tipos	415

1.4. «El principio de legalidad», reserva de ley (tipicidad) y seguridad jurídica en su faz aplicativa	420
1.4.1. Una perspectiva general, preferencia por un modelo de decisión basado en reglas	421
1.4.2. Limitación a las fuentes a considerar en las decisiones jurídicas tributarias: reglas escritas	425
1.4.3. Prohibición de la analogía en lagunas tributarias	428
1.4.4. Una mayor exigencia en la derrotabilidad de las reglas tributarias	433
1.4.5. Sobre el aplicador de las reglas tributarias. Administración y jueces	441
2. Algunas consideraciones sobre el deber de contribuir	448
2.1. Deber de contribuir y capacidad de pago (igualdad) como mandato al legislador	452
2.2. Deber de contribuir y capacidad de pago en la fase aplicativa	464
CAPÍTULO SEXTO: Cláusula general antielusiva como regulación de la derrotabilidad en materia tributaria	475
1. Una necesaria aclaración previa	477
2. Breve historia de la norma chilena	481
3. Sobre la norma general antielusiva española	491
3.1. Historia: tres normas	491
3.1.1. Artículo 24.2 de la Ley General Tributaria del año 1963	492
3.1.2. Artículo 24 de la Ley General Tributaria del año 1995.....	497
3.1.3. Artículo 15 de la Ley General Tributaria del año 2003.....	501
3.2. Las discusiones doctrinales en torno a la cláusula general antielusiva	504
3.2.1. Sobre si la norma general antielusiva era una expresión del fraude de ley general o una figura autónoma	504

3.2.2. Sobre cómo se alcanza el hecho imponible en la aplicación de la cláusula general antielusiva	511
3.2.2.1. Analogía	512
3.2.2.2. Interpretación extensiva.....	517
3.2.2.3. Ficción legal.....	519
3.2.2.4. Fraude de ley.....	521
3.2.3. Sobre la condición aplicativa del fraude de ley tributario: una perspectiva abstracta	524
3.2.3.1. El hecho operativo correspondería específicamente a las propiedades establecidas en la norma regulatoria, que disciplina la norma general antielusiva o antiabusiva	525
3.2.3.2. El hecho operativo, la discordancia entre la forma elegida y el fin	526
3.2.3.3. El hecho operativo: situaciones no contempladas en la regla pero que deberían estarlo	535
4. La cláusula general antielusiva como un problema de primacía de la sustancia sobre la forma	536
5. El fraude de ley, el abuso del derecho, el abuso de configuración jurídica y las cláusulas generales antielativas como expresión de derrotabilidad	545
5.1. Una mirada crítica a la discusión española en torno al fraude de ley tributario	545
5.2. El fraude de ley y el abuso del derecho como mecanismos ordinarios de la aplicación del Derecho. Derrotabilidad.....	549
5.3. Sobre la necesidad de las cláusulas generales antiabuso o antielativas	553
6. El artículo 15 de la Ley General Tributaria y el artículo 4 ter del Código Tributario.....	558
6.1. Sobre el nombre.....	558
6.2. Hechos operativos o condiciones aplicativas	559

6.2.1. La obtención de una ventaja fiscal	560
6.2.2. Características del acto o negocio	563
6.2.2.1. Notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido	563
6.2.2.2. Ausencia de efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal	569
6.2.2.3. Normas de resguardo y jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como razones a favor de la derrotabilidad	576
6.2.2.4. Efectos de la declaración de la derrotabilidad	582
6.3. Sobre quién toma la decisión de derrotabilidad y la carga de la prueba	584
6.3.1. Quién debe tomar la decisión de la derrotabilidad.....	584
6.3.2. Breves consideraciones sobre la carga de la prueba	588
CONCLUSIONES	593
ÍNDICE DE SIGLAS	617
BIBLIOGRAFÍA.....	619

INTRODUCCIÓN

1. Objetivo, tesis y limitación general

En el año 2002-2004, cuando cursaba en Barcelona el Master en Asesoría Fiscal que impartía la Universidad de Barcelona, conocí la cláusula general antielusiva que consagraba el artículo 15 de la Ley General Tributaria. Mi primera intuición fue que ese tipo de norma terminaría introduciéndose en el sistema tributario chileno, cuestión que ocurrió en septiembre del año 2014, entrando a regir un año después.

Volviendo la vista atrás, dicha intuición procedía de la percepción de un cambio de sensibilidad en la cultura jurídica económica chilena, que había pasado de considerar la elusión como una conducta aceptable y natural, aunque no proclamable, a tratarla como un tipo de conducta reprobable. En el año 2000 en Chile, los diputados de centro izquierda aceptaban la elusión como una conducta natural;¹ en la elección presidencial del 2013, la candidata de la derecha, liberal en sus apreciaciones económicas, indicó que era inaceptable la elusión y propuso legislar contra ella.² Este mismo cambio de opinión se puede observar en otros países. Así, Tambellini describe que en Italia ha habido una modificación en la opinión pública italiana, que ha pasado de un estado

¹ A propósito de la tramitación de un proyecto de ley de reforma tributaria que terminó con la dictación de la ley 19.738, los diputados de la Democracia Cristiana, partido de centro izquierda que formaba parte de la coalición gobernante, señalaron, frente al proyecto de ley enviado por su gobierno, lo siguiente: «El proyecto ha sido planteado –si bien en la secuela de tramitación se ha ido borrando un poco su denominación– como destinado a combatir la evasión y la elusión tributaria. Estoy plenamente de acuerdo con enfrentar la evasión, la cual supone una actitud maliciosa, dolosa, tendenciosa, en que se esquivo el pago tributario. Sin embargo, la elusión –y en esto cabe reconocer la habilidad de los técnicos tributaristas del Estado para encontrar términos que están un poco dormidos en el diccionario– significa la acción de eludir. ¿Y qué es eludir? Esquivar una dificultad, un problema; evitar algo con astucia o con maña. Esa es la defensa del contribuyente respecto de las normas que pretenden obligarlo a pagar una determinada suma, lo cual no es condenable en absoluto. Está en la naturaleza humana; corresponde al sentido natural de defensa, porque lo contrario sería suponer que el país estaría conformado por un conjunto de masoquistas que se sentirían felices de pagar impuestos» (palabras de Enrique Krauss); el diputado Lorenzini indicaba: «Siempre he aceptado que la elusión es permitida. Si se practica, es porque alguien se aprovecha de los resquicios de la ley, de las faltas claras, de las interpretaciones, de las circulares. Las oportunidades están ahí y se han dado; por lo tanto, no son ilegales. Pero, evidentemente, algunas elusiones son inmorales –desde el punto de vista de la moralidad; no de la legalidad.» Historia de la Ley n.º 19.738, pp. 271 y 239, respectivamente, disponible en <https://www.bcn.cl/>

² La candidata de la coalición de derecha Evelyn Matthei Fornet señalaba lo siguiente: «Yo apunto a la elusión, es una especie de evasión semilegal y nosotros hemos dicho que la vamos a eliminar». Debate presidencial de 24 de octubre de 2013. Un resumen, con la cita se puede ver en <http://www.emol.com/noticias/nacional/2013/10/25/626394/minuto-a-minuto-del-debate-de-la-archi.html>

complacencia frente a la elusión, a una molestia frente a los privilegios de un grupo social, permitido por una clase política complaciente y corrupta.³ En España, MÁRQUEZ cuenta que las mediciones demuestran un cambio de la percepción de la negatividad de ocultar algo a la Administración: así, quienes consideran que no es tan malo han disminuido desde un rango del 10 y el 12% entre los años 2005 y 2007 hasta un 7,8% en el año 2012, y al contrario, la idea de que engañar a Hacienda significa engañar al resto de los ciudadanos ha aumentado en igual período en cerca de un 4%, llegando a un 84,6% total.⁴

Si la sociedad posee creencias compartidas sobre un determinado tipo de situaciones, es natural que se formalicen y pasen a constituir parte del «orden normativo institucional»,⁵ que fue finalmente lo que ocurrió en Chile, sin gran revuelo.

Al comenzar estos estudios, en Chile no se discutía, a lo menos formalmente, la incorporación de esta regla en el ordenamiento jurídico tributario, pero resultaba natural que nuestro legislador, al momento de preguntarse por ella, mirara la legislación y experiencia españolas no solo por las similitudes culturales e históricas, sino por el acervo dogmático que significaba la vigencia de esta norma desde hacía más de cincuenta años.

De esta forma, puesta la mirada en la realidad chilena, surge la inquietud sobre esta manera específica de abordar la elusión que representan las cláusulas generales antielusivas o normas antiabuso, usando como referencia la experiencia jurídica española. Este punto de partida fija una frontera para el presente trabajo, que se refiere a dos ordenamientos jurídicos, el chileno y español, y se limita a los mismos, sin perjuicio de que aparezcan referencias naturales a otros sistemas jurídicos a lo largo del texto. Abrirse a otras latitudes y agregar una tercer o cuarta experiencia jurídica, si bien resultaba atractivo, involucraba un esfuerzo y extensión que escapaban a las reales posibilidades e intenciones de este trabajo.

³ TAMBELLINI, P. (2007) *L'elusione della norma tributaria*. Milano: Giuffrè editore, pp. 27, 28 y ss.

⁴ MARQUEZ BURGUEÑO, F. J. (2012) *Percepción social del fraude fiscal*. En HINOJOSA TORRALVO, J. J. (dir.) *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*. Barcelona: Atelier, p. 48.

⁵ MACCORMICK, N. (2007). *Instituciones del derecho*. Madrid: Marcial Pons, pp. 27-38.

Una vez fijado el objeto de estudio y su límite, el objetivo general del presente trabajo es proponer una explicación razonable sobre las cláusulas generales antielusivas, reglas que parecieran especificar las condiciones por las cuales una situación, a lo menos formalmente correcta, se transforma en no aceptada por el Derecho.

Nuestro acercamiento metodológico pretendió hacerse exclusivamente desde la dogmática jurídica. Entendíamos que ella había organizado y sistematizado esta clase de normas y suministraba criterios para su aplicación, encontrándonos con posiciones, explicaciones y justificaciones varias contradictorias y que se desplazaban por distintos niveles y ámbitos del Derecho e incluso de la teoría jurídica. En efecto, algunos las justifican y ordenan desde un mundo valórico que se refleja en diversas concepciones del Derecho: la de quienes defienden un Derecho formalista que, según algunos, permite la primacía de los intereses individuales, sustentándose en la idea de libertad, y que intentan terminar o limitar este tipo de reglas; y la de quienes ven el Derecho como un instrumento al servicio de la justicia, donde es la sustancia lo que prevalece, apoyándose en la idea de igualdad y solidaridad, y que intentan expandir los medios de combatir la elusión; otros recurren a la Carta Magna, otorgando razones constitucionales para eliminarla o limitarla, en razón de afectar la legalidad, la seguridad jurídica y la libertad, o, por el contrario, para expandirlas, en cuanto que es una manera razonable de armonizar la lucha contra la elusión con los principios de capacidad económica e igualdad, permitiendo perseguir la capacidad económica donde esta se encuentra, a menos que la ley diga lo contrario; otros también se refieren al ámbito aplicativo, para considerar las reglas antielusivas como meras expresiones de la interpretación o calificación, llegando en sus extremos a proclamar la inutilidad de estas reglas, o como una facultad dada a la Administración que le permite, a través de la integración analógica, alcanzar situaciones no deseadas; y por último, otros la entroncan al derecho común al considerarlas meras manifestaciones del fraude de ley o abuso del derecho.

Podemos resumir en dos actitudes o respuestas las que se dan: por un lado, una posición, constituida por quienes aceptan esta clase de reglas pero bajo sospecha, al ser las mismas un poder o habilitación dados a la

Administración que permiten desconocer las economías de opción y, por lo tanto, hacen surgir la preocupación de limitarlas, más que de explicarlas; y por otro, quienes las aceptan, justifican e incluso superan, guiados por una idea del derecho que desconfía de las reglas como guías dadas, sometiéndolas a un escrutinio axiomático o permitiendo la reconsideración de las formas (y reglas) desde una realidad económica y otorgando una fuerte confianza a los aplicadores, la Administración y los jueces, como sujetos que pueden distinguir lo aceptable de lo inaceptable.

En este océano confuso de teorías y explicaciones construidas desde la dogmática, no encontramos una sistematización coherente que nos permitiera reunir dos aspectos de estas visiones: la confianza en el sistema jurídico, que sujete las decisiones jurídicas a su propio razonamiento y no a la sabiduría de los hombres, y una aceptación de la necesidad de que estas normas jueguen un rol principal, efectivo y eficiente en la lucha contra la elusión, sobre la que, como dijimos, existe la creencia compartida de su reprochabilidad.

En busca de una respuesta, nos asomamos al mundo de la teoría general del derecho, siendo allí donde, a propósito de las reglas y las decisiones que sobre ellas se toman, encontramos una explicación, que es la que sostenemos como tesis y que combina una forma de combatir el derecho con la sujeción de las decisiones a la racionalidad institucional o jurídica, explicando adecuadamente no solo las cláusulas generales antielusivas, sino también el fraude de ley y el abuso del derecho.

Nuestra tesis se resume en que las cláusulas generales antielusivas no son más que una regulación (expresa) de una característica propia de las reglas jurídicas, ubicada en el ámbito de la aplicación del derecho: su derrotabilidad. Entendemos por «derrotabilidad» la decisión del aplicador de no aplicar la regla a un caso cubierto por sus significados debido a que se consideran circunstancias relevantes distintas de las excluyentes que establece la regla.

El objeto de estudio y la tesis cumplen los requisitos de actualidad, relevancia y novedad que se exigen en esta clase de trabajos. El tema de la elusión, el modo de enfrentarlo y el entendimiento de las cláusulas generales antielusivas son materias actuales y relevantes, lo que se demuestra por la

abundante producción bibliográfica que sobre ello existe; sobre todo en Chile, dado que constituye una norma recién incorporada y sin historia previa. Pero, principalmente, se trata de un enfoque novedoso, pues no hemos encontrado en ninguna de las obras analizadas una propuesta semejante, a pesar de que la idea de derrotabilidad se encuentra presente en la teoría del derecho. Como causa de esta carencia, aventuramos la falta de estudios que vinculen un derecho altamente práctico, como el tributario, con un estudio del derecho caracterizado por su alto grado de abstracción, como la filosofía o teoría del derecho. Este hecho, si bien actúa como una virtud, también lo hace como una limitación, dada la inexistencia de referencias sobre esta tesis.

2. Metodología, estructura y objetivos específicos

Como decíamos, el objeto de este estudio son los sistemas jurídicos tributarios chileno y español en sus elementos asociados a las cláusulas generales antielusivas existentes en ambos ordenamientos. En esta idea de sistema normativo, las reglas antielusivas actúan con otras normas, por lo que no solo se considerará el subsistema tributario, sino también el orden constitucional y civil, donde suelen ubicarse ciertos conceptos jurídicos comunes como regla, interpretación, analogía y derrotabilidad. Por otra parte, en las ocasiones en que se estime pertinente se recurrirá al derecho comparado y a autores de otras latitudes.

En ese sentido, si bien este texto trata principalmente de una cuestión dogmática, también considera, aunque brevemente, la teoría general del derecho, que es de donde viene la explicación que otorgamos a esta clase de norma y que da razón de sus criterios de aplicación.

Esta labor se aborda tradicionalmente desde un análisis bibliográfico o de autores, jurisprudencial y de casos. Tanto la bibliografía como la jurisprudencia son principalmente españolas y chilenas, sin perjuicio de citar a autores de otros lugares, entre los que destaca SCHAUER, de Estados Unidos, en quien se apoya una parte de la teoría de las reglas que se expone. La jurisprudencia proviene esencialmente de los tribunales superiores de Chile y España, a los que se suman fallos del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea (TSJUE). En cuanto al análisis de casos, se ha privilegiado la realidad chilena debido al mayor

dominio que sobre esa realidad jurídica se tiene, si bien intentando que fuesen casos genéricos apreciables fácilmente por cualquier lector.

El modo de proceder tendiente a verificar o rechazar nuestra tesis se expresa en los seis capítulos que conforman el trabajo y en sus objetivos específicos, que son estos los siguientes:

Capítulo primero: sobre la evasión, elusión y economía de opción. Su objeto es determinar la posibilidad de definir estos tres conceptos de modo que permitan a los aplicadores distinguir conceptualmente frente a qué tipo de situación se está. Si bien se hace un análisis del origen de los tres términos, a la hora de especificar los límites entre elusión y economía de opción nos centramos en el concepto de economía de opción, preguntándonos por la pertinencia de su uso y por la posibilidad de construir un concepto que permita distinguir entre economías de opción y elusión. Si la respuesta fuera positiva, bastaría con esta construcción conceptual para que el aplicador del derecho realizara un simple silogismo formal y determinara que a dicha situación le corresponde tal consecuencia jurídica. Concluimos que no es posible este levantamiento conceptual, por lo que la determinación de lo elusivo y de lo permitido constituye una cuestión aplicativa, que es lo que se analiza en el capítulo tres.

Capítulo segundo: Reglas: decisiones y derrotabilidad. Este capítulo pretende constituir parte del marco conceptual de la tesis. En él nos preguntamos, analizamos y tomamos posición sobre las reglas, su estructura, la forma en que se toman decisiones jurídicas, la derrotabilidad y el neoconstitucionalismo, tomando partido por un sistema que toma en serio las palabras de los textos legales.

Capítulo tercero: interpretación, analogía y derrotabilidad. La interpretación tributaria. En nuestra propuesta, la derrotabilidad se considera una actividad aplicativa; si esto es así, debería ser capaz de distinguirse de otra serie de actos que suceden en el proceso aplicativo. Por ello, el objetivo de este capítulo es determinar si la derrotabilidad se distingue de otros quehaceres aplicativos, en concreto, de la interpretación y la analogía. Además, se aprovecha de responder a la pregunta sobre la existencia de criterios

apriorísticos de interpretación de las reglas tributarias, revisando críticamente la llamada interpretación económica como mecanismo para perseguir elusiones.

Capítulo cuarto: sobre el fraude a la ley y el abuso del derecho como formas de derrotabilidad. Análisis desde España y Chile. Si nuestro objetivo consiste en explicar las cláusulas generales antielusivas, previamente es necesario comprender qué son y cómo se han construido las figuras del fraude a la ley y el abuso del derecho, mecanismos que, como se sabe, tienden a asimilarse a la noción de la cláusula general antielusiva. Por otro lado, resulta relevante preguntarse sobre la posibilidad de que la misma pueda ser explicada desde la idea de derrotabilidad. Otro objetivo es determinar qué determina que una situación amparada por una regla sea considerada no regular; para explicarlo, es necesario determinar cómo opera dicha regla, para lo cual existen distintas respuestas que se analizan en parte de este capítulo. Por último, también es objetivo de este apartado estudiar la diferenciación entre fraude de ley y abuso de derecho.

Capítulo cinco: normas constitucionales tributarias que impactan o pueden impactar en un sistema de decisión basado en reglas. Este capítulo tiene por objeto analizar aspectos constitucionales tributarios, específicamente los principios de legalidad y seguridad jurídica, así como el deber de contribuir en relación con el principio de capacidad económica como elementos del Estado de derecho. Esto es de gran trascendencia a la hora de determinar el impacto que estas normas tienen en las decisiones tributarias sobre reglas sustanciales, tanto en su esfera de producción como de aplicación, así como la repercusión que puede tener sobre el sujeto más apropiado para tomar decisiones que signifiquen la derrota de la regla.

Capítulo sexto: la cláusula general antielusiva como regulación de la derrotabilidad en materia tributaria. En este último apartado, se analizan las reglas que contienen las cláusulas generales antielusivas en las legislaciones chilena y española a la luz de nuestra tesis, que señala que estas normas son regulaciones expresas de la derrotabilidad. Para ello, se analizan históricamente las mismas normas a lo largo de sus distintas modificaciones y las discusiones a las que han sido sometidas, revisando críticamente las distintas explicaciones

elaboradas para estas reglas. Por último, nos preguntamos sobre particularidades relacionadas con el sujeto que toma la decisión aplicativa y la carga de demostrar la anormalidad del caso.

3. Comentarios

Uno puede comprender y compartir el apasionamiento en la lucha contra la elusión fiscal que afecta a las políticas públicas, lo que implicará menos recursos y se traducirá en menos servicios o de peor calidad o en nuevas cargas, permeando finalmente la igualdad. La persecución de estas conductas es un fin económico, moral y político que parece razonable y justo. Pero la consecución de este fin no puede instrumentalizar al sistema jurídico. En efecto, tal instrumentalización puede consistir en la obtención de fines o de cuestionamientos que no le son propios, donde quien decide no lo hace justificando su respuesta en las prácticas del sistema, sino preguntándose cómo debería ser la regla. Un sistema de estas características transforma al jurista en político y confunde a los jueces y funcionarios en legisladores, donde la razón de la decisión será la de la autoridad, capaz de comprender y resolver las verdaderas regulaciones que se encuentran en fines, principios y formas de hacer las cosas, ubicadas bajo los textos o en la realidad social.

Vivimos en un momento en que los políticos y lo que ellos hacen (la política) están profundamente devaluados, pero entregar a otros su labor es una pésima solución. Ello afecta a la característica democrática de nuestra sociedad que, guste o no, se concreta en nuestro Estado de derecho, en textos que emanan de la asamblea de representantes y en la legalidad como la subordinación del poder a las leyes, lo que se expresa en la frase «El gobierno de las leyes y no de los individuos».

En 1940 Piero Calamandrei, en los tiempos más convulsionados que ha vivido nuestra historia contemporánea, donde la democracia y la ley se encontraban profundamente cuestionadas en pleno fascismo, escribió, siendo él un connotado antifascista, un discurso con el sugerente título de *Fe en el Derecho*.⁶ Sus estudiosos pondrán en el lugar que corresponda este texto, pero

⁶ CALAMANDREI, P. (2009). *Fe en el derecho*. Madrid: Marcial Pons.

interesa recalcar su llamado central: el respeto a la legalidad y a la ley, en cuanto que las decisiones se articulan sobre ellas, distinguiendo funciones entre quienes crean reglas y quienes las aplican y entendiendo las decisiones del sistema como *nuestras* decisiones, no como *sus* decisiones.

Por ello, la solución que entregamos se hace en el marco de la confianza en el derecho democrático, y no de un derecho que, para solucionar sus problemas, deba huir de sí mismo y de su racionalidad, como estimamos, sucede en muchas propuestas que intentan combatir la elusión.

CAPÍTULO PRIMERO: Evasión, elusión y economía de opción

1. Generalidades

En una comunidad que pretende convivir pacíficamente bajo la regulación otorgada por el Derecho, surge y se acepta el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos,⁷ lo que *grosso modo* implica la obligación de los participantes de transferir una parte de su riqueza a los entes públicos. Si quienes forman parte de la comunidad desean llevar una existencia más o menos pacífica, en la cual puedan desarrollar sus planes de vida, se requiere una organización y un orden que, para ser efectivo, necesita medios y recursos. La manera en que estos pueden ser proveídos consiste, normalmente, en una transferencia de riqueza, formalizada por medio de reglas que establecen tributos. Por eso, como dice TIPKE, «afirmar que “los impuestos son el precio de la libertad” no constituye mera palabrería. Y tal y como decía Robert Wagner, antiguo alcalde de Nueva York, “los impuestos son el precio de la civilización. No existen en la selva”». ⁸

No obstante, esta idea recíprocamente compartida de la necesaria y obligatoria contribución, algunos autores como AMORÓS⁹ han sostenido que la resistencia o repulsa de los sujetos al tributo es un hecho propio de la naturaleza. Es, sin duda, una posición exagerada: en la actualidad, la mayoría de las personas entienden y comparten la necesidad de cumplir las obligaciones tributarias.¹⁰ Sin embargo, en lo que nos importa, su afirmación sirve para dejar sentado que la transferencia de recursos exigida para vivir pacíficamente con los otros encuentra resistencias más o menos extendidas. Un ejemplo que evidencia esta situación es referido por TIPKE quien, en su magnífica obra sobre la moral en el derecho tributario, y tras analizar los distintos tipos de «almas» que habitan en los seres humanos en relación al deber de contribuir, recoge la siguiente cita:

⁷ Sobre el deber de contribuir, ver RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. (2005). *El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico*. En *Revista Española de Derecho Financiero* (125), pp. 6-11.

⁸ TIPKE, K. (2002). *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, p. 124.

⁹ AMORÓS, N. (1965). *La elusión y la evasión tributaria*. En *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, XV (57), pp. 574-576.

¹⁰ Ver TIPKE, K. (2002), p. 125.

«En una conferencia dirigida a asesores fiscales, el anterior ministro de Hacienda, Theo Waigel, señalaba con una mezcla de ironía y pesimismo que "tendríamos un sistema fiscal completamente justo si cada uno pagara lo que él mismo juzgase como contribución justa a las tareas del interés general. Con la recaudación de este sistema podríamos pagar tres kilómetros de autopista y mil casos de ayudas sociales"». ¹¹

Las justificaciones para perseguir un ahorro tributario pueden ser muchas. Según el parecer de un auditorio más o menos razonable, se podrían alegar, por ejemplo, las de racionalidad económica, que se traducirían en la idea de que hay que bajar los costos y aumentar las utilidades, no otorgando ventajas a la competencia; también estarían las relacionadas con un mayor desarrollo (lo ahorrado se traduce, supuestamente, en más inversión y, por ello, en mayor crecimiento económico); asimismo, cabrían las excusas que se escudan en conductas mayoritarias, el famoso «como todos lo hacen...», o las relativas al destino de los impuestos, como los tantas veces escuchados comentarios que indican que con los tributos se financia a personajes nefastos, entre ellos, políticos o burócratas; incluso cabrían motivos basados en el uso, como el reflejado en un título de PONT MESTRES que argumenta que el gobierno gasta inadecuada e irresponsablemente «el enaltecido deber de contribuir y el silenciado deber de austeridad», ¹² y así podríamos seguir. ¹³

La resistencia al impuesto –que entenderemos, discrecionalmente, como aquellas conductas realizadas con la finalidad de aminorar o eliminar la transferencia económica a los entes públicos (ahorro fiscal o tributario)– puede asumir distintas y variadas formas que van desde la no realización de una conducta (dejar de trabajar, dejar de fumar o dejar de consumir alcohol) hasta no cumplir con la obligación ya nacida, no efectuando el pago o engañando sobre la procedencia o monto de la misma, pasando por acogerse a las alternativas más beneficiosas que ofrece el ordenamiento, tanto expresa (por ejemplo, con las leyes de fomento) como tácitamente (sea por lagunas, vaguedades, contradicciones o errores legislativos).

¹¹ TIPKE, K. (2002), p. 124.

¹² PONT MESTRES, M. (1994). *Aproximación a una indagación acerca de las causas del fraude tributario*. En *Revista Técnica Tributaria* (24), p. 80.

¹³ Ver TIPKE, K. (2002), pp. 112 y ss.

El Derecho ofrece textos normativos y principios que permiten a su aplicador valorar si los hechos que dan lugar al ahorro tributario se avienen al sistema normativo, así como determinar los efectos que tendrán los distintos procedimientos encaminados a obtener la minoración de la carga tributaria. Creemos que fue en esta lógica (la de distinguir conceptualmente entre lo permitido y lo no permitido, es decir, entre ahorro fiscal «lícito» e «ilícito») donde nació y se forjó lo que en la actualidad constituye ya una tradicional clasificación entre «evasión» y «elusión», a la que luego se agregó una tercera categoría, en España denominada «economía de opción» y, en otras latitudes, «ahorro de impuestos». Todas ellas, concluye KRUSE, tienen en común un objetivo: sustraerse total o en parte de la obligación tributaria.¹⁴

Veamos entonces cómo han sido categorizadas las distintas conductas que pretenden un ahorro fiscal y que se expresan en esta clasificación, usando para ello las doctrinas, jurisprudencias y ordenamientos jurídicos de España y Chile.

2. Una clasificación bipartita que se transforma en tripartita

Antes de abordar la cuestión en detalle, debemos aclarar que la clasificación que diferencia elusión, evasión y economía de opción ha tenido desarrollos distintos en las culturas jurídicas de España y Chile. Sin embargo, recientemente se ha registrado un cambio en Chile que tiende a la aceptación formal de lo que ya hace más de sesenta años predica el mundo jurídico español.

Desde antiguo, la hacienda pública se ha preocupado de los «efectos de los tributos», entre los que se incluían las formas de resistencia a los mismos. En Italia¹⁵ uno de sus grandes estudiosos, EINAUDI, ya señalaba que los impuestos pueden ser no pagados de dos maneras: por un lado, «sustrayéndose ilegalmente al pago», hecho que denomina «evasión» y que implica una situación de violación directa de la ley, sea mediante el contrabando o el fraude fiscal; por otro, a través de «medios legales», escenario que llamó «remoción» y cuyo carácter es el de actos perfectamente lícitos.¹⁶ En México, FLORES

¹⁴ KRUSE, H. (2001). *El ahorro de impuesto, la elusión fiscal y la evasión*. En AMATUCCI, A. (ed.). *Tratado de Derecho Tributario* (tomo II). Bogotá: Editorial Temis, p. 589.

¹⁵ CARRASQUER CLARI, M. L. (2002). *El problema del fraude a la ley en el derecho tributario*. Valencia: Tirant Lo Blanch, pp. 129-135.

¹⁶ EINAUDI, L. (1958). *Principios de hacienda pública*. Madrid: Aguilar, pp. 214-216.

ZAVALA utiliza una clasificación parecida y expone que existen dos formas de eludir el pago del impuesto: la evasión ilegal o fraude al fisco, y la legal, que es aquella en que la omisión del pago del impuesto se logra mediante procedimientos legales.¹⁷ En Argentina, FONROUGE se pronuncia en el mismo sentido, diferenciando, por una parte, la evasión ilegal, y por otra, lo que denomina evasión legal (o lícita o legítima): «Aquella que, sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas, la denominaremos elusión de la obligación fiscal».¹⁸

En todos estos estudios está presente una lógica oposicional de lo permitido y lo no permitido, enfoque que se traslada desde la ciencia de las finanzas públicas al mundo de lo jurídico,¹⁹ conformando una clasificación que se ha movido históricamente entre los binomios opuestos de lo *ilícito-lícito*, *evasión ilegal-evasión legal* o *evasión-elusión*.

El sentido y función que puede darse a estos conceptos dependerá del sistema normativo en que se inserten. En Chile, esta clasificación fue recibida con la misma lógica que la propuesta por la ciencia de las finanzas públicas, esto es, con la lógica oposicional de lo permitido frente a lo contrario a derecho, quizás porque entonces aún no estaba presente un texto normativo que permitiera no aplicar una regla en situaciones cubiertas por su significado.

Como se verá más adelante, sólo en los últimos años, gracias tanto a la dinámica de ciertos consensos o juicios sociales propios del momento, como a la influencia de propuestas extranjeras recogidas por algunos autores chilenos, aparece, si bien de forma tímida y confusa, un espacio distinto a la ilicitud meramente infraccional o delictual que pone de manifiesto situaciones en apariencia cubiertas por el sistema jurídico a las que, a juicio de este planteamiento, debería quitárseles ese amparo.

En España, la doctrina de los autores introdujo tempranamente una idea distinta, a saber: la existencia de situaciones en que formalmente existía una concordancia con la ley, pero que, se entendía, contradecían su espíritu. Fueron

¹⁷ FLORES ZAVALA, E. (1985). *Elementos de finanzas públicas mexicanas*. México D.F.: Porrúa, p. 294.

¹⁸ GIULIANI FONROUGE, C. M. (1982). *Derecho financiero, tomo II*. Buenos Aires: Depalma, p. 637.

¹⁹ DE LA GARZA, F. (1976). *Derecho financiero mexicano*. México D.F., Porrúa, p. 401.

ubicadas genéricamente en los llamados «negocios anómalos», pero más en concreto bajo la noción de «fraude de ley». Así, por un lado, consta la «evasión» como conducta ilícita, consistente en incumplir una obligación tributaria nacida, haciendo énfasis en el elemento infraccional y, especialmente, en el delictual, donde se oculta o desfigura la realidad para defraudar al acreedor de la obligación; y por otro, figura la «elusión», donde formalmente se cumple con la ley, pero se afecta su espíritu. Es en esta segunda imagen donde la elusión se confunde, depende o comprende el fraude a la ley en sentido amplio (además de caber en ella conceptos similares como los de «abuso del derecho» y «abuso de las posibilidades de configuración»),²⁰ es decir, se entiende como acepción genérica de los comportamientos dirigidos a obtener ventajas fiscales que no serán aceptados.²¹ Por último, encontramos la «economía de opción», que da cuenta del espacio de licitud donde se organizan negocios teniendo como consideración principal la búsqueda de una ventaja tributaria, sin que ello implique la transgresión de la ley, ni en su literalidad ni en su espíritu.

Un breve análisis de lo señalado muestra que el fraude de ley como institución es regulado por el artículo 6.4 del Código Civil español, en el que fue introducido expresamente como texto en el año 1974. Antes, en 1942, la jurisprudencia civil había aceptado la aplicación del fraude de ley, especialmente en materia de resolución de contratos de arriendo.²² Estas sentencias civiles construyeron la noción de fraude de ley a partir del antiguo artículo 4.1 del Código Civil español, que decía: «Serán nulos los actos ejecutados contra lo dispuesto en la ley, salvo en los casos que la misma ley condene su validez.» Esta construcción jurídica responde al modelo clásico o tradicional del *fraud legis* expuesto en el *Digesto* 1.3.29: «*Contra legem facit, quid id facit, quod lex prohibet; in fraudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit*»

²⁰ Entre otros: GODOI, M. S. (2005). *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, p. 84; TEJERIZO LÓPEZ, M. (2013). *Medidas de lucha contra el fraude fiscal en el derecho español*. En HINOJOSA, J. J. y LUQUE, M. A. (ed.) (2012). *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*. Barcelona: Atelier, pp. 109-127; GONZÁLEZ GARCÍA, E. (2001). *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*. Pamplona: Aranzadi, pp. 19, 24 y 25.

²¹ En este sentido, ROSEMBUJ, T. (1994). *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, p. 82.

²² Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de abril de 1942, 17 de febrero de 1953 y 21 de mayo de 1953. En estas se determina la resolución del contrato de arriendo, en razón de subarrendamientos no autorizados, efectuados bajo otras formas jurídicas (como mandatos).

(«Obra contra la ley el que hace lo que la ley prohíbe; y en fraude el que, salvadas las palabras de la ley, elude su sentido»). En la contraposición literalidad–sentido, el fraude se producía violando indirectamente la norma, utilizando el significado literal de las palabras pero contradiciendo su espíritu.²³

LARRAZ, en un discurso efectuado ante la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación el 10 de agosto de 1951, constataba que jueces y Administración no tenían un criterio común para resolver asuntos tributarios, pues aplicaban en algunos casos el espíritu de la ley y en otros, su literalidad. Frente a esta problemática, que implicaba una falta de previsibilidad de los actos de jueces y Administración, propuso una metodología interpretativa a seguir:²⁴ el «criticismo» usado en el ámbito civil, aunque de forma «limitada».²⁵ La limitación entendía que la interpretación de las leyes tributarias debía ser literal cuando el texto fuera suficiente y el contribuyente hubiese actuado de buena fe;²⁶ al contrario, si el texto no era suficiente o el contribuyente no actuaba de buena fe, la interpretación acudiría al espíritu. A su vez la buena fe del contribuyente estaría determinada por la concurrencia del fraude de ley, entendiéndolo como maniobra destinada a «obtener una disminución o supresión de la carga tributaria, en oposición, si no con lo querido por la letra de la ley, sí con lo querido por el espíritu de esta».²⁷ En esa lógica, señalaba LARRAZ, no se podía confundir el *fraus legis fisci* con otra figura peculiar del derecho tributario, la cual, en defecto de la denominación ya acuñada, llamaré «economía de opción»²⁸ y que es la que «no atenta a lo querido por el espíritu de la ley».²⁹

Lo que nos interesa destacar es que LARRAZ traslada la tesis civil del fraude de ley, vigente durante aquellos años, al campo tributario, entendiendo así el fraude de ley como aquella situación donde se respeta la letra de la ley, pero se viola su espíritu. Fuera de ese campo, el de la mala fe, hay un campo de actuación lícito, que es la economía de opción. Con este concepto se completa

²³ Ver capítulo 4. I. 1.1.

²⁴ LARRAZ, J. (1952). *Metodología aplicativa del derecho tributario*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, p. 49.

²⁵ LARRAZ, J. (1952), p. 54. La razón de la limitación se debía al hecho que quien dictaba la norma era parte de la relación tributaria.

²⁶ LARRAZ, J. (1952), pp. 58 y 63.

²⁷ LARRAZ, J. (1952), p. 59.

²⁸ LARRAZ, J. (1952), p. 61.

²⁹ LARRAZ, J. (1952), p. 62.

lo que sería la clasificación tripartita, configurada por tres formas de comportamiento dirigidas a la obtención del ahorro fiscal: la violación directa; el fraude de ley, entendido como transgresión indirecta (se ampara en los textos de las normas, transgrediendo su espíritu); y el espacio de lo permitido, donde tienen lugar aquellas conductas denominadas *economía de opción*.

La Ley General Tributaria (LGT), con fecha 28 de diciembre de 1963, incorpora el artículo 24.2, cuyo objetivo es «evitar el fraude de ley». En pos de ese fin, se autoriza a gravar resultados equivalentes al derivado del hecho imponible, siempre que exista el propósito probado de eludir impuestos. Esta norma es anterior al reconocimiento positivo que el ordenamiento jurídico común español hace del fraude de ley, que, como ya hemos mencionado más arriba, ocurrió en el año 1974. Con esta regla, la clasificación tripartita queda perfilada no sólo doctrinalmente, sino también legalmente.

En 1965, AMORÓS consideraba que, en la esfera de lo ilícito, es decir, de la evasión, convivían dos formas de actuación que denominaba «procedimientos "aparentemente legales" y "procedimientos sin apariencia legal"»,³⁰ distinguiendo entre los denominados delitos fiscales o infracciones tributarias, por un lado, y los supuestos de fraude a la ley tributaria,³¹ por otro, en que además se incluían «la simulación» y «el abuso de las formas».³² Este autor utiliza el concepto de elusión como sinónimo de lo permitido, de lo lícito, y lo entiende como una serie de actuaciones extrajurídicas, de situaciones caracterizadas por el hecho del «no nacimiento de la obligación».³³ En efecto, en su razonamiento, si la obligación tributaria no nace, el sistema normativo tributario no es aplicable. Ocurre algo similar a lo que acontece en derecho laboral, que se construye sobre la existencia del contrato de trabajo: si este hecho no aparece, no se da el supuesto de aplicación de la normativa laboral. En esta línea de pensamiento, la elusión, como evitación del hecho imponible, está, para AMORÓS, en lo que LARENZ llama el «espacio libre del derecho».³⁴

³⁰ AMORÓS, N. (1965), pp. 582-583.

³¹ AMORÓS, N. (1965), p. 599.

³² AMORÓS, N. (1965), pp. 592 y ss.

³³ AMORÓS, N. (1965), p. 588.

³⁴ LARENZ, K. (1994). *Metodología de la ciencia del derecho*. Barcelona: Ariel, p. 364.

Es PALAO quien, en el año 1966, equipara la noción de «fraude a la ley tributaria» con lo que la terminología italiana denomina *elusione dell'imposta*, entendiendo como tal la circunstancia de alcanzar el resultado económico que comprende el supuesto normativo que da lugar a la obligación tributaria mediante otras conductas jurídicas que «no están gravadas o lo están en una medida más reducida».³⁵ Esta definición corresponde a lo que expresa el artículo 24.2 de la Ley General Tributaria, en cuanto que permite extender hechos imposables a situaciones donde se ha obtenido un resultado equivalente, sin ubicarse dentro de la hipótesis normativa que genera la obligación tributaria, pero con el ánimo de burlar el impuesto. Finalmente, como indica ROSEMBUJ, el concepto de «elusión» se utiliza oficialmente en España por primera vez en la Ley 50 de 14 de noviembre de 1977 sobre medidas urgentes de reforma fiscal (elusión fiscal mediante sociedades).³⁶

Con ello, queda de alguna forma enraizada la idea de la clasificación tripartita en España, donde las categorías tienen en común la búsqueda de ahorro tributario y se distinguen por lo lícito de la economía de opción³⁷ y lo ilícito de la evasión. La elusión, que corresponde a una forma especial de desobediencia de la ley (burla a su espíritu), queda dependiendo de la figura del fraude a la ley. Como dice PALAO, esta última noción engloba otros dos tipos, que son: la infracción tributaria de defraudación, en la cual surge la deuda tributaria y el deudor intenta ocultar su existencia o la cuantía de la obligación; y el fraude a la ley tributaria, en la cual el sujeto intenta «*eludir* (de aquí la terminología italiana) la realización del presupuesto de hecho [...] poniendo en práctica otros hechos que permiten la consecución de análogo resultado económico».³⁸

En esta breve evolución histórica se aprecia que el elemento central que da vida a la clasificación tripartita es la recepción del fraude de ley. En efecto,

³⁵ PALAO TABOADA, C. (1966) (2009). *El fraude a la ley en derecho tributario*. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, p. 22. El artículo fue recopilado en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (63), pp. 677-695.

³⁶ ROSEMBUJ, T. (1994), p. 81.

³⁷ PALAO TABOADA, C. (1966) (2009), pp. 22-23. Señala el autor que la «única opción que se ofrece al contribuyente es [...] la de realizar o no el presupuesto de hecho de la norma tributaria o realizar uno o más de entre diversos presupuestos, posibilidad que ni es privativa del derecho tributario ni necesita ser designada con un término especial...»

³⁸ PALAO TABOADA, C. (1966) (2009), p. 22.

primero en la doctrina con Larraz y ya decididamente con la incorporación del artículo 24.2 de la Ley General Tributaria, el fraude de ley aparece como una categoría de ahorro fiscal no permitido, pero que no alcanza a ser evasión. Por esa razón recalcamos que, desde su origen, la elusión depende de la idea de fraude a la ley, siendo este ligamen entre uno y otro lo que explicaría la escasa atención que ha prestado la doctrina española al término «elusión».³⁹

En Chile, la elusión y el fraude de ley no han sido materias tratadas por la doctrina o los tribunales. Así, por ejemplo, dos manuales de derecho tributario, uno de MASSONE, de 1975,⁴⁰ y otro de los hermanos FERNÁNDEZ PROVOSTE, de 1952,⁴¹ no muestran interés por esta temática. No obstante, en el año 1970, en materia penal tributaria, DUMAY ya señalaba que existe una «evasión legal» que «consiste en sustraerse al pago de los impuestos no realizando actividades gravadas, o prefiriendo los actos de gravamen inferior. Su licitud resulta como consecuencia de que no se viola ningún precepto legal, es decir, hay una actitud jurídicamente inobjetable», incluso cuando se aprovecha de «los vacíos o defectos que presente la ley tributaria».⁴² Asimismo, el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), en ese mismo año, indicaba que el término elusión «debe reservarse a aquellas conductas que por medios lícitos, nada o menos gravados, llegan a un resultado económico equivalente al contemplado por la ley». En dicha conferencia se hacía notar que, bajo la elusión, existía una colisión de principios constitucionales, cuya solución requería de una «opción de política general».⁴³

La Corte Suprema, en el juicio caratulado «Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con SII, rol 4038/2001», señaló: «18.º) Que, así, el Servicio confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de

³⁹ ROSEMBUJ, T. (1994), p. 80.

⁴⁰ MASSONE PARODI, P. (1975). *Principios de derecho tributario*. Valparaíso: Edeval.

⁴¹ FERNÁNDEZ PROVOSTE, M. y FERNÁNDEZ PROVOSTE, H. (1952). *Principios de derecho tributario*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.

⁴² DUMAY PEÑA, A. (1970). *El delito tributario*. Concepción: Samver, pp. 1-2.

⁴³ INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO (ILADT) (1970). *La evasión fiscal legítima, concepto y problemas*. En *IV Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios*. Estoril: ILADT. Dice la resolución: «La elusión supone problemas, jurídicos, sociales y económicos acerca de fines y valores que el ordenamiento jurídico debe tutelar. En la práctica y con frecuencia, los principios de reserva ley (legalidad) y seguridad jurídica entran en colisión con los de capacidad contributiva e igualdad tributaria, lo que hace inevitable una opción política general.»

evasión tributaria ilícito, con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no en aquella que se le liquida.» Con esta sentencia distingue, en apariencia, dos campos: el de la evasión como lo no permitido y otro, el de la elusión, como lo permitido. En todo caso, deja abierta la posibilidad a que existan situaciones en que se eluda de modo antijurídico, sin que exista una doctrina que las identifique.⁴⁴

Todo esto demuestra que, hasta hace poco, las nociones de elusión y evasión se construían sobre la oposición lícito-ilícito, recogiendo las ideas básicas de la ciencia de las finanzas públicas, sin que existiera una categoría o espacio distinto. Recientemente, estas posiciones se han modificado y hoy una parte de la doctrina entiende que existen tres espacios diferentes: el de evasión, el de elusión y el de la economía de opción (o ahorro tributario o planificación tributaria o elusión lícita).

En el año 2008, el ILADT modificó la postura mantenida en 1970, quedando en los siguientes términos: a) define elusión como «comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio

⁴⁴ Podría considerarse una doctrina embrionaria la que expuso la Corte de Apelaciones de Concepción en causa rol 50/2013, de fecha 16 diciembre de 2013 (considerando 2), que resolvió que «conforme a la regla de la lógica de la “razón suficiente” que propugna “todo objeto debe tener una razón suficiente que lo explique” o “nada existe sin una causa o razón determinante”, permite concluir que aquí se verifica una planificación tributaria con la sola finalidad de evitar el pago del impuesto, planificación que en este caso no puede ser admitida, ya que la forma o el modo que el contribuyente adopte para “ahorrar” impuestos no puede prescindir del cumplimiento de los requisitos y de las condiciones que exige la ley para que dicho “ahorro” pueda ser tributariamente aceptado. [...] Además, la planificación debe ser el fruto de una legítima razón de negocios, entendida esta como equivalente a una causal de justificación económica de la operación en sentido amplio, en este sentido, para estas sentenciadoras los límites que debe tener una Planificación Tributaria están dados con la conducta del contribuyente ante la normativa vigente, especialmente la tributaria, lo que no ocurrió en este caso, pues conforme a la prueba rendida no fue suficientemente acreditado por la reclamante otro objetivo o propósito que eludir o rebajar su carga tributaria, mediante la celebración de una serie de actos cuya real ocurrencia, por lo demás, ha resultado cuestionada durante esta causa, lo que al menos se aparta del comportamiento que exige una legítima planificación tributaria.» Sin embargo, estimamos que la razón principal de la sentencia no fue la existencia de una planificación sino el hecho que se estableció, es decir, que no existió la relación laboral que se requería como supuesto para aplicar beneficios tributarios, por lo cual el rechazo del beneficio, más que por tratarse de un acto de planificación, es porque el supuesto base de la aplicación de la norma que concede el beneficio no existió conforme lo indican los considerando quinto, sexto y séptimo, y esta fue la razón por la cual la Corte Suprema, en fallo del 30 de diciembre de 2014, causa rol 5566-2014, rechaza el recurso de casación.

jurídicamente anómalo, por ejemplo, el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica, pero sí los valores o principios del sistema tributario»; y b) incorpora el concepto de economía de opción, consistente en «el lícito aprovechamiento de las posibilidades que ofrece el ordenamiento jurídico o de un defecto normativo».⁴⁵ En esa misma línea, MASSONE incluye un capítulo titulado «Forma de sustraerse de los impuestos», donde analiza en extenso el desarrollo de estos conceptos, especialmente en derecho comparado.⁴⁶

Otros autores comienzan a incorporar nociones como economía de opción⁴⁷, planificación tributaria⁴⁸, ahorro tributario⁴⁹ o elusión lícita, enfrentándolas a la idea de elusión o elusión ilícita marcada por el fraude de ley, el abuso de derecho y otros negocios contrarios a lo querido por el ordenamiento jurídico, como explicaremos más adelante.⁵⁰ Sin embargo, se trata de un trabajo en proceso, por lo que las categorías son aún confusas y de escasa elaboración y normalmente se recurre a la doctrina extranjera.

La clasificación tripartita, a nuestro entender, es una cuestión que finalmente se resuelve con la incorporación al ordenamiento tributario chileno (con fecha 29 de septiembre de 2014) del artículo 4 ter CTCH, que corresponde a una «cláusula general antielusiva», con lo cual se abre un espacio entre lo aceptado y la evasión que debería denominarse «elusión». Pero, además de la definitiva conversión de la clasificación de bipartita a tripartita, es relevante por la introducción expresa de las dos nociones que hemos comentado. En efecto, por un lado, encontramos la «elusión del hecho imponible» como aquel resultado que se considera impropio cuando se realice abusando de configuraciones

⁴⁵ INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO (ILADT) (2008). *La elusión fiscal y los medios para evitarla*. En *XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Isla Margarita: ILADT.

⁴⁶ MASSONE PARODI, P. (2013). *Principios de derecho tributario* (tomo I). Santiago de Chile: Legal Publishing. En p. 435 manifiesta su preferencia por este concepto frente al de economía de opción.

⁴⁷ UGALDE, R. y GARCÍA, J. (2006). *Elusión, planificación y evasión tributaria*. Santiago de Chile: Lexis Nexis, p. 53.

⁴⁸ VERGARA HERNÁNDEZ, S. (2006). *Planificación tributaria y tributación*. Santiago de Chile: Editorial Nova Lex, p. 15.

⁴⁹ MASSONE PARODI, P. (2013), pp. 412 y ss.

⁵⁰ Ver capítulo 4.

jurídicas (por lo que la elusión rechazable depende de la configuración abusiva); y por otro, la «opción legítima de conductas y alternativas» como actuaciones aceptables. De esta forma, pareciera ser que la norma chilena está inspirada en la legislación española,⁵¹ tesis que cuenta con el respaldo de la utilización de términos que se identifican con la idea de economía de opción.

En conclusión, en Chile, sólo con la incorporación en septiembre del año 2015 del artículo 4 ter CTCH se reemplaza la concepción maniqueísta lícito-ilícito respecto a las conductas que buscan la obtención de ahorros tributarios, por la clasificación tripartita de largo reconocimiento en la cultura jurídica española.

3. Evasión

Toda clasificación requiere la concurrencia de una similitud de características comunes (lo que genera la pertenencia a un mismo universo) y de la diferencia que distancia al objeto de otras categorías que se incluyen en la clasificación. En este sentido, lo que tiene en común esta clasificación es el objetivo de las conductas, esto es, obtener un ahorro tributario. Por su parte, el criterio de diferenciación, en este caso, sería la ilicitud, que consiste en el incumplimiento de la obligación. Pasemos a especificar este concepto.

Según el DRAE, *evasión* es «efugio para evadir una dificultad»; *efugio* es «evasión, salida, recurso para sortear una dificultad»; y *evadir* es «evitar un daño o peligro /eludir con arte o astucia una dificultad prevista».⁵² De estos significados ordinarios se sigue que *evasión* es salir, sortear una dificultad.

En el ámbito que nos atañe, el «daño», «peligro» o «dificultad prevista» es el cumplimiento de la obligación tributaria que comporta una carga económica para el sujeto. Pero lógicamente, para estar inmerso en el problema es esencial, como dice TEJERIZO, que el hecho imponible se haya realizado material y formalmente,⁵³ en virtud de lo cual la obligación tributaria se encuentra nacida.

⁵¹ CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS (2014). *Reporte tributario*, 47. Santiago de Chile: Universidad de Chile.

⁵² REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2014). *Diccionario de la Real Academia Española*. Disponible en <http://lema.rae.es/drae/>

⁵³ TEJERIZO LÓPEZ, M. (2012), p. 115.

La única forma de evitar la carga tributaria a que se está obligado es no cumpliendo con la prestación, lo que, de suceder, produce incumplimiento de la obligación y constituye la propiedad o condición diferenciadora del término «evasión». El incumplimiento comporta un estado de las cosas que el ordenamiento sanciona y, en razón de la sanción, se conforma un hecho ilícito. Es bajo este razonamiento que la doctrina asimila «evasión» a «ilicitud».⁵⁴ En ese sentido, el ILADT ha señalado en sus resoluciones que «evasión debe restringirse a las conductas ilícitas adoptadas por el contribuyente para eximirse total o parcialmente de la obligación tributaria».⁵⁵

Esta noción de evasión, en cuyo centro reside la idea de incumplimiento y de ilicitud, es distinta a la acepción corriente del término, en cuanto que la manera de evadir no es sólo «astuta» o «artística», sino que se trata de una conducta no permitida, ilícita; lo no permitido está condicionado por el ordenamiento jurídico, con lo cual indicamos que, si bien entendemos la trascendencia ética del tributo como deber que permitiría el ejercicio de las libertades y derechos de los propios contribuyentes, sostenemos que el carácter de conducta disvaliosa está otorgado por el orden jurídico, que ha formalizado lo aceptable o inaceptable. Para que una conducta pueda presentarse como ilícita, requiere de un reproche, de una sanción. En este tema seguimos a KELSEN, que afirma que un hecho ilícito está determinado por la existencia de una

⁵⁴ **EN ESPAÑA**, entre otros: GODOI, M. S. (2005), p. 78; MARÍN BENÍTEZ, G. (2013). *¿Es lícita la planificación fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencias del ordenamiento tributario*. Valladolid: Lex Nova, pp. 44-48; PONT CLEMENTE, J. F. (2006.a). *La simulación en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, p. 39; PALAO TABOADA, C. (1966) (2009), p. 22; VILAR MAYER, P. (2005). *Planificación fiscal indebida y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria española*. En *Revista de Contabilidad y Tributación* (273), p. 17; ROSEMBUJ, T. (1994), p. 79. **EN CHILE**: RIVAS CORONADO, N. y PAILLACAR SILVA, C. (2007). *Caracterización de la elusión fiscal en el impuesto a la renta de Chile*. En *Capiv Review*, 5, p. 21; MARTÍNEZ COHEN, R. (2007). *El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno*. En *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, XXIX, pp. 351, 358, 362, 369; UGALDE, R. y GARCÍA, J. (2006), p. 95; EDUARDO OTERO, S. (2006). *Evasión, elusión y planificación tributaria: desviación de poder. Manual de consultas tributarias*. Santiago de Chile: Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos, p. 143; UGALDE, R. y GARCÍA, J. (2007), *Evasión tributaria*. En *Revista de Contabilidad y Auditoría* (185), p. 82; MONTECINOS ARAYA, J. (2000). *De la elusión y la evasión tributaria*. En *Revista de Derecho de la Universidad de Concepción* (2007), p. 161; VALENZUELA BARAONA, C. (2000). *Elusión tributaria. Normas antielusivas y facultades fiscalizadoras otorgadas al Servicio de Impuestos Internos, en relación al impuesto a la renta*. Memoria de grado. Santiago de Chile: Universidad de Chile, p. 50; ROGEL CÉSPEDES, B. (2008). *La elusión tributaria y la teoría del abuso del derecho y el fraude a la ley en el derecho tributario chileno*. Memoria de grado. Valdivia: Universidad Austral de Chile, p. 11.

⁵⁵ ILADT (1970).

sanción; en otras palabras, no existe hecho ilícito si no hay tal sanción.⁵⁶ Esto es significativo, por cuanto el disvalor no se construye en la lógica de lo permitido o de lo prohibido, sino de lo sancionado o no sancionado y, por lo mismo, habrá o no ilicitud cuando el ordenamiento sancione un estado de las cosas al entenderlo como «conducta contraria a la prescrita por una norma jurídica o, lo que es lo mismo, a la conducta prohibida por dicha norma».⁵⁷

Continuando con KELSEN, las sanciones son actos coactivos, consecuencias imputables a las condiciones consistentes en «la privación, forzada si es necesario, de bienes tales como la vida, la libertad o cualquier otro valor, tenga o no contenido económico».⁵⁸ Las sanciones en materia tributaria pueden ser de distinta naturaleza: civiles (por ejemplo, recargos o intereses), administrativas penales (multas) o delictivas (penas privativas de libertad), según la valoración que el sistema normativo efectúe de la conducta que concurre en el estado de situación que contraviene lo prescrito –más o menos grave.⁵⁹ Por ejemplo, en la normativa española el incumplimiento de ingresar dinero adeudado se encuentra genéricamente tipificado en el artículo 191 de la Ley General Tributaria, mientras que en la legislación chilena el artículo 97 n.º 11 del Código Tributario sanciona como infracción el hecho de no ingresar impuestos de retención o recargo oportunamente.⁶⁰ Por lo que respecta a impuestos de declaración (pago con fondos propios), declararlos y no pagarlos oportunamente no está tipificado: el reproche se produce civilmente pues se obliga al contribuyente a enterar los impuestos adeudados adicionándoles reajustes e

⁵⁶ KELSEN, H. (1934) (2009). *Teoría pura del derecho*. Buenos Aires: Eudeba, pp. 73-74: «No hay mala *in se*, sino solamente mala prohibida. Si el legislador declara que tal conducta está prohibida, pero omite prescribir o autorizar una sanción, la conducta prohibida no es un hecho ilícito. Para la teoría tradicional el hecho ilícito es una violación o una negación del derecho, un hecho contrario al derecho, que se encuentra, pues, fuera del derecho. Pero el hecho ilícito sólo puede convertirse en objeto de la ciencia jurídica si se lo ve como un elemento del derecho, un hecho determinado por el derecho, o sea, la condición de una consecuencia determinada ella misma por el derecho. Definiendo el hecho ilícito como la condición de la sanción, la teoría pura lo introduce en el interior mismo del sistema jurídico.»

⁵⁷ KELSEN, H. (1934) (2009), p. 73.

⁵⁸ KELSEN, H. (1934) (2009), p. 56.

⁵⁹ Massone entiende las sanciones como modo de reacción a la evasión, distinguiendo entre sanciones civiles, administrativas y penales. MASSONE PARODI, P. (2010). *Infracciones tributarias*. Santiago de Chile: Legal Publishing, pp. 4, 78 y 79.

⁶⁰ En la legislación chilena se sanciona el retardo en enterar impuestos sólo en caso de que se trate de impuestos en que el contribuyente ha tomado los fondos de terceros por mandato de la ley.

intereses (recargos), sanción que, en cualquier caso, se aplica a todo ingreso inoportuno.⁶¹

Si bien parte de una raíz común, el reproche por incumplimiento de la obligación tributaria variará conforme a las distintas circunstancias que concurren en la conducta destinada a obtener dicho resultado, como es el modo en que se produce el incumplimiento. Este puede ir desde el hecho simple de no enterar dineros en las arcas fiscales –pagar– o situaciones más complejas donde pueden concurrir maquinaciones destinadas a ocultar o desfigurar la realidad, hasta el tipo de tributo no enterado (declaración o retención), pasando por la posición subjetiva del obligado, esto es, su sentir sobre su conducta, que va desde la «buena fe o por ignorancia»⁶² (no tomó noticia de su obligación o creía que no debía cumplir por una supuesta exención) hasta la mala fe.

Lo que importa recalcar es que, al estar sancionado, el incumplimiento de la obligación es un ilícito, si bien no es sinónimo de infracción penal. La infracción penal requiere de la «conurrencia del engaño o de algún otro índice revelador de una especial peligrosidad»⁶³ o «mendacidad»,⁶⁴ por lo cual el concepto de evasión es más amplio que el de fraude. Como afirma MONTECINOS, «una conducta evasiva será punible (penalmente) al tipificarse expresamente como delito».⁶⁵ En el mismo sentido, GODOI ha señalado que muchas de las conductas evasivas son «punibles por el Estado» y que los supuestos más graves de evasión se «llaman defraudaciones o fraudes a la Hacienda, por lo general castigados con sanciones penales»;⁶⁶ como apostillan QUERALT y otros en cuanto al incumplimiento, puede llegar a ser «incluso delictual».⁶⁷

En Chile, varios autores hacen énfasis en destacar que «evasión» es sinónimo de conducta dolosa o fraudulenta destinada a evitar el pago del

⁶¹ Ver artículo 53 del Código Tributario. Ver artículo 97.1 y 2 y 97.11.

⁶² MONTECINOS ARAYA, J. (2000), p. 162.

⁶³ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2008). *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*. Madrid: Marcial Pons, pp. 73-74.

⁶⁴ Término utilizado en la STS de 20 de junio de 2006 (sentencia número 737/2006), citada por ALONSO GONZÁLEZ (2008), p. 73.

⁶⁵ MONTECINOS ARAYA, J. (2000), p. 161.

⁶⁶ GODOI, M. S. (2005), p. 78.

⁶⁷ QUERALT, M. y otros (2007). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos, pp. 200-201.

tributo.⁶⁸ Por ejemplo, UGALDE y GARCÍA la definen como el «incumplimiento **doloso** de las obligaciones tributarias, generalmente acompañado de maniobras engañosas que buscan impedir que sea detectado el nacimiento o el monto de la obligación tributaria»⁶⁹ (el destacado no es original); DUMAY indica que «la evasión tributaria es la acción dirigida a eludir el pago de impuestos y se la puede definir como el fenómeno en virtud del cual se elude el pago del tributo sin satisfacer el impuesto, sustrayendo al fisco la entrada correspondiente, constituyendo un *fraude*, y se materializa al configurarse alguna de las diversas infracciones o delitos tributarios»⁷⁰ (el destacado no es original), y además, insiste en señalar que «consiste en una burla maliciosa o intencionada de la ley, con el propósito de liberarse de todo o parte de la carga tributaria a que legalmente está obligado».⁷¹

No compartimos estas definiciones. Su denominador común es el hecho de que el sujeto está en conocimiento de la obligación y de que dolosamente se sustrae del cumplimiento de la obligación (en general u obligatoriamente, dependiendo de la definición, por medio de maniobras engañosas), con lo cual se equipara la idea de fraude con la de evasión, lo que corresponde a la forma más grave y llamativa de incumplimiento de la obligación tributaria, pero en ningún caso a la única, como podría ser el simple hecho de no ingresar los dineros autoliquidados.

A modo de aclaración, algunos autores chilenos han distinguido entre evasión lícita e ilícita, queriendo incluir dentro de lo lícito el hecho de que el

⁶⁸ Además de los que se citarán a continuación, se puede ver: RIVAS CORONADO, N. y PAILLACAR SILVA, C. (2007), p. 21; MARTÍNEZ COHEN, R. (2007), pp. 357-358; UGALDE, R. y GARCÍA, J. (2006), p. 95; y EDUARDO OTERO, S. (2006), p. 143.

⁶⁹ UGALDE, R. y GARCÍA, J. (2007), p. 82.

⁷⁰ DUMAY PEÑA, A. (1970), p. 1.

⁷¹ DUMAY PEÑA, A. (1970), p. 2. Por su parte, Vergara define evasión como «toda conducta ilícita del contribuyente, dolosa o culposa, consistente en una acción o en una omisión, cuya consecuencia es la sustracción al pago de una obligación tributaria que ha nacido válidamente a la vida del derecho, mediante su ocultación a la administración tributaria, en perjuicio del patrimonio estatal», en VERGARA HERNÁNDEZ, S. (2006), p. 102. Existe un error manifiesto en la definición que afirma que si hay ocultación, hay intención, es decir, hay dolo; por lo tanto, no puede configurarse la evasión culposamente (no requiere dolo), como indica al comienzo el texto. En consecuencia, para armonizarla, o se elimina la idea de culpa o se elimina la de ocultación. SILVA PIZARRO conceptualiza evasión genéricamente indicando que es la disminución de la carga del contribuyente por vía ilícita. Esta definición utiliza el término «vías» como mecanismos –instrumentos–, lo que, al igual que en las definiciones anteriores, termina por equiparar evasión a la mecánica que asume el incumplimiento y no al incumplimiento en sí. SILVA PIZARRO, M. (2001). *Evasión, elusión e interpretación en materia tributaria (interpretación según la realidad económica)* En *La Semana Jurídica* (32), p. 5.

contribuyente «opte por el camino legal menos gravoso, aprovechándose de los vacíos o defectos de la ley tributaria», lo que «no viola la ley ni constituye fraude».⁷² Como ya hemos explicado, esta conceptualización no es aceptable, dado que se integran bajo un mismo paraguas algunas situaciones contrarias al orden jurídico que están sancionadas y otras no castigadas. Por ello, estamos de acuerdo con lo propuesto por la ILADT⁷³ cuando sugiere no utilizar esta terminología, contradictoria en sí misma, dado que evasión es siempre ilícita.⁷⁴

Conforme a lo señalado hasta el momento, ni en Chile ni en España existen discusiones significativas sobre el sentido de la evasión. El concepto da cuenta de una forma de resistencia fiscal consistente en el incumplimiento total o parcial del pago de una obligación tributaria (obtención de un ahorro tributario) ya nacida, y este supuesto es sancionado por el Derecho (como infracción o delito), lo que nos lleva a entenderlo como una situación ilícita.

4. Economía de opción y elusión

Las nociones de «economía de opción» y «elusión» son las otras dos categorías que forman parte de la clasificación. Desde luego, cabe subrayar que, dada la falta de acuerdo sobre su contenido, límites y carácter (licitud-ilicitud), su aplicación es controvertida y puede llevar a aconsejar su desuso o abandono.⁷⁵ Sin embargo, insistimos en su utilización por una cuestión de usos compartidos y generalizados tanto por la ley⁷⁶ y las ciencias sociales como por la doctrina jurídica y los tribunales, lo que da cuenta de una imagen común y, por lo mismo, de una categoría convencionalmente aceptada. Esa imagen común es simple:

⁷² DUMAY PEÑA, A. (1970), p. 2.

⁷³ ILADT (1970).

⁷⁴ Ver VIVEROS, M. P. y RAMÍREZ, E. (1997). *Delito tributario: análisis jurídico, doctrina, jurisprudencia*. Santiago de Chile: Ediciones Jurídicas Congreso, p. 157. Ellos indican: «Creemos conveniente precisar que no puede, salvo con fines prácticos, hablarse de evasión legal o legítima ya que es de la naturaleza de la evasión la concurrencia de una acción u omisión de carácter ilícito dirigida a evitar el pago del impuesto»; en el mismo sentido, UGALDE, R. y GARCÍA, J. (2007), p. 84.

⁷⁵ MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), pp. 44 y 48. Entiende esta autora que sobre el concepto de elusión no existen consensos y sí problemas en torno al concepto de ilicitud; por su parte, BÁEZ MORENO manifiesta su desacuerdo con el concepto de economía de opción en BÁEZ MORENO, A. (2009). *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*. Pamplona: Aranzadi, p. 176 (nota 417).

⁷⁶ En Chile, el nuevo artículo 4 ter del Código Tributario chileno utiliza expresamente el término «elusión del hecho imponible mediante configuraciones abusivas» como lo reprochable, y la «razonable opción de conductas» como permitido. En España, el artículo 108 de la ley de mercado de valores se refiere expresamente a la elusión.

no todas las actuaciones que buscan un ahorro fiscal (que no constituya evasión) tienen respaldo jurídico, con lo cual ciertas formas de ahorro serán consideradas acordes al ordenamiento, mientras que otras no serán merecedoras de la protección jurídica reclamada. Las primeras se sitúan en la categoría «economía de opción» y las segundas, en «elusión». En este sentido, entendemos lo que PALAO indica al señalar que la «economía de opción se caracteriza por ser contraria a la idea de fraude», entendiendo el fraude de ley como una forma de elusión.⁷⁷

De esta forma, se ubican dentro de la economía de opción actuaciones donde el sujeto escoge entre distintas alternativas, basando su elección en consideraciones de ahorro fiscal que reciben amparo jurídico. Así, si alguien en Chile prefiere comprar y vender acciones en bolsa antes que comprar un inmueble y venderlo, por la razón de que la plusvalía por venta de acciones está exenta de impuesto a la renta (artículo 107 LIR) y en la otra situación debe pagarse un impuesto, nada se le puede reprochar. Tampoco podrá negarse protección jurídica a quien, para sujetarse a un régimen de determinación de base imponible en base a presunciones (artículo 20 n.º 1 LIR referido a actividades agrícolas), divide su sociedad, asignando a la nueva sociedad el bien inmueble agrícola y dándole giro único a fin de cumplir el requisito de giro único (como exige la ley para optar al sistema de presunciones), alcanzando así un régimen de determinación de renta beneficioso para sus intereses.

La llamada «elusión», en cambio, está integrada por situaciones donde la búsqueda del ahorro fiscal se produce por medio de actuaciones con amparo jurídico formal, en que no existe una contradicción directa del sistema jurídico, colocando al sujeto en una situación de hecho que, conforme al sistema de reglas, debería generar como consecuencia jurídica la ventaja tributaria, pero que finalmente termina siendo rechazando por estimarse que no merecen tal protección dada su anomalía.

⁷⁷ PALAO TABOADA, C. (2003) (2009). *La norma anti-elusión del proyecto de la nueva Ley General Tributaria*. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, p. 151. El artículo fue recopilado de *Estudios financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (248), pp. 71-96.

Más adelante intentaremos abordar los límites de estas nociones. Sin embargo, antes de ello revisaremos ciertas cuestiones sobre la elusión y los elementos comunes que presentan las diversas categorías.

4.1. Elusión

Conforme a su uso general, el término *eludir* significa «acción y efecto de eludir»; *eludir*, en su primera acepción, quiere decir «evitar con astucia una dificultad o una obligación»; y *evitar* se entiende como «apartar algún daño, peligro o molestia, impidiendo que suceda».⁷⁸ De esta forma, una situación elusiva se caracteriza, primero, por su objetivo: «evitar» o impedir que «algo» suceda o que ocurra, por lo cual es anticipativa; y luego, por el medio que usa: la «astucia», sinónimo de «ardid», de «artificio, medio empleado hábil y mañosamente para el logro de algún intento».⁷⁹

El término «eludir» se ha utilizado en España ligado a la idea de fraude a la ley (en sentido amplio), es decir, a situaciones en las cuales la evitación se hace bajo el aparente amparo de una regla o derecho, siendo esta apariencia el ardid. El antiguo artículo 24 de la Ley General Tributaria que regulaba el «fraude de ley» indicaba que no habría extensión del hecho imponible cuando se graven hechos imponibles realizados «con el probado propósito de eludir el impuesto». Así también se pronuncia el recién aprobado artículo 4 ter del CTCH, que indica que «los hechos imponibles no podrán ser eludidos...» En el caso español, el matiz está en que el artículo 24 fue derogado y su equivalente actual (el artículo 15 de la Ley General Tributaria) no utiliza el término «eludir». Sin embargo, la palabra «elusión» sigue siendo utilizada por la doctrina para referirse a aquellos casos donde la actuación que pretende la obtención de ahorro fiscal es rechazada por estar ligada a la idea de fraude de ley. En este caso, se discute⁸⁰ si se trata de una especie de fraude propio tributario, caso en el cual las actuaciones elusorias se ubicarían en el campo de la licitud, esto es, dentro de las opciones legítimas que posee el contribuyente para evitar el hecho gravado, pero realizado en circunstancias tales que el ordenamiento jurídico le permite a la Administración usar facultades especiales a fin de corregir estos casos

⁷⁸ RAE (2014).

⁷⁹ RAE (2014).

⁸⁰ Sobre esta discusión, ver SIOTA ÁLVAREZ, M. (2010). *Analogía e interpretación en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, pp. 170-179.

extremos;⁸¹ o bien, si se trata de actuaciones ubicadas en el sector de la ilicitud, que corresponde a un negocio en fraude de ley, donde también se incluyen otros negocios anómalos, postura mayoritaria en España.⁸²

Esta ubicación del fraude y de lo elusivo nos sitúa en el complejo problema de la naturaleza y ubicación de la elusión.

Cómo hemos señalado en una clasificación bipartita (lícito-ilícito), la evasión daría cuenta de conductas ahorros fiscales ilícitos y, por tanto, la elusión, se referiría a situaciones donde el ahorro fiscal sería lícito. Esta manera de situar las cosas es propia de los sistemas jurídicos tributarios que no contienen cláusulas generales antielusivas y con una concepción restringida de la función aplicativa que niega el examen de actuaciones que generan ahorro fiscal por medio de determinadas técnicas o figuras como el fraude de ley o el abuso de configuraciones jurídicas.⁸³ Esto mismo es lo que expresa GODOI cuando indica que «el concepto de elusión tributaria es dependiente del concepto de *fraus legis* (o de los conceptos similares de abuso del derecho y abuso de las posibilidades de configuración del derecho)». Sin estas categorías, la triple clasificación carece de sentido.⁸⁴

Hasta la introducción de la cláusula general antielusiva (septiembre de 2014), esta era la tesis que tenía más fuerza en Chile. BRZOVIC señalaba que la elusión es el ejercicio de un derecho muy distinto a la evasión, que es un delito.⁸⁵ Para este autor, la reprochabilidad de la elusión no se contradice con el principio de legalidad ni con la conducta asumida por la autoridad, quien cada

⁸¹ Principalmente FALCÓN Y TELLA, R. (1995.a). *El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 del Código Civil*. En *Quincena Fiscal* (17), pp. 5-15; FALCÓN Y TELLA, R. (1995.b). *El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura*. En *Quincena Fiscal* (18), pp. 5-10; y FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001). *Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal*. En *Quincena Fiscal* (8), p. 19.

⁸² Entre otros: PALAO TABOADA, C. (2003) (2009), pp. 147 y ss.; GONZÁLEZ GARCÍA, E. (2001), pp. 17 y ss.; ROSEMBUJ, T. (1994), p. 82; TEJERIZO LÓPEZ, M. (2012), p. 107; ALONSO MADRIGAL, J. y GÓMEZ LANZ, F. J. (2006). *Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación*. En *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (281-282), pp. 5-9; GODOI, M. S. (2005), pp. 84 y ss.

⁸³ RIVAS CORONADO, N. y PAILLACAR SILVA, C. (2007), p. 23; MONTECINOS ARAYA, J. (2000), p. 161.

⁸⁴ GODOI, M. S. (2005), p. 84.

⁸⁵ BRZOVIC GONZÁLEZ, F. (2001). *Ley de evasión y elusión tributaria*. En *Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae* (5), p. 55.

vez que estima que existe una conducta elusoria la corrige a través de una modificación legal.⁸⁶ La misma opinión sostienen AGUIRRE y VILLALÓN,⁸⁷ al igual que UGALDE y GARCÍA, que definen la elusión como el hecho de «evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el derecho –aun cuando alguna de aquellas sea infrecuente o atípica– y que no se encuentra tipificada expresamente como hecho imponible por la ley tributaria».⁸⁸ MONTECINOS, a su vez, indica que la elusión es una «reacción lícita ante el impuesto».⁸⁹ En España, autores como ALBI IBÁÑEZ⁹⁰ y GONZÁLEZ SÁNCHEZ han entendido la idea de elusión como una situación lícita, consistente en eludir, sin quebrantamiento de normas jurídicas, determinadas cargas tributarias, lo «que permite buscar una figura no tipificada como supuesto de hecho y que sirve adecuadamente al resultado propuesto o que sirva mejor que otra regulada».⁹¹

Esta postura explicativa de la elusión no nos es útil sólo reconoce dos categorías, y ya hemos establecido que en España y en Chile, la clasificación es tripartita.

Si mantenemos la idea de la triple clasificación, pero insistimos en la dicotomía lícito-ilícito, aparecen dos posibilidades, con una discrepancia aparente: o ubicamos la elusión en el mundo de la ilicitud, debiendo diferenciarla de la evasión, o la incorporamos al mundo de la licitud y la distinguimos de la economía de opción.

⁸⁶ BRZOVIC GONZÁLEZ, F. (2003). *Evasión y elusión tributaria*. En *Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae* (7), p. 362.

⁸⁷ AGUIRRE UBILLA, L. y VILLALÓN SANTIS, R. (2010). *Efectos tributarios de la reorganización de empresas*. Tesis de grado. Santiago de Chile: Universidad de Chile, pp. 38-41. Disponible en <http://www.repositorio.uchile.cl/handle/2250/111745>

⁸⁸ UGALDE, R. y GARCÍA, J. (2006), p. 71. Estos autores entienden que la elusión es la que «aprovecha lagunas, vacíos, errores o contradicciones del legislador», pudiendo utilizar formas jurídicas «infrecuentes o atípicas», mientras que la economía de opción aprovecha las alternativas que hay entre el ordenamiento jurídico. Para ellos, la diferencia entre una y otra sería de «escalón o grado». Esta diferenciación es forzada y un tanto antojadiza, ya que distinguir por intensidad no genera ningún efecto jurídico (o razón) que implique una diferenciación de acuerdo con si el origen de la actuación está en lagunas, vacíos, errores o en alternativas expresas de la ley. Es una distinción compleja que no tiene sentido si sus efectos no se diferencian.

⁸⁹ MONTECINOS ARAYA, J. (2000), p. 153.

⁹⁰ ALBI IBÁÑEZ, E. (1990). *Elusión y evasión fiscal: la investigación económica*. En *Revista de la Hacienda pública española* (115), p. 251.

⁹¹ GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. (1993). *El fraude de ley en materia tributaria*. Salamanca: Plaza Universitaria, pp. 34-35.

AMORÓS sitúa en la parcela de la evasión, entendida como «procedimiento ilícito para dejar de satisfacer impuestos»,⁹² dos formas de ilicitud: los procedimientos «aparentemente legales» y los «sin apariencia legal»:⁹³ con ello distingue entre los denominados delitos fiscales o infracciones tributarias, por un lado, y por otro, los supuestos de fraude a la ley tributaria.⁹⁴ Esta tesis sería bastante sensata si se entendiera que ambas formas de resistencia fiscal conllevan una sanción (independientemente de cuál fuera esta), es decir, si ambas fueran consideradas como ilícitos. Sin embargo, esta tesis no prosperó⁹⁵ y la doctrina española dejó fuera de la categoría de evasión los supuestos aparentemente legales, esto es, los realizados en fraude de ley, estableciendo una separación tajante entre la ilicitud evasiva y la elusiva.

Otro grupo de autores ubica la elusión en contraposición a la evasión, distinguiendo en su interior dos tipos de situaciones: las permitidas y las no aceptadas. La elusión, en esta línea, se percibe como un género caracterizado por «la elección de caminos, menos o nada gravados, para obtener un resultado económico equivalente a aquel que la ley se propone gravar».⁹⁶ distinguiendo en su interior la elusión lícita, manifestada como economía de opción, e ilegal, entendida como «aquella conducta que busca obtener un resultado concreto, menos gravoso o no gravoso, a través de una vía jurídica impropia, deformada en cuanto a su propia finalidad y no gravada o, al menos, gravada en menor cuantía, no respetando la *ratio legis* de la norma».⁹⁷ La misma idea describe VILAR, que indica que en la figura de elusión tributaria se pueden encontrar comportamientos lícitos y resultados legítimos (economía de opción), así como comportamientos aparentemente lícitos pero con resultados ilícitos, como sería el fraude de ley. Para este estudioso, «elusión» es el género, mientras que «economía de opción» y «fraude de ley» son las especies.⁹⁸ También CALVO VERGEZ caracteriza la elusión como una formalidad lícita cuyo resultado puede

⁹² AMORÓS, N. (1965), p. 598.

⁹³ AMORÓS, N. (1965), pp. 582-583.

⁹⁴ AMORÓS, N. (1965), p. 599.

⁹⁵ GODOI, M. S. (2005), pp. 78-79.

⁹⁶ GONZÁLEZ GARCÍA, E. (2001), p. 17.

⁹⁷ PONT CLEMENTE, J. F. (2006.a), pp. 39-40. Sigue en ello a GONZÁLEZ GARCÍA, E. (2001), pp. 17-18.

⁹⁸ VILAR MAYER, P. (2005), p. 11.

ser lícito o ilícito, incorporando dentro de este último el fraude de ley.⁹⁹ En Chile, MARTÍNEZ señala que la elusión será ilícita y antijurídica «si se realiza con el único fin de defraudar al fisco, en fraude de ley o en abuso de derecho»;¹⁰⁰ en los casos en que exista otro fin, la elusión podrá ser lícita, acercándose entonces a este doble reconocimiento. Así, según esa dicotomía, la elusión se inserta dentro de lo lícito, pero para diferenciarla de la economía de opción, se recurre a la idea de ilicitud, es decir, se trata de una situación localizada en el campo de lo lícito pero que es ilícita, lo que en si no es coherente y da cuenta simplemente que no es posible insertar tres categorías en la lógica bifrontal de lo lícito ilícito.

No obstante, el problema de la ubicación, que no es posible de solucionar, se podría insistir en que la elusión es un ilícito especial, integrado por actuaciones dirigidas a la búsqueda de ahorro fiscal «que no son aceptadas» y ubicado fuera del campo de la ilicitud infraccional ligada a la evasión. En ello se debe construir una teoría sobre los tipos sancionadores especiales que castigan determinadas conductas que pretenden ahorro fiscal, privándolas de las consecuencias jurídicas propias del acto. En esta óptica deberíamos observar con detención la regla, la conducta tipificada y sus elementos y la sanción, cuestiones esenciales para determinar la existencia o no de un tipo especial de ilícito, algo que haremos más adelante al analizar el fraude de ley y el abuso de derecho, las categorías que explican la existencia de esta clasificación tripartita.

Siguiendo a KELSEN, la determinación de un ilícito se hace en razón de que una norma contenga una sanción aplicable a determinados supuestos. Puede ser una regla sancionatoria amplia o más estricta, pero debe existir. Se entiende por «sanción» la privación, esto es, que la consecuencia asignada por el sistema jurídico a un determinado supuesto sea el despojo de un valor que se posee, integrado en la esfera del sujeto. En el supuesto de elusión, la sanción sería la privación de los efectos jurídicos que un determinado acto provocó. Así, si alguien obtiene una ventaja fiscal en razón de una regla que contiene una

⁹⁹ CALVO VÉRGEZ, J. (2007). *Cláusula antiabuso versus fraude de ley: ¿dos conceptos semejantes en la Ley General Tributaria?* En *Revista Crónica Tributaria* (123), p. 23. La elusión, como concepto contrario a la evasión, la entiende como lícita, sin perjuicio de que por su resultado pueda ser lícita o ilícita.

¹⁰⁰ MARTÍNEZ COHEN, R. (2007), p. 351.

exención, y existe otra regla que sanciona esa manera de obtener el beneficio, la persona será privada de los efectos producidos, o sea, de los beneficios.¹⁰¹

Calificar una situación como elusiva provoca el rechazo a la pretensión de amparo aplicativa que sostiene un sujeto y, con ello, se impide que una determinada situación produzca las consecuencias jurídicas que debería. No se priva de los efectos; simplemente, se niegan. Una situación elusiva es una situación no amparada por el sistema normativo, lo que no necesariamente implica sanción. La razón de la negación a la pretensión de amparo se encuentra en el caso específico, dada su especialidad; en cambio, un ilícito comporta una regla general que afecta a una determinada universalidad de situaciones, donde el aplicador tendrá que terminar su quehacer subsumiendo la realidad en el tipo sancionatorio (general o específico).

Bajo esta óptica, queremos esbozar la idea de que la determinación del amparo solicitado en la elección de un camino menos o nada gravado que no constituye evasión, pueda ser negado o rechazado en el ámbito aplicativo (elusión). De ahí, que en nuestro entender el contenido de la elusión no se construye desde el binomio licitud-ilicitud, lógica que ha sido superada al jugar una tercera categoría, sino desde el ámbito aplicativo (posición nada novedosa, por otra parte, ya que varios autores, desde distintas perspectivas, así lo han formulado).¹⁰² Por ello, esa determinación se construye de modo específico, caso a caso, sin perjuicio de la necesidad de construir razones o justificaciones generales. El que toma decisiones de acuerdo con las reglas puede rechazar el «amparo» en que sustenta su posición el contribuyente, decidiendo la no aplicación de una regla a un caso cubierto por su significado y, por otro lado, puede otorgar al contribuyente la necesaria seguridad que le permita, en grado

¹⁰¹ Una posición donde se entiende que la naturaleza de la elusión es la ilicitud se puede ver en ALONSO MADRIGAL, F. J. y GÓMEZ LANZ, F. J. (2006), p. 6.

¹⁰² FALCÓN Y TELLA, R. (1995.a), p. 13. Este autor señala que la elusión no es un modo de reacción contra hechos ilícitos, sino un mecanismo de aplicación del tributo por analogía. PALAO TABOADA, C. (2006) (2009). *Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal*. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Madrid: Lex Nova, p. 177. El artículo fue recopilado de la *Semana de Estudios de Derecho Financiero* 50 (2005), pp. 111-132. En él se entiende que el problema de la elusión tiene que ver con la calificación de los actos o negocios jurídicos, con lo cual es un problema de interpretación y, más ampliamente, un problema de aplicación. PONT CLEMENTE, J. F. (2006.b). *La economía de opción*. Madrid: Marcial Pons, p. 142. Este autor afirma que las conductas en economía de opción se ejercen en el marco de lo correcto, cuestión que se modela aplicativamente.

razonable, anticipar los efectos de sus conductas. Esto es, a grandes rasgos, lo que intentaremos desarrollar y explicar en los próximos capítulos.

4.2. Elementos comunes entre economía de opción y elusión

Señalamos precedentemente que una parte importante de la doctrina entiende que la elusión (ilícita) y la economía de opción se encuentran en un mismo ámbito; ambas constituirían especie. Más que la validez o no de esta categorización, nos interesa la causa que mueve a los autores a situarlas dentro de un mismo género y que, a nuestro entender, son un conjunto de rasgos o elementos comunes que expondremos a continuación.

4.2.1. Ahorro fiscal: sus mecanismos

Como ya advertimos, el denominador común que une a las categorías de evasión, elusión y economía de opción es la búsqueda de un ahorro tributario. Esto implica afirmar que los contribuyentes toman decisiones considerando su resultado económico y realizando actuaciones cuya finalidad es, en resumen, aminorar la carga tributaria.¹⁰³ La minoración requiere de una comparación entre el resultado obtenido y el que se produciría en caso de no haber efectuado esas conductas o haber realizado otras, lo que comporta la construcción de hipótesis contrafactuales cuyo resultado es que lo obrado haya generado un resultado tributario más ventajoso (ahorro) que el de las otras hipótesis. Este beneficio puede ser directo, es decir, referido a la minoración de la carga económica, que se traduce esencialmente en un pago menor o indirecto y donde se disminuyen los costos derivados de los llamados deberes formales al eliminar la obligación de efectuarlos. En Chile, por ejemplo, existe un sistema de determinación de la renta sobre presunciones que tiene, entre sus beneficios, no llevar una contabilidad; por lo cual, quien se acoge a él se garantiza un ahorro: no tener que soportar económicamente el peso que significa llevar contabilidad.¹⁰⁴

En la evasión existe un incumplimiento de la obligación, por lo cual el instrumento para obtener el ahorro es directo: no se ingresa el dinero que debía

¹⁰³ VILAR MAYER, P. (2005), p. 16.

¹⁰⁴ En la línea de que existen beneficios indirectos relativos a deberes formales se expresan RUIZ TOLEDANO, J. (1998). *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*. Barcelona: CISS, p. 29; y GÓMEZ CABRERA, C. (1997). *El fraude a la ley tributaria a la luz de su nueva regulación*. En *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* 47, (246), p. 854.

ingresarse dada la existencia de la obligación, ocultándola o desfigurándola en los casos más graves. En la elusión y economía de opción, sin embargo, se ha estimado que los mecanismos para obtener ventajas tributarias operan sobre distintos factores de la obligación tributaria: el hecho imponible (evitación total o parcial), el devengo (traspasar devengos a otros períodos), la base imponible (traspasar utilidades, utilización de pérdidas), los puntos de conexión, los hechos no sujetos, exenciones, beneficios, etc. Detallarlos todos sería una ardua tarea. No obstante, en lo que nos interesa a nosotros y conforme a nuestro objetivo (distinguir los elementos comunes de la elusión y la economía de opción), nos basta con determinar genéricamente la mecánica que asumen.

Varios autores a los que seguiremos han recogido, desde la doctrina y jurisprudencia alemanas, dos grupos o modelos operatorios que permiten la obtención de ventajas tributarias: el primero, referido a la «evitación total o parcial» formal del hecho imponible, y el segundo, a la «utilización o captación» de normas que signifiquen una forma de mejoría fiscal, donde se ubican especialmente las exenciones, beneficios y hechos no sujetos.¹⁰⁵

En el primer grupo («evitación total o parcial del hecho imponible») se incluye el hecho de no realizar el supuesto descrito en la hipótesis, sin realizar ninguna otra conducta; así como el rechazo o la renuncia a situaciones o derechos, motivados por razones fiscales. Por ejemplo, si se grava la venta de un inmueble, el sujeto simplemente decide no comprar; o frente a un alza de su impuesto a la renta, decide no trabajar para no generar más riqueza; o frente a los impuestos que afectan a la venta de tabaco, decide no fumar, etc. Hay, por supuesto, situaciones más complejas, como la que cita ROSEMBUJ, donde explica que algunos hoteles de cinco estrellas en Barcelona disminuyeron sus estrellas, prestando idénticos servicios, para rebajar el IVA que cargaban a sus clientes.¹⁰⁶ O lo que ocurre en Chile, donde si se repudia una herencia, no nace el impuesto a las asignaciones hereditarias. Si bien estas situaciones podrían ser consideradas cuestiones dejadas al «espacio libre del derecho»¹⁰⁷ o a lo que

¹⁰⁵ RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G. (2004). *El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)*. En *Estudios financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (257-258), pp. 41-42; en el mismo sentido, MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), pp. 48-49; BÁEZ MORENO, A. (2009), p. 191.

¹⁰⁶ ROSEMBUJ, T. (1994), pp. 59 y 60.

¹⁰⁷ LARENZ, K. (1994), p. 364.

BOBBIO llama «espacio jurídico vacío»,¹⁰⁸ nosotros las incluiremos dentro de las opciones de economía de opción, entendiendo que la causa que movilizó al sujeto a no realizar la conducta o a rechazar o renunciar a un derecho es de índole tributaria, y distinguir entre lo tácito expreso y el espacio jurídico vacío es, conceptual y prácticamente, de muy difícil realización.¹⁰⁹

También dentro de la evitación estarían los supuestos generados por lagunas, entendidos por ahora, en palabras de LARENZ, como silencios de las reglas, contrarios al plan de la ley.¹¹⁰ Corresponden a supuestos no tipificados o comprendidos en las reglas, no alcanzables por vía de la interpretación al encontrarse fuera de los significados atribuibles a los textos. Esto permite que un contribuyente en esa situación obtenga una consecuencia –sobre todo económica– substancial o materialmente semejante o equivalente a las que se derivan de supuestos incorporados en algunas reglas, pero que, al estar fuera de las hipótesis gravadas, no conlleve gravamen tributario.¹¹¹

En el segundo grupo («captación o utilización de reglas») se requiere que existan hechos operativos descritos en los textos normativos, cuya consecuencia es generar ventajas fiscales. Así, cuando se dé el supuesto establecido en la regla, se producirá alguna forma de ahorro fiscal, bien porque no se genera el hecho imponible (hechos no sujetos) o porque permite (o establece) determinadas deducciones o imputaciones, etc. Las razones de la existencia de normas con esta clase de consecuencias jurídicas favorables a los contribuyentes son variadas, desde cuestiones técnicas (como evitar la doble imposición o simplificar sistemas impositivos) hasta consideraciones de fomento, donde la justificación subyacente es producir efectos sustanciales o materiales –especialmente económicos– que impacten positivamente en el desarrollo de actividades que conforman el quehacer económico, cultural y social. En este apartado se pueden encontrar, por ejemplo, las leyes que fomentan la instalación de personas y empresas en determinadas áreas geográficas, el impulso de

¹⁰⁸ ROSEMBUJ, T. (1994), pp. 51-53. En todo caso, el concepto de espacio jurídico vacío fue sostenido por BERGBOHM. Ver OLASO, L. M. y CASAL, J. M. (2007). *Curso de introducción al derecho* (tomo II). Caracas: Universidad Católica Andrés Bello, pp. 535-536.

¹⁰⁹ Ver capítulo 1. 4.3.2.

¹¹⁰ LARENZ, K. (1994), p. 366.

¹¹¹ PONT CLEMENTE, J. F. (2006.b), p. 34; ver también SIOTA ÁLVAREZ, M. (2010), pp. 189-192.

determinado sector o actividad económica, el fomento del deporte, las artes y la educación, el cuidado y mantención del patrimonio, etc.¹¹²

También es significativo señalar que el ahorro se puede lograr tanto a nivel particular como de grupo. En efecto, se pueden obtener formas de ahorro mirando el resultado final de un grupo constituido por varios contribuyentes, pero con propiedad relativamente común. Esta situación opera, por ejemplo, en materia de precios de transferencia, en la cual se trasladan utilidades, mediante acuerdos de precios relativos a bienes y servicios, desde un contribuyente a otro, vinculando (a fin de aprovechar distintos regímenes tributarios, dados por la concurrencia de múltiples factores como pueden ser diversas jurisdicciones tributarias) distintos sistemas de cuantificación de la obligación, existencia de regímenes especiales, etc. Lo que importa recalcar aquí es que, en estas situaciones, las maniobras suceden a nivel de grupo y son consecuencia de la existencia de regímenes tributarios distintos.

4.2.2. No hay incumplimiento de la obligación tributaria

Para explicar la idea de que no existe propiamente un incumplimiento de la obligación tributaria, partiremos del problema sobre la falta de claridad del término «elusión» al ser usado en dos campos del derecho tributario (el sustantivo y el penal) y, por tanto, de la ambigüedad del significado que el ordenamiento entrega y entregó al término «eludir».¹¹³

El artículo 305 del Código Penal Español (CPE) indica que se configura el tipo «eludiendo el pago del tributo, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma...» Por su parte, en Chile el artículo 97, n.º 4, inciso primero del Código Tributario de Chile (CTCH), establece como sanción una pena privativa de libertad y una multa del «50% al 300% del

¹¹² En Chile, por poner un ejemplo notorio, existen múltiples leyes que desgravan las donaciones y, en muchos casos, conceden beneficios como deducciones e imputaciones. Así, hay leyes de donaciones para fines culturales y patrimoniales, de educación e investigación, para fines sociales, para la promoción del deporte, etc. Ver: SALAZAR, D. (2003). *Incentivos tributarios a las donaciones en el marco de política fiscal*. Memoria de grado. Valparaíso: PUCV.

¹¹³ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), pp. 12-13; CARRASQUER CLARÍ, M. L. (2002) pp. 123-129; TEJERIZO LÓPEZ, M. (2012), p. 107, si bien este autor habla de defraudación como aquellos comportamientos dirigidos pura y exclusivamente a incumplir las normas tributarias y como equivalente de elusión.

valor del tributo eludido». ¹¹⁴ En estos casos, el término «eludir» se sitúa como elemento configurativo del tipo o de la pena, es decir, para la existencia del ilícito penal, debe producirse la elusión del pago del tributo.

Sin duda, existe una idea común entre la elusión «civil» (por así decirlo) y la penal, ya que en ambas hay conductas destinadas a la minoración de la carga tributaria. ¹¹⁵ Sin embargo, como hemos comentado, presentan particularidades que provocan que, en la primera, la evitación pueda transformarse en «fraude» a la Hacienda y que la segunda se considere una actuación sin respaldo jurídico, consecuencia de que en la elusión penal se evite el cumplimiento de una obligación ya nacida (y, al hacerlo mediante la ocultación o la desfiguración, se transforme en un delito). Como decíamos a propósito de la evasión, lo que le otorga su carácter es la existencia de una reacción del ordenamiento jurídico (ilicitud) frente al incumplimiento de la obligación tributaria (que tiene por objeto un ahorro tributario). Lógicamente, para que exista incumplimiento se requiere que la obligación tributaria exista, para lo cual debe haber acontecido el hecho que se contiene en el supuesto configurado por la ley y cuya consecuencia normativa es, justamente, el nacimiento de tal obligación.

En simple lógica opositiva, para que exista elusión o economía de opción no puede haber incumplimiento directo de la obligación, lo que implica que no debe ocurrir un hecho imponible que la genere. ¹¹⁶ Por ello, en la elusión «civil»

¹¹⁴ En Chile se ha discutido si el tipo del artículo 97, n.º 4 es de resultado (perjuicio fiscal) o de mera actividad. La mayoría parece inclinarse por el hecho de ser un ilícito de mera actividad: entre otros argumentos, la redacción de la disposición indica que se constituye el ilícito cuando determinadas situaciones «puedan» o «estén encaminadas a», con lo cual no se requeriría un resultado, sino simplemente la realización de actuaciones dirigidas a... Ver ALVARADO, A. (2011). *Delitos de emprendimiento en el código tributario*. Santiago de Chile: Librotecnia, p. 222; VAN WEEZEL, A. (2007). *Delitos tributarios*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, pp. 46 y ss. Por otra parte, se argumenta que la pena exige haber sido eludida, esto es, que no se haya ingresado la prestación de la obligación tributaria, con lo cual se está exigiendo un resultado. Ver ORTIZ QUIROGA, L. (2000). *Sobre el perjuicio en el delito tributario*. En RODRÍGUEZ, L. (coord.) (2008). *Delito, pena y proceso. Libro de homenaje a la memoria del profesor Tito Solari Peralta*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, pp. 481-494.

¹¹⁵ KRUSE, H. (2001), p. 589; TEJERIZO LÓPEZ, M. (2012), p. 116.

¹¹⁶ Entre otros, PONT CLEMENTE, J. F. (2006.a), p. 39; CARRASQUER CLARÍ, M. L. (2002), pp. 135-138; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. y PÉREZ DE AYALA, J. L. (2008). *Fundamentos de derecho tributario*. Madrid: Ganseliesel, p. 66, disponible en <http://vlex.com/vid/39696239>; VILAR MAYER, P. (2005), p. 16; y KRUSE, H. (2001), p. 594: este autor señala que «el problema de la violación indirecta de la norma fiscal se resuelve, por tanto, en una cuestión del cumplimiento del supuesto»; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. (2001). *La elusión fiscal frente a las conductas ilícitas: una cuestión aún sin resolver*. En *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (260), pp. 426-427; TEJERIZO LÓPEZ, M. (2012), p. 115.

la evitación, que se traduce en una menor carga, se produce antes o conjuntamente con el nacimiento de la obligación, impidiendo que esta nazca. No obstante, es conveniente precisar este planteamiento: como veíamos anteriormente, una forma de obtener ahorro fiscal es mediante la evitación del hecho, lo que encaja con la idea de que elusión y economía de opción «evitan» el supuesto normativo que hace nacer la obligación, pero también hemos señalado que existen otras formas de lograr ahorro, como la aplicación de normas que importen una menor carga económica, bien porque nace una obligación (de menor carga) o porque concurren hechos no sujetos, exenciones, deducciones, etc. En todas estas circunstancias acaecerán hechos relativos a supuestos, dando lugar a una obligación tributaria de menor intensidad (respecto de otra de mayor gravamen) o con una cuantía menor a la que correspondería de concurrir el supuesto que genera el beneficio. Por eso, el énfasis se pone en que las actuaciones que generan el ahorro fiscal no signifiquen un *incumplimiento de la obligación nacida en la forma en que esta nació*.

En esta línea, algunos autores hacen distinciones según el momento en que se produce la actuación. Así, los actos realizados con posterioridad al nacimiento de la obligación (que tienen por objeto su incumplimiento) y que, por tanto, comportan una transgresión directa, se ubican en la esfera de la evasión. En cambio, si los actos se efectúan antes o conjuntamente¹¹⁷ a la realización del hecho imponible,¹¹⁸ se está ante situaciones de economía de opción o elusión. En definitiva, la diferencia con la evasión viene dada porque en esta nació una determinada obligación, que es la que se oculta, desfigura o incumple; en cambio, en las otras dos categorías la obligación tributaria no nace o, una vez nacida, se cumple en la forma que formalmente se ha estructurado.

4.2.3. Concurrencia de actuaciones que en apariencia están revestidas de amparo jurídico

La concurrencia de actuaciones revestida de amparo jurídico consiste en que al menos la actuación (es decir, el camino menos o nada gravoso elegido por el contribuyente) no puede contradecir directamente el sentido normativo que se le

¹¹⁷ PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. y PÉREZ DE AYALA, J. L. (2008), p. 66.

¹¹⁸ VILAR MAYER, P. (2005), p. 16.

ha atribuido a una regla; de hecho, si lo hiciera no habría elusión, sino una contravención directa de la norma.

Existen dos versiones de esta circunstancia, dependiendo la posición que se tenga sobre el fraude a la ley en materia tributaria: quienes sostienen que el fraude de ley tributario es una figura autónoma, y que grava economías de opción, entienden que tal amparo existe; al contrario quienes entienden que el fraude de ley tributario es una manifestación del fraude de ley civil, consideran que tal amparo es aparente, no existe.¹¹⁹

La postura más vehemente a favor de este amparo es la que sostienen tanto FERREIRO como FALCÓN Y TELLA.¹²⁰ Ambos afirman que las actuaciones por medio de las cuales se alcanza el ahorro fiscal deben ser «lícitas, válidas y reales».¹²¹ La situación será correcta si no existe simulación y contiene todos los elementos de concurrencia exigible para que sea eficaz, esto es, sujeto, causa y objeto.¹²² En este supuesto, el amparo es real, es existente, pero al tratarse de «casos excepcionales», se permite que la Administración pueda gravarlos dado que el legislador no ha podido pensarlos, si bien, «de haber reparado en ellos, los habría gravado necesariamente».¹²³

Otra postura, , es la que reconoce la existencia de actuaciones revestidas de una «legalidad formal»¹²⁴ o «apariencia de legalidad»,¹²⁵ o que se encuentran «bajo el amparo formal de una ley»,¹²⁶ pero que no es real. Así, por ejemplo, GÓMEZ caracteriza el fraude de ley tributario como la situación de «eludir los efectos de una norma imperativa (norma defraudada) mediante actos celebrados al amparo de una normativa distinta que produce el mismo o análogo efecto que se habría producido al realizar el hecho imponible».¹²⁷ Esta versión, se formula a partir del reconocimiento de la existencia de un acto formalmente correcto, pero que luego de examinarse, especialmente a la luz de los medios y los fines, el

¹¹⁹ Respecto a esta discusión, ver SIOTA ÁLVAREZ, M. (2010), pp. 170-179.

¹²⁰ FALCÓN Y TELLA, R. (1995.a), pp. 14-15.

¹²¹ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 13. Se debe aclarar que, para este autor, las conductas en fraude de ley están en el ámbito de las economías de opción, de la licitud.

¹²² FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 13.

¹²³ FALCÓN Y TELLA, R. (1995.a), pp. 14-15.

¹²⁴ CARRASQUER CLARÍ, M. L. (2002), pp. 133-134.

¹²⁵ GONZÁLEZ GARCÍA, E. (2001), p. 26.

¹²⁶ TEJERIZO LÓPEZ, M. (2012), p. 110.

¹²⁷ GÓMEZ CABRERA, C. (1997), p. 838.

contenido y la forma e intención, las partes y el camino elegido¹²⁸ o la causa,¹²⁹ se desvela que era sólo apariencia; de ahí que se deba aplicar no la norma que otorga la apariencia, sino la eludida.

No obstante, con independencia de la posición que se tenga sobre el fraude a la ley en la elusión, la existencia de una cobertura de amparo (real o aparente) será un requisito indispensable.¹³⁰ Indistintamente de si se adopta una u otra posición, tanto la economía de opción como la elusión requieren que los actos, contratos, convenios y, en general, cualquier actuación tiendan a producir las consecuencias jurídicas propias. Si el ahorro se produce por medio de actos que manifiestan situaciones inexistentes o distintas a las reales, es decir, si se busca obtener consecuencias jurídicas distintas a las reales, equivale a incumplir una obligación nacida por medio de su ocultamiento o desfiguración, cosa que se encuentra expresamente sancionada y, como tal, conforma un ilícito ubicable en el campo de la evasión.

Por ello, el acto debe presentarse, formalmente, como lícito, válido y real. En consecuencia, entendemos que la economía de opción, y sobre todo la elusión, se caracterizan «por ser un comportamiento que queda siempre dentro de los confines de un juego legal» y tienen «un procedimiento formalmente legítimo».¹³¹

Esta legitimidad formal no comporta que los efectos de los actos sean finalmente aceptados. A nuestro entender, es en este campo aplicativo donde se juega la diferenciación elusión- economía de opción, si se acepta la aplicación de las consecuencias jurídicas estaremos en el campo de la economía de opción; en cambio, si el amparo requerido es rechazado, nos situaremos en el campo de la elusión.

4.3. Economía de opción: conceptos afines

Como ya hemos señalado en nuestra argumentación, el empleo de los conceptos de elusión y economía de opción debe mantenerse en razón de cierto uso compartido y generalizado. Ambos dan cuenta de una imagen

¹²⁸ GONZÁLEZ GARCÍA, E. (2001), p. 19.

¹²⁹ GÓMEZ CABRERA, C. (1997), pp. 861-862; TEJERIZO LÓPEZ, M. (2012), p. 107.

¹³⁰ Ver capítulo 4. I. 2.1.

¹³¹ CARRASQUER CLARÍ, M. L. (2002), pp. 133-134.

convencionalmente aceptada, a saber, que hay situaciones que buscan obtener ahorro fiscal y que son distintas a la evasión, formalmente correctas y aplicativamente aceptadas, y otras que no lo son.

A nuestro parecer, el término «economía de opción» transmite mejor que otros conceptos alternativos la idea compartida de elección de vías válidas encaminadas a obtener ahorro tributario, conforme pasamos a explicar.

Como ya se ha dicho, la doctrina española ha creado y usado el concepto de «economía de opción» como la facultad de escoger entre distintas posibilidades de acuerdo con la búsqueda de una ventaja tributaria dentro de lo aceptado por el sistema jurídico. En ocasiones, se utiliza como sinónimo la expresión «planificación tributaria», que queda así ubicada en el campo de lo permitido por el ordenamiento jurídico.¹³² En Chile, RECABARREN define «planificación tributaria» como una «herramienta legítima, consistente en la acción del contribuyente destinada a maximizar su utilidad después de impuesto, utilizando para ello una forma de organización o de contratación que le permita disminuir su carga impositiva».¹³³ VERGARA también sostiene que la planificación fiscal involucra conductas permitidas, entendiéndola como un «proceso metódico y sistemático, constituido por conductas lícitas del contribuyente, realizadas ingeniosamente con la finalidad de aumentar su rentabilidad financiero fiscal, mediante la elección racional de alguna de las opciones legales tributarias que el ordenamiento jurídico establece».¹³⁴ Para RIVAS y PAILLACAR, la planificación tributaria sería una conducta lícita que sucede cuando el contribuyente «elijan racionalmente –con astucia e ingenio– un determinado negocio o actividad económica con el fin de evitar legalmente la configuración del hecho gravado o para realizar uno con una menor carga impositiva».¹³⁵

No encontramos más razón para esta asimilación entre licitud y planificación que una consideración abstracta de la idea de la validez de

¹³² GARCÍA NOVOA, C. (2004). *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, pp. 102-103; en el mismo sentido, RUIZ TOLEDANO, J. (1998), p. 27.

¹³³ RECABARREN, S. (1993). *Planificación tributaria o fraude de ley*. Memoria de grado. Santiago de Chile: Universidad de Chile, p. 1.

¹³⁴ VERGARA HERNÁNDEZ, S. (2006), pp. 15 y 18.

¹³⁵ RIVAS CORONADO, N. y PAILLACAR SILVA, C. (2007), p. 20.

planificar conductas con un objetivo tributario. Esto se funda en la noción de libertad personal más básica, que faculta a las personas a imaginar y pensar conforme lo estimen y, de este modo, diseñar y ordenar los modelos que deseen. En este punto, nos avenimos a lo que expresan MARÍN¹³⁶ y MASSONE¹³⁷: planificar es una idea neutra, indiferente al derecho, ubicada dentro del denominado «espacio libre del derecho».

El significado que la Real Academia Española asigna al término «plan» es, en su segunda y tercera acepción, «intención, proyecto» y «modelo sistemático de una actuación pública o privada, que se elabora anticipadamente para dirigirla y encauzarla», respectivamente.¹³⁸ Según estas definiciones, la planificación requiere de un modelo sistemático o un proyecto destinado a dirigir y encausar actuaciones, por lo que es anterior a cualquier actuación. Los actos concretos no tienen importancia, sino que se trata, más bien, de una abstracción destinada a guiar acontecimientos específicos. El término «tributaria» indica el objetivo o meta del proyecto, su causa, la guía hacia donde se encauzan las actuaciones. De ese modo, la expresión «planificación tributaria» indica el alcance de alguna forma de ahorro, mejoría o ventaja, lo que comporta una comparación entre el resultado obtenido y el que se obtendría si no se hubiese realizado actuación alguna o si se hubiesen realizado otras actuaciones. Así, el sentido atribuible a esta expresión desde el significado de sus términos sería el de elaboración de un proyecto o modelo que determinará y dirigirá actuaciones a fin de obtener un resultado tributario más ventajoso (ahorro) que el de otras conductas o el de no realizar ninguna.

En esta línea, desde un punto de vista doctrinal, MARÍN plantea que por «planificación tributaria» se entiende, en general, el plan de un contribuyente destinado a crear situaciones de las cuales resulte una ventaja tributaria o un menor pago de impuesto, y agrega que podrá ser calificada de lícita o ilícita, dependiendo de si el ordenamiento jurídico acepta o no las consecuencias de dicha planificación.¹³⁹ Como afirma MASSONE, en este planteamiento la

¹³⁶ MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), pp. 40-42.

¹³⁷ MASSONE PARODI, P. (2013), pp. 435- 436.

¹³⁸ RAE (2014).

¹³⁹ MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), pp. 40-42. Se debe señalar que entendemos la idea de la planificación como una actuación neutra que responde a la pregunta fundamental de la tesis de la autora sobre la licitud de la planificación tributaria.

planificación tributaria pasa a ser un concepto neutro, una simple actividad destinada a lograr un resultado, por lo cual es una realidad distinta al mismo; es el medio para obtener algo y, como tal, puede usarse para fines malos o buenos, lícitos o ilícitos.¹⁴⁰

Lo que indican ambos autores tiene todo el sustento lógico: cualquier plan, para lograr su objetivo, dispone de medios que pueden ser lícitos o no y el objetivo puede lograrse o no. En este sentido, el plan, como dice su definición, se presenta como un modelo de actuaciones previo y abstracto que tiende a conseguir un ahorro fiscal y que podrá ser exitoso o no. En materia tributaria, lo será si las actuaciones realizadas según el plan son aceptadas por el ordenamiento y, finalmente, generan ahorro tributario, y no lo será cuando no obtenga el ahorro, pudiendo ser una de las causas la falta de aceptación de las actuaciones realizadas.

De esta forma, la planificación tributaria como abstracción y concreción no refleja la idea de aceptación de la calificación como una situación conforme al sistema jurídico, que es lo que, a nuestro parecer, sí incluye el concepto de economía de opción. La planificación es una noción neutra y la aceptación, rechazo o incluso ilicitud son varias de las consecuencias que pueden tener lugar no sobre la planificación, sino sobre las actuaciones que se derivan, por eso preferimos el concepto de economía de opción.

En Chile, la doctrina utiliza otros sinónimos de economía de opción: «ahorro de impuesto»,¹⁴¹ «elusión lícita»,¹⁴² «evasión lícita o legal»¹⁴³ o, simplemente, «elusión». Este último es usado por autores como BRZOVIC¹⁴⁴ o MONTECINOS,¹⁴⁵ que en Chile, la agencia fiscal no está autorizada para desconocer o superar las formas que los contribuyentes, en el ejercicio de la libertad de actuación, hayan decidido adoptar, por lo que la elusión es una reacción legítima del contribuyente frente al impuesto y equivale a lo que otros estudiosos denominan «planificación fiscal», «economía de opción» o incluso

¹⁴⁰ MASSONE PARODI, P. (2013), pp. 435- 436.

¹⁴¹ MASSONE PARODI, P. (2013), p. 435.

¹⁴² ROGEL CÉSPEDES, B. (2008), pp. 9-10.

¹⁴³ DUMAY PEÑA, A. (1970), p. 2.

¹⁴⁴ BRZOVIC GONZÁLEZ, F. (2003), pp. 362-363.

¹⁴⁵ MONTECINOS ARAYA, J. (2000), pp. 153-154.

«evasión lícita».¹⁴⁶ El argumento central era la inexistencia de una cláusula general antielusiva o la concurrencia de una concepción restringida de la función aplicativa que niega el examen de actuaciones que generan ahorro fiscal por medio de determinadas técnicas o figuras, como el fraude de ley o el abuso de configuraciones jurídicas.¹⁴⁷ Sin embargo, la validez de esta premisa expiró, pues una cláusula general antielusiva fue incorporada en el ordenamiento jurídico tributario chileno con fecha 29 de septiembre de 2014. Así se terminó con la oposición de ilícito-lícito en términos de evasión-elusión y se incorporó, con toda lógica, una tercera categoría referida a las situaciones que quedan desautorizadas por el uso de la cláusula general antielusiva, lo que implica la obligación de volver a designar la parcela de lo aceptado.

MASSONE, autor de fuerte influencia en Chile, utiliza el término «ahorro tributario»¹⁴⁸ para dar cuenta del objetivo que buscan distintos tipos de actuaciones, pero al no reflejar la calificación de dicha actuación, su uso no permite contar con la valoración de las actuaciones, como, por el contrario, sí lo hace el concepto de economía de opción, que nos coloca de inmediato en la parcela de lo permitido.

Por último, como ya hemos señalado, el uso del término «evasión lícita» ha sido rechazado, dado que se trata de una noción contradictoria que propone que en la parcela de lo ilícito existen situaciones lícitas.

En resumen, dentro de los conceptos analizados, «economía de opción» es el que mejor da cuenta del hecho jurídico que se pretende retratar, a saber, la existencia de actuaciones donde el sujeto escoge entre distintas alternativas, basando su elección en consideraciones de ahorro fiscal aceptadas por el sistema normativo.

4.3.1. Economía de opción: reconocimiento

Señalábamos con anterioridad que el concepto de economía de opción tiene un padre conocido y reconocido. En efecto, fue José Larráz quien lo introdujo en un discurso efectuado ante la Real Academia de la Jurisprudencia y Legislación el

¹⁴⁶ MONTECINOS ARAYA, J. (2000), p. 154.

¹⁴⁷ RIVAS CORONADO, N. y PAILLACAR SILVA, C. (2007), p. 23; MONTECINOS ARAYA, J. (2000), p. 161.

¹⁴⁸ MASSONE PARODI, P. (2013), p. 435.

10 de agosto de 1951. Para no repetir lo ya expuesto,¹⁴⁹ resumiremos que, en esencia, distinguía entre *fraus legis fisci*, entendido como las maniobras destinadas a «obtener una disminución o supresión de la carga tributaria, en oposición, si no con lo querido por la letra de la ley, sí con lo querido por el espíritu de esta»,¹⁵⁰ de otra figura peculiar del derecho tributario, que «en defecto de denominación ya acuñada, llamaré economía de opción»,¹⁵¹ la cual define como una conducta acorde a la legislación y que «no atenta a lo querido por el espíritu de la ley»,¹⁵² donde existe «concordancia entre lo formalizado y la realidad» y se «procura un ahorro tributario»,¹⁵³ aprovechando las opciones explícitas y tácitas que ofrece la propia ley.¹⁵⁴

Esta noción ha sido reconocida por el Tribunal Constitucional en sentencia 46/2000, de 14 de febrero de 2000, Fundamento Jurídico 6, que lo definió como «la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras». Lo importante de esta explicación es el reconocimiento otorgado al concepto, aunque también es necesario señalar que distingue expresamente entre dos tipos de economías de opción: las deseadas por el ordenamiento y las indeseadas.¹⁵⁵

Otros tribunales también han recogido esta aceptación. Así, la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 14 de marzo de 2005 señala: «La “economía de opción”, fundada en el principio de autonomía de voluntad, en la libertad de contratación establecida en el artículo 1255 del Código Civil, produce un ahorro fiscal a las partes que no resulta contrario al ordenamiento jurídico»;¹⁵⁶ o la STS de 28 de junio de 2006, que se refiere a la economía de opción como «expresión

¹⁴⁹ Ver capítulo 1. 2.

¹⁵⁰ LARRAZ, J. (1952), p. 59.

¹⁵¹ LARRAZ, J. (1952), p. 61.

¹⁵² LARRAZ, J. (1952), p. 62.

¹⁵³ LARRAZ, J. (1952), p. 61.

¹⁵⁴ LARRAZ, J. (1952), p. 62.

¹⁵⁵ La STCE 46/2000, de 14 de febrero de 2000 (Fundamento Jurídico 6) señalaba: «No cabe duda, pues, que la finalidad perseguida (que no el medio) resultaba constitucionalmente lícita, por cuanto procuraba someter a tributación la totalidad de las rentas de los sujetos pasivos con independencia de su naturaleza, en un intento de evitar la minoración del gravamen mediante el recurso a “economías de opción” indeseadas (entendiendo por tales la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras), como expresión máxima de la búsqueda de la capacidad económica efectiva.»

¹⁵⁶ En parecido sentido, STS de 11 de mayo de 2004 y de 2 de noviembre de 2002.

de la libertad privada de elegir los negocios y formas jurídicas adecuadas, buscando la menor incidencia del ordenamiento tributario, generando un ahorro tributario, y ello incluso con fundamento último en la intangibilidad de la esfera personal y patrimonial del individuo con apoyo en el respeto a los derechos de la personalidad (artículo 10 de la Constitución Española)».

Pese a haber sido incorporada en las convenciones jurídicas españolas, se ha discutido sobre el contenido de esta noción,¹⁵⁷ lo que comporta, también, un debate sobre sus límites. En este sentido, la STS de 30 de mayo de 2011 indicaba: «El intento de acuñar un concepto de "economía de opción" no es reciente en nuestra doctrina. El primer intento serio se sitúa, al menos, en los años cincuenta del pasado siglo cuando se propone la utilización del término para designar conductas de los contribuyentes en las que se da concordancia entre lo formalizado y la realidad, no existe simulación, no resultan contrarias ni a la letra ni al espíritu de la Ley y se procura con ellas un ahorro financiero. Sin embargo, es forzoso reconocer que el tiempo transcurrido no ha disipado las dificultades que presenta determinar la formulación negativa de sus límites, en constante tensión con los del fraude de ley tributaria y las diversas modalidades de negocios anómalos, y, más aún, la precisión, en positivo, de su contenido y alcance.»

En Chile poco se puede decir sobre este concepto, pues su uso ha sido sólo doctrinal y bastante restringido. Sin embargo, estimamos que el recién agregado artículo 4 ter CTCH,¹⁵⁸ en su inciso segundo, da cuenta del mismo al establecer la legitimidad de la «razonable» opción entre conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. El texto establece expresamente la

¹⁵⁷ Posición contraria, esto es, que se trata de un concepto sin discusión: MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), p. 45.

¹⁵⁸ «Artículo 4.º ter.- Los hechos imponibles contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.» Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.»

validez de optar entre distintos caminos jurídicos, lo que no significa aporte o novedad alguna, ya que la posibilidad de elección es una cuestión inherente a la libertad. Sin embargo, terminológicamente sí existe novedad debido a la introducción de la palabra «razonable».

PONT CLEMENTE entiende que el concepto de economía de opción explica una forma de proceder que constituye una virtud. Es la conducta que tendría un ciudadano sensato, la pauta de conducta del contribuyente medio, no el privilegio de unos pocos; es el atributo predicable del buen «padre de familia» en la eficaz administración de su patrimonio y rentas,¹⁵⁹ consistente en la ordenación de sus «actividades conforme al deseo de minorar sus costes fiscales en el marco de lo jurídicamente correcto. Lo correcto deviene la pauta del comportamiento exigible al buen contribuyente y su averiguación transita por la interpretación crítica del Derecho aplicable a cada caso»,¹⁶⁰ lo que, en definitiva, permite escoger dentro de las «múltiples posibilidades abiertas a los contribuyentes (se subentiende lícitas) para configurar sus relaciones económicas y jurídicas de la manera que les resulte fiscalmente menos onerosa».¹⁶¹ Transita de esta forma por lo que podríamos denominar el sujeto económico racional, que actúa escogiendo la decisión que dentro del universo de alternativas resulte más conveniente a sus intereses. Esta es la situación que SMITH ponía de relieve en su obra *La riqueza de las naciones* (lib. I, cap. II, 17): la idea del propio interés como consideración que impulsa a actuar.¹⁶² Los ordenamientos jurídicos tributarios están cruzados por supuestos cuya realización conlleva beneficios o castigos (en el sentido propio del término o, simplemente, como idea de mayor carga tributaria). La lógica que hay detrás es que el ser humano, como ser racional, actuará en razón de sus intereses, optando por la conducta propia del buen «padre de familia», o sea, la más conveniente a sus intereses patrimoniales. En línea con este razonamiento se entiende que la economía de opción (es decir, la legítima posibilidad de optar

¹⁵⁹ PONT CLEMENTE, J. F. (2006.b), p. 18.

¹⁶⁰ PONT CLEMENTE, J. F. (2006.b), p. 140.

¹⁶¹ PONT CLEMENTE, J. F. (2006.b), p. 18; FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 9.

¹⁶² «No es la benevolencia del carnicero, del cervecero o del panadero la que nos procura el alimento, sino la consideración de su propio interés. No invocamos sus sentimientos humanitarios sino su egoísmo; ni les hablamos de nuestras necesidades, sino de sus ventajas.» En SMITH, A. (1794) (1996), *Investigación de la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones* (tomo I). Valladolid: Junta de Castilla y León, p. 23.

entre alternativas de configuración a fin de lograr un ahorro fiscal) da cuenta de lo que un buen «padre de familia» –el sujeto económico racional– haría a fin de cuidar y mantener su patrimonio, dentro del marco de lo jurídicamente correcto, que debe ser modelado en los procesos aplicativos del derecho.

La norma chilena, unida a lo que expone PONT, trata de la razonabilidad que mueve al buen «padre de familia» en cuanto al cuidado y mantención de su patrimonio y justifica la elección de la conducta o alternativa para la obtención de un ahorro fiscal. Así, entendemos que el nuevo texto introducido en la legislación tributaria chilena reconoce lo que algunos, minoritariamente, proponían usar como término que reflejara esas situaciones que buscan ahorro fiscal y son aceptadas: «economía de opción». Según UGALDE y GARCÍA, dicha noción consiste en «la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario».¹⁶³ Este concepto justifica el proceder del sujeto que realiza actos en pos de un ahorro fiscal, en cuanto sujeto racional que elige de acuerdo a juicios de conveniencia.¹⁶⁴

Sin embargo, esta perspectiva de la economía de opción como una conducta razonable no termina de resolver un aspecto importante: ¿cuál es el campo de las «múltiples posibilidades» correspondiente al universo de alternativas entre las cuales el sujeto racional escoge de forma que el sistema le otorgue el amparo que solicita? Esto es lo que intentaremos abordar en los próximos puntos.

4.3.2. Economía de opción como noción relevante

Antes de continuar, es necesario revisar algunos postulados que entienden que el concepto de economía de opción es irrelevante jurídicamente. Un grupo de autores han convenido que la elección consistente en realizar o no el hecho imponible (efectuar o no una compra) es una cuestión de hecho fuera del mundo jurídico y, por ello, intrascendente. De esta manera, AMORÓS, para quien lo

¹⁶³ UGALDE, R. y GARCÍA, J. (2006), p. 53.

¹⁶⁴ El sujeto racional es un tema de arduo debate en la esfera de las ciencias económicas, en cuanto a que se entiende que los sujetos también actúan basados en consideraciones que muchas veces pueden ser calificadas de irracionales, como lo hace ver STIGLITZ, J. (2010). *Regulación y fallas*. En *Revista de economía institucional*, 12 (23), p. 20.

ilícito se ubica en el campo de la «evasión» (sea mediante procedimientos «aparentemente legales» –delitos e infracciones tributarias– o «sin apariencia legal» –fraude de ley, simulación y abuso de formas jurídicas–),¹⁶⁵ explica que fuera de este sector está el mundo de los hechos, el mundo de lo extrajurídico, y es en él donde acontece lo que llama «elusión» o evitación del hecho imponible que comporta el no nacimiento de la obligación tributaria.¹⁶⁶ De modo parecido, aunque más relativizado, PALAO TABOADA señala¹⁶⁷ que la «única opción que se ofrece al contribuyente es [...] la de realizar o no el presupuesto de hecho de la norma tributaria o realizar uno o más de entre diversos presupuestos, posibilidad que ni es privativa del derecho tributario ni necesita ser designada con un término especial...»¹⁶⁸ ROSEMBUJ, por su parte, considera la idea de economía de opción como una materia «jurídicamente irrelevante», puesto que se ubica como parte de una «autonomía meramente lícita en sí, o sea, intereses que se encomiendan, o mejor, se “abandonan” a los particulares como intereses propios de estos». Este concepto se ubica en lo que BOBBIO denomina el «espacio jurídico vacío»,¹⁶⁹ cuyo carácter es la ausencia de regulación y donde florece la libre expresión de los seres humanos en su totalidad, diferenciándose del «espacio jurídico pleno, que es el limitado por normas jurídicas o regulado por el derecho».¹⁷⁰

Estas perspectivas muestran la existencia de espacios donde la libertad de actuación se despliega con plenitud y sin cortapisas. Dejar de comprar o comprar, decidir invertir en bienes raíces o bonos del tesoro, etc., son, efectivamente, simples manifestaciones de la noción de libertad y de la capacidad de autodeterminación que las sociedades liberales reconocen a sus miembros, lo que en la esfera del Derecho se concreta en la llamada autonomía

¹⁶⁵ AMORÓS, N. (1965), pp. 582-583, 592 y 599.

¹⁶⁶ AMORÓS, N. (1965), p. 588.

¹⁶⁷ Entendemos que el profesor matizó o derechamente cambió esta opinión, al señalar, años después, que «economía de opción es lo contrario al fraude fiscal: una vía fiscalmente ventajosa que el legislador, consciente o inconscientemente, abre a la posibilidad de configuración jurídica sin que esta resulte forzada de modo alguno», en PALAO TABOADA, C. (2003) (2009), p. 151.

¹⁶⁸ PALAO TABOADA, C. (1966) (2009), pp. 22 y 23.

¹⁶⁹ ROSEMBUJ, T. (1994), pp. 53-54. Como aclaración, el concepto de espacio jurídico vacío fue sostenido inicialmente por BERGBOHM. Ver OLASO, L. M: y CASAL, J. M. (2007), pp. 535-536.

¹⁷⁰ BOBBIO, N. (1991). *Teoría General del Derecho*. Madrid: Debate, pp. 229-233.

de la voluntad y que en la actualidad, por lo menos en los estados de derecho constitucionales, no genera ningún resquemor.¹⁷¹

No obstante, estimamos que esta postura es contraria a la validez de una motivación fiscal (ahorro fiscal). Si esta motivación se desarrolla en un espacio no regulado por el derecho, como sería comprar o no comprar, entonces es ajena al mundo del derecho, es una elección intrascendente jurídicamente. En cambio, si la motivación aparece en el espacio regulado, existen dos posibilidades: si se traduce en opción entre alternativas, el ahorro será consecuencia de la conducta, no de la motivación; pero si se da fuera de las situaciones previstas y el ahorro es el motivo determinante, lo que acontecería es una elusión.¹⁷² Según esto, la motivación fiscal se desdobra en irrelevante o relevante y determina la elusión si se da en el mundo de lo disciplinado.

Sin perjuicio de que podamos considerar artificial el hecho de que no existan motivaciones fiscales en el supuesto de que se elija entre dos alternativas propuestas en el sistema jurídico, seguiremos otro camino para contradecir esta tesis. Al igual que BOBBIO, nos preguntamos: ¿debe considerarse jurídicamente irrelevante o indiferente lo que no es obligatorio y, por consiguiente, lo que representa la esfera de lo permitido o de lo lícito?¹⁷³ A nuestro entender, la relevancia del concepto «economía de opción» estriba en que da cuenta de la existencia del espacio de lo permitido, lo que resulta relevante en sí. Como explica EINAUDI, la «remoción» del impuesto, consistente en no realizar los actos que dan lugar al impuesto, no siempre ha sido permitida, es decir, no siempre fue lícito dejar de hacerlo («escoger no hacer»). Hasta 1897, en casi toda Europa era obligatorio el consumo de cierta cantidad de sal, que a su vez estaba gravada, por lo cual no estaba permitido dejar de colocarse en el supuesto normativo (adquirir sal) a fin de evitar el tributo y obtener un ahorro fiscal.¹⁷⁴ Por ello, la existencia de la posibilidad de elección da cuenta de que los ordenamientos jurídicos han formalizado la idea compartida de la libertad de efectuar o no efectuar determinadas actuaciones, lo que sustenta la construcción de lo lícito, de lo permitido, en las conductas que buscan una consecuencia fiscal.

¹⁷¹ Semejantes ideas expresa PONT CLEMENTE, J. F. (2006.b), pp. 15-16.

¹⁷² ROSEMBUJ, T. (1994), p. 82.

¹⁷³ BOBBIO, N. (1991), pp. 231-232.

¹⁷⁴ EINAUDI, L. (1958), p. 217.

La relevancia de este espacio lícito es lo que explica los innumerables informes, artículos, obras y sentencias que utilizan la noción de economía de opción, y es justamente en ese sentido, el de la determinación del espacio de libertad *per se*, así como en contraposición con aquellos espacios donde las conductas no se aceptan y otros donde son ilícitas, que nos parece pertinente ubicar esta noción en el mundo de lo jurídicamente relevante.

Por último, en Chile, el artículo 4 ter ha incorporado este concepto dentro del sector de lo regulado, lo que da lugar a un argumento de derecho positivo para rechazar la idea de la irrelevancia de este concepto o, al contrario, para sostener que lo relevante es reconocer la existencia de un espacio de opciones aceptadas por el sistema jurídico.

4.3.3. Alternativas de actuaciones: economía de opción expresa, tácita y opciones fiscales

En varias ocasiones, al hablar de economía de opción, hemos señalado que se trata de actuaciones en pos de un ahorro fiscal que son aceptadas por el sistema jurídico. Por eso creemos pertinente preguntarnos si sería factible fijar categorías que permitan establecer *a priori* las alternativas posibles (en el sentido de que serán aceptadas). Si así fuera, tendríamos inmediatamente una respuesta a las conductas que no serían aceptadas, es decir, a lo que serían situaciones elusivas. Para contestar a esta cuestión, recurriremos a una distinción tradicional entre las economías de opción existentes: por un lado, las «expresas»,¹⁷⁵ «explícitas»,¹⁷⁶ «típicas»¹⁷⁷ o «economías de opción fiscales»¹⁷⁸ y, por otro, las denominadas «implícitas», «tácitas» o «atípicas». Además, aclararemos la diferencia con una figura similar pero distinta: las llamadas «opciones fiscales».

Las economías de opción expresas son alternativas u opciones tipificadas¹⁷⁹ o «reguladas en la ley fiscal en sus supuestos y efectos», en cierto

¹⁷⁵ LARRAZ, J. (1952), p. 62; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1970). *La evasión legal impositiva*. En *Revista de Economía Política* (56), p. 14. Para este autor, son las únicas que dan origen a la economía de opción y deben estar expresamente planteadas en la ley impositiva.

¹⁷⁶ PÉREZ de AYALA, J. L. (2004). *El régimen fiscal de las «economías de opción» en un contexto globalizado*. En *I Jornada de Derecho Tributario Global*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, p. 7.

¹⁷⁷ GARCÍA NOVOA, C. (2004), p. 108.

¹⁷⁸ SIMÓN ACOSTA, E. (1998). *El fraude a la ley tributaria en proceso de revisión*. En *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* (34), pp. 45- 46.

¹⁷⁹ GARCÍA NOVOA, C. (2004), p. 108.

modo «provocadas por la ley» como medida encaminada a lograr determinadas conductas (generalmente, justificaciones de fomento).¹⁸⁰ La característica de estas opciones expresas es que se rigen por reglas distintas, es decir, que existen dos hechos operativos conducentes a resultados económicamente similares, pero con efectos tributarios distintos. Se trata entonces de un «ofrecimiento» legal expreso que los sujetos pueden tomar basándose en consideraciones económicas, lo que se traduce en usar la vía más conveniente de cara a disminuir sus costos, ya sea de forma directa, con una menor carga tributaria, o indirecta, obviando deberes formales que habría que solventar.

Respecto a las economías de opción implícitas, tácitas o atípicas, siguiendo a PÉREZ DE AYALA, son las no reguladas en sus supuestos y efectos por las leyes tributarias, provocadas desde fuera de la ley fiscal.¹⁸¹

Algunos autores establecen como categoría distinta a las economías de opción expresas las llamadas «opciones fiscales», que según GARCÍA NOVOA y MARÍN corresponden a un concepto proveniente de la doctrina francesa creado específicamente por AGOSTINI¹⁸² y seguido en España por SIMÓN MATAIX¹⁸³ y MÁLVAREZ PASCUAL.¹⁸⁴ Se entiende por tal la facultad otorgada expresamente por una regla al contribuyente que, encontrándose en una situación determinada en relación al tributo, podrá optar entre distintas opciones que afectarán la configuración del régimen tributario.

GARCÍA NOVOA diferencia entre la alternativa de la opción fiscal que recae sobre situaciones jurídico-tributarias frente a la economía de opción, que se apoya sobre la posibilidad de configuración de negocios o situaciones económicas con incidencia fiscal.¹⁸⁵ MARÍN agrega un matiz y propone que la opción fiscal no incide sobre el presupuesto de la norma tributaria: el sujeto se encuentra en una determinada situación y las alternativas que se le abren «son

¹⁸⁰ PÉREZ DE AYALA, J. L. (2006), p. 7.

¹⁸¹ PÉREZ DE AYALA, J. L. (2006), p. 7.

¹⁸² AGOSTINI, A. (1983). *Les options*. París: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, p. 8. Citado en GARCÍA NOVOA, C. (2004), pp. 108-109.

¹⁸³ SIMÓN MATAIX, M. (1998). *Las opciones tributarias en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, p. 492. Citado en GARCÍA NOVOA, C. (2004), p. 109.

¹⁸⁴ MÁLVAREZ PASCUAL, L. A. (2010). *Las exigencias formales para el ejercicio de opciones fiscales. Estudio de su régimen jurídico a la luz del principio de proporcionalidad*. En *Revista técnica tributaria* (88), p. 27. Citado en MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), p. 53.

¹⁸⁵ GARCÍA NOVOA, C. (2004), p. 109.

sobre las consecuencias que se autorizan, lo que determina dos regímenes fiscales diferentes». ¹⁸⁶ No es raro que puedan concurrir conjuntamente: primero se configuran las formas jurídicas (economía de opción) y luego, frente a una determinada situación jurídica, se escogen las opciones fiscales. Por ejemplo, en Chile, para la pequeña actividad agrícola existe un sistema para determinar la renta de acuerdo a presunciones (artículo 34 porcentaje del avalúo fiscal del bien raíz) que no requiere contabilidad. Esta situación, desde la perspectiva del ahorro fiscal, normalmente resulta conveniente. Como requisito para acceder a este régimen, la ley exige que las sociedades sean de naturaleza personal (no anónima), con una participación exclusiva de personas físicas (sin perjuicio de alguna excepción). Los sujetos tienen la facultad de determinar cómo organizarán sus actividades, por ejemplo, si son varios agricultores y deciden realizar sus actividades por medio de una sociedad, habrán de elegir si es de naturaleza personal o de capital (anónima). Si les interesa alcanzar la determinación de renta vía presunción, deberán optar por constituir una sociedad de persona, elección que constituye una economía de opción. Sin embargo, una vez colocado el sujeto en este supuesto, la norma autoriza la «opción fiscal», esto es, la posibilidad de optar entre el sistema ordinario de determinación de la renta o un sistema de acuerdo a presunciones.

Es común que las opciones fiscales puedan estar acompañadas de formalidades, como comunicaciones a la administración tributaria, o que se apliquen directamente por el contribuyente, informando a la Administración en la misma declaración. En Chile existen varios ejemplos de ello. El artículo 50 de la Ley sobre el Impuesto a la Renta (LIR) ofrece al trabajador independiente la opción de determinar su renta descontando sus gastos efectivos, lo que comportará la obligación de llevar una contabilidad, o bien rebajarlos utilizando una presunción de gastos equivalente al 30% de sus ingresos con un tope de 15 Unidades Tributarias Anuales, lo que no se comunica a la administración tributaria sino en la declaración de autoliquidación que se presenta anualmente. Parecida situación afecta a la sociedad de profesionales (artículo 42 LIR), que podrán tributar conforme al sistema establecido para los trabajadores independientes (caso en el cual la sociedad no tributa) o conforme al régimen

¹⁸⁶ MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), p. 53.

general¹⁸⁷ (esta segunda opción debe ser comunicada formalmente a la Administración en alguno de los momentos que la norma indica). En España, NOVOA¹⁸⁸ usa como ejemplo las opciones de estimación directa/estimación objetiva, prorrata general/prorrata especial y criterio de devengo/criterio de caja. Por su parte, MARÍN coloca como tales la tributación individual/tributación conjunta (artículo 83 IRPF/2006); el régimen especial de fusiones, escisiones y aportaciones de activos y canjes de valores (artículo 91 TRLIS) frente al régimen ordinario; y, en tributación internacional, la opción de optar entre el método de exención (artículo 21 TRLIS) o el método de deducción (artículo 31 y 33 TRLIS).¹⁸⁹

Esta diferenciación conceptual resulta pertinente para dar adecuada cuenta de dos tipos de alternativas que aparecen en el derecho tributario y que delimitan nuestro quehacer. Por un lado, existe una situación **referida al supuesto de la norma**, donde actúa la economía de opción (y también la elusión), y por otra, una situación donde las conductas no afectan directamente al nacimiento de la posibilidad de optar (opción fiscal), donde se elige entre las distintas alternativas asignadas en consecuencia. Sin embargo, es necesario tener presente el ligamen entre una y otra, que transforma esta diferenciación en poco relevante. La decisión de configuración de ahorro fiscal está dirigida justamente a ubicarse en la condición aplicativa de la norma que, a su vez, contiene consecuencias normativas alternativas con el fin, justamente, de hallarse en una posición que permita al sujeto optar por una situación que le genere ahorro fiscal, como en el ejemplo que hemos usado.

4.3.4. Dos posibilidades

Si utilizamos las categorías de economía de opción expresa y tácita, detectaremos dos puntos de vista sobre el ámbito de posibilidades conformes al sistema jurídico y, en consecuencia, de las que no se aceptarán. En las próximas líneas, las expondremos para comentarlas y establecer nuestra posición.

¹⁸⁷ En Chile, el sistema general de impuesto a la renta hasta antes de la modificación producida por la Ley 20.780 de septiembre de 2014 era integrado, lo que significaba que las sociedades pagaban un impuesto y las personas naturales tenían derecho a imputar el impuesto pagado contra el impuesto personal (que se denomina impuesto global complementario para los residentes o impuesto adicional para los no residentes) .

¹⁸⁸ GARCÍA NOVOA, C. (2004), p. 109.

¹⁸⁹ MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), p. 54.

4.3.4.1. El espacio de actuaciones que permite la economía de opción es el que procede de las llamadas opciones expresas

Un primer grupo doctrinal admite que las alternativas a que se refiere el concepto de economía de opción son aquellas que surgen directamente de la ley y que nosotros hemos llamado economía de opción «expresa»,¹⁹⁰ «explícita»,¹⁹¹ «típica»¹⁹² o «economías de opción fiscales.»¹⁹³

Lo característico de este grupo es su rechazo a incluir dentro del espacio de economía de opción las situaciones implícitas, tácitas o atípicas, es decir, aquellas que PÉREZ DE AYALA define como no reguladas en sus supuestos y efectos por las leyes tributarias y provocadas desde fuera de la ley fiscal.¹⁹⁴ Esta postura reduce el espacio de lo lícito a lo regulado, «a lo previsto de forma directa»,¹⁹⁵ a las alternativas expresas ofrecidas por la ley, lo que, en todo caso, podrá ser más o menos extenso dependiendo del sentido que pueda atribuirse a los textos legales.

Uno de los autores influyentes en esta tesis es ALBIÑANA. Él explicaba que «la economía de opción u opción impositiva sólo puede darse cuando la ley explícitamente ofrezca dos fórmulas jurídicas con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos impositivos diferentes, y ambas instrumenten el fin práctico o resultado real que el contribuyente se propone alcanzar».¹⁹⁶ Consideraba que, además de estas opciones expresas, existen las llamadas «economías fiscales», que se mueven en el espacio donde el derecho es indiferente, uniéndose en este punto al grupo de los que sostienen la intrascendencia de fijar un contenido al concepto de economía de opción.¹⁹⁷

CALVO VÉRGEZ señala, a su vez, que la economía de opción consiste en «la posibilidad de que disponen los obligados tributarios para optar por alguna de las previsiones alternativas que las propias leyes contemplan en

¹⁹⁰ LARRAZ, J. (1952), p. 62.

¹⁹¹ PÉREZ DE AYALA, J. L. (2006), p. 7.

¹⁹² GARCÍA NOVOA, C. (2004), p. 108.

¹⁹³ SIMÓN ACOSTA, E. (1998), pp. 45-46.

¹⁹⁴ PÉREZ DE AYALA, J. L. (2006), p. 7.

¹⁹⁵ MANTERO SÁEZ, A. (1998). *La economía de opción en el IRPF*. En *Revista técnica tributaria* (1), pp. 11-15; en sentido parecido, RUIZ TOLEDANO, J. (1998), p. 27.

¹⁹⁶ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1970), p. 14.

¹⁹⁷ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1970), pp. 15-16.

determinados casos». ¹⁹⁸ En efecto, para este autor, una vía que conduce a una ventaja tributaria será lícita únicamente si dicho camino está «previsto y querido» por la propia norma (como si las normas pudiesen querer algo). ¹⁹⁹ Repite, con ello, la idea sostenida por ALBIÑANA, para quien la vía elegida sería admitida por el derecho «siempre –insistimos– que de los términos de la ley se desprenda la alternativa de que se sirva el contribuyente». ²⁰⁰ Concluye CALVO VÉRGEZ que deben entenderse excluidas de las posibilidades de configuración cubiertas por la libertad de elección las fórmulas jurídicas «atípicas y no generalizadas en el ámbito socioeconómico». ²⁰¹ De modo similar, GÓMEZ CABRERA señala que la admisión de un acto dentro de lo lícito dependerá de **su causa**: así, serán lícitos los actos jurídicos «típicos» si se respeta su finalidad, esto es, si el resultado económico obtenido es el que se obtendría *ordinariamente* usando tal medio jurídico. En el caso de los actos jurídicos «atípicos» o «complejos» sería ordinario y admitido su uso cuando no sólo exista una razón de ahorro fiscal sino que, además, el resultado satisfaga otros «**intereses adicionales**». ²⁰²

Antes de continuar con la exposición de los argumentos de los partidarios de esta teoría, cabe hacer una precisión sobre la postura que acabamos de describir. A nuestro entender, esta determinación jurídica se debe hacer dentro de un razonamiento jurídico y, como tal, limitado a sus fuentes. Las ideas expuestas poseen lo que consideramos una posible desviación sociológica, construida al margen del método jurídico. Por eso, y a nuestro juicio, no sirven jurídicamente para determinar el respaldo que la regla puede prestarle a un caso particular. La medición de los usos jurídicos, es decir, de cuáles serían las formas y vías jurídicas utilizadas por la población para lograr determinados efectos y consecuencias económicas (una suerte de catálogo de resultados económicos comunes asignado a dichos actos jurídicos) y que les otorga el carácter de típicos, nos parece una cuestión interesante pero irrelevante. La determinación jurídica no puede sustentarse en esto, pues no es jurídica: en otras palabras, la discusión no atañe a la norma, sino a las conductas que la población mantiene

¹⁹⁸ CALVO VÉRGEZ, J. (2007), p. 19.

¹⁹⁹ CALVO VÉRGEZ, J. (2007), p. 20.

²⁰⁰ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1970), p. 14.

²⁰¹ CALVO VÉRGEZ, J. (2007), p. 20.

²⁰² GÓMEZ CABRERA, C. (1997), p. 861.

respecto de ella, concluyendo que si se actúa fuera de la cultura de masas (juicio sociológico) se actúa fuera de lo permitido jurídicamente (juicio jurídico).

No obstante, lo señalado, en el plano práctico, las cosas tienden a hacerse de un mismo modo, formándose una fuerte relación entre forma y resultado típico. En ese sentido, es posible apreciar que formas jurídicas son las que se usan para alcanzar determinados fines socioeconómicos. Sin embargo, la afirmación de la existencia de formas ordinarias debe matizarse: primero, en atención a la singularidad de los casos o de las circunstancias relevantes de la situación, que transforman lo ordinario en inútil; y segundo, en razón que lo extraño no es sinónimo de inválido o ilícito; y por último, por el hecho de que, en el Derecho, como en la vida, ordinariamente existen varias formas de alcanzar determinados estados de las cosas. En esa línea, PONT CLEMENTE hace referencia a un informe jurídico de derecho mercantil cuyo objetivo económico sustancial era que los socios alcanzaran la propiedad directa de los bienes inmuebles que se encontraban en el patrimonio social, enumerando cinco vías para lograrlo.²⁰³ Esto demuestra que el Derecho, en su operatividad, es versátil, dinámico y sin una sola forma de hacer las cosas, por lo que no puede encausarse. Si fuera así, no se necesitarían abogados ni jueces, bastarían programas computacionales que, frente a un determinado resultado económico, asignaran un simple esquema jurídico formal. La presencia del racioncinio humano se debe, justamente, a la singularidad de las cosas.

Otro argumento a favor de la posición que estima que las alternativas ofrecidas a los contribuyentes son sólo las expresas viene de la mano de PÉREZ DE AYALA. Su razonamiento es, en parte, histórico, pero sustancialmente constitucional; en concreto, se funda en la interpretación del fraude de ley en materia tributaria y en la incorporación del artículo 15 a la Ley General Tributaria (LGT). Este estudioso concluye que se pasó de un estado en que lo fraudulento estaba marcado en la ilicitud civil (concepto civilista de fraude de ley) y que habría sido aceptado por la jurisprudencia hasta el año 2000, a otro, el actual, correspondiente al que sostiene la Administración y que viene marcado por la

²⁰³ PONT CLEMENTE, J. F. (2006.b), pp. 155-157; en el mismo sentido, FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 11.

ilicitud tributaria consistente en la **motivación única** de ahorro fiscal.²⁰⁴ Esta postura, que sería la de la Administración y que resultaría triunfadora, se apunala en razones constitucionales, donde la idea de capacidad económica adquiere una especial intensidad. La Administración sostiene que «el legislador, al tipificar los hechos imposables, sus preceptos nacen, se elaboran y promulgan con una **vocación totalizadora** para gravar todas las formas posibles e imaginables de manifestaciones de capacidad económica que en estos hechos imposables se comprenden y encierran».²⁰⁵ Un ejemplo es la postura de FLORES ARNEDO, que expresa: «La frontera entre fraude de ley y economía de opción sólo pueden trazarla normas con rango de ley [...] Si la ley se fija en una determinada operación como representativa de capacidad económica, habrá que entender que pretende gravarla en todo caso y en cuantía que sea función de dicha capacidad, sin que esa voluntad pueda válidamente ser contrariada mediante artificios más o menos ingeniosos. Solamente las excepciones que la propia ley contemple [...] permitirán al contribuyente optar por una fiscalidad más beneficiosa.»²⁰⁶ Estas ideas, donde lo gravado es la capacidad económica, son finalmente las triunfadoras, según PÉREZ DE AYALA, y son las que se introducen en el artículo 15 de la Ley General Tributaria.²⁰⁷ Así, la norma se pronuncia en contra de las «economías de opción implícitas», es decir, las amparadas en lagunas, insuficiencias, imprevisiones o incluso obsolescencias legislativas, o en los actos o negocios reveladores de idéntica capacidad contributiva que los eludidos, pero que tributan de distinto modo por las habilidades, el ingenio o la astucia del sujeto que sabe advertir y aprovechar aquellas insuficiencias, de acuerdo con GRIZZIOTI.²⁰⁸ Sin ser igual, la argumentación que mantienen V. RUIZ ALMENDRAL y GEORG SEITZ se funda en la misma razón. Estos autores entienden que la economía de opción no es más que la utilización de opciones fiscales allí donde estas existan, subrayando

²⁰⁴ PÉREZ DE AYALA, J. L. (2006), pp. 8 y ss.

²⁰⁵ PÉREZ DE AYALA, J. L. (2006), p. 13.

²⁰⁶ FLORES ARNEDO, A. (1996). *Negocios anómalos jurídico-tributarios*. En *Revista Crónica Tributaria* (78), p. 72.

²⁰⁷ La aparente preferencia por la tesis fiscal quedaría manifestada en dos líneas. La primera es que fraude de ley es una economía de opción (informe de la comisión redactora, pp. 50 *in fine* y 51); y la segunda, que la cláusula general antielusiva tiene por objeto someter a tributación las llamadas economías de opción indeseadas, es decir, las que de haber sido intuitas por el legislador hubiesen sido reguladas con toda seguridad (señalado por uno de los redactores de la norma). En PÉREZ DE AYALA, J. L. (2006), pp. 13-14.

²⁰⁸ PÉREZ DE AYALA, J. L. (2006), p. 13.

que normalmente ocurren donde hay normas con fines extrafiscales.²⁰⁹ Es en ellas donde el legislador, justamente, actúa con las ideas de incentivo-desincentivo, premio-castigo, y donde surgen principalmente las alternativas para el contribuyente. Las razones que se exponen para respaldar esta visión son las mismas que en las posturas anteriores de PÉREZ DE AYALA y FLORES ARNEDO, en el sentido de la fuerza extensiva del hecho imponible en el ámbito de fines fiscales. Los contribuyentes no pueden elegir la carga tributaria haciendo abstracción de la capacidad económica que han demostrado,²¹⁰ por eso no existe un derecho subjetivo al ahorro fiscal: la posibilidad de ahorrar será producto natural de que «el sistema tributario anude consecuencias tributarias a determinados hechos jurídicos».²¹¹ Así, el ahorro fiscal permitido es el que se incluye en la lógica de los incentivos-desincentivos expresamente contemplados.²¹² En otras palabras, el ahorro fiscal estará permitido cuando el legislador expresamente lo autorice.

Alguna jurisprudencia del Tribunal Supremo parece también inclinarse por esta tesis. La Sentencia del Tribunal Supremo (STS) con fecha 15 de julio de 2002 indica que «la llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto, en el que resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento, que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas». En esta sentencia pareciera que «orden jurídico» se usa como sinónimo de «ordenamiento jurídico positivo», dando así a entender que sólo se admiten las economías de opción expresas, mientras que se dejan fuera aquellas que, por decirlo de alguna forma, no estaban en el plan del legislador. La STS de 30 de mayo de 2011 (ponente: Rafael Fernández Montalvo) es más clara. Indica que,

²⁰⁹ RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G. (2004), p. 10.

²¹⁰ RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G. (2004), p. 10.

²¹¹ RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G. (2004), p. 10.

²¹² RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G. (2004), p. 11. Estos autores ponen como ejemplo de lo pernicioso que es entender la existencia de un derecho al ahorro fiscal la situación de Canadá, donde este se consagró expresamente, lo que significó un descenso en la recaudación tributaria que terminó con el dictado de una norma general antielusiva. Nos parece un poco mecánica la conclusión, cuando es probable que muchos factores incidan en la baja de la recaudación, y este sólo sea un factor secundario.

en términos positivos, la economía de opción se entiende, en su acepción «clásica», como «ofrecimiento explícito por el ordenamiento de fórmulas jurídicas igualmente válidas» y que comprende los supuestos en los que la norma ofrece expresamente al sujeto pasivo diversas alternativas para la elección de la de menor coste tributario, sin que eso suponga la realización de maniobras de elusión o abuso de la posibilidad de configuración jurídica. Forman parte de este espacio de libertad las alternativas que «aparecen de modo implícito en la norma» con lo cual el sentenciador parece referirse a supuestos que, si bien no están expresamente regulados, se entiende que se alcanzan, pues entran en la idea de la ley y son extraíbles de ella. Por ello, las actuaciones destinadas a obtener un ahorro tributario sólo son permitidas si se alinean con el plan del ordenamiento. Dicho de otro modo: las alternativas u opciones que provengan de silencios o de fallos de la ley no se encuentran en el deseo normativo, por lo que no se entienden como comprendidas en el espacio de libertad. Así es como se interpreta la conclusión a la que llega el sentenciador: «En definitiva, como advierte en este caso la administración tributaria, no existe economía de opción porque no hay dos posibilidades de alcanzar un mismo fin amparadas y reconocidas por el legislador con una diferente carga tributaria. Si la operación pretendida y realizada es repartir reservas a los socios sólo cabe la calificación fiscal de dividendos. No hay dos formas de repartir dividendos, una que tribute y otra que no, ni cabe entender que la voluntad del legislador fuera esa».²¹³

El soporte constitucional de estas sentencias se encuentra en los principios de «solidaridad», «capacidad económica» y «justicia tributaria», entendida esta última como la justa distribución de la carga tributaria.²¹⁴ Tal y como indican las STS de 27 de enero de 2010, 3 de febrero de 2011, 9 de mayo de 2011 y 22 de marzo de 2012, la economía de opción o la estrategia de

²¹³ Otras sentencias en parecido sentido: STS de 17 de marzo de 2014, de 20 de septiembre de 2012, de 13 de septiembre de 2012, de 22 de marzo de 2012, de 9 de mayo de 2011, de 3 de febrero de 2011, de 29 de marzo de 2010, de 6 de noviembre de 2008, de 20 de octubre de 2008 y de 28 de julio de 2006.

²¹⁴ «La solidaridad de todos a la hora de levantar los cargos públicos de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece reclamada en la constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal como una modalidad más perniciosa y reprochable de la insolidaridad en un sistema democrático.» STCE 50/ 1995, 13 de enero de 1995.

minoración del coste fiscal engloba las «distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas», y serán legítimas «si no hubieran vulnerado los principios de capacidad económica y de justicia tributaria».

4.3.4.2. El espacio de actuaciones que permite la economía de opción es el que procede de opciones expresas y tácitas

Otro grupo de autores propone que la economía de opción permite escoger tanto las alternativas dadas por reglas expresas, como las que nacen de situaciones tácitas, tanto en su operatoria de evitación como en la de captación normativa regulativa. Defienden esta posición, entre otros, FERREIRO, PONT, GARCÍA NOVOA,²¹⁵ LARRAZ,²¹⁶ FALCÓN Y TELLA,²¹⁷ PRADA LARREA,²¹⁸ SIOTA²¹⁹ y MARÍN.²²⁰

Recordemos que las economías de opción tácitas son aquellas no reguladas en sus supuestos y efectos por las leyes tributarias, por lo que vienen provocadas desde fuera de la ley fiscal²²¹ o, dicho de otro modo, no están explicitadas por la ley.²²² FERREIRO indica que la economía de opción, entendida como la «elección entre dos hechos que tienen consecuencias fiscales diferentes y resultados equivalentes con el ánimo –con el motivo único o fundamental– de ahorrar impuestos o, si ello es posible, de no pagar impuestos»,²²³ es perfectamente lícita y válida, sin que sea trascendente si se trata de economías de opción expresas o tácitas.²²⁴ Desde este punto de vista, dentro de las economías implícitas caben las que se producen como consecuencia tanto de lagunas como defectos legislativos. Como afirma

²¹⁵ GARCÍA NOVOA, C. (2004), pp. 110-111.

²¹⁶ LARRAZ, J. (1952), p. 62.

²¹⁷ FALCÓN Y TELLA, R. (1995.a), pp. 14-15.

²¹⁸ PRADA LARREA, J. L. (1996). *Fraude de ley y sanción: una incompatibilidad conceptual*. En *Revista Impuestos* 12 (1), pp. 495-502.

²¹⁹ SIOTA ÁLVAREZ, M. (2010), pp. (191-192).

²²⁰ MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), p. 54. La autora, en definitiva, abandona el concepto de economía de opción y prefiere hablar de vías menos gravadas, que pueden ser lícitas o ilícitas dependiendo de cada ordenamiento jurídico.

²²¹ PÉREZ DE AYALA, J. L. (2006), p. 7.

²²² PRADA LARREA, J. L. (1999), p. 39.

²²³ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 9.

²²⁴ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 10. El autor pone como ejemplo el supuesto de que se realicen donaciones reiteradas con diferencias de más de tres años.

FALCÓN Y TELLA, «no parece que los defectos o silencios de la ley puedan volverse en contra del particular».²²⁵

En el año 2008, el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), modificando su antigua resolución de 1970, recibe este concepto, posiblemente influido por GARCÍA NOVOA. Este autor, en una ponencia general, indicó que economía de opción es aquello «consistente en el lícito aprovechamiento de las posibilidades que ofrece el ordenamiento jurídico o de un defecto normativo».²²⁶ Entendemos que al referirse a la idea que ofrece el ordenamiento jurídico, incluye tanto las posibilidades expresas como las tácitas, lo que queda corroborado al precisar que también se incluyen las que provienen de un defecto normativo. Jurisprudencialmente, esta postura tiene un importante antecedente a su favor: el fallo del Tribunal Constitucional Español (TCE) 46/2000, en el que se señala que «si bien el respeto al expresado principio plasmado en el artículo 31.1 de la Constitución española no exige que el legislador deba tomar en consideración cada una de las posibles conductas que los sujetos pasivos puedan llevar a cabo en orden a la obtención de sus rendimientos, en el ámbito de su autonomía patrimonial (en sentido similar, Sentencia del Tribunal Constitucional 214/1994, de 14 de julio), no es menos cierto que del mismo puede deducirse que la Ley debe necesariamente arbitrar los medios oportunos o las técnicas adecuadas que permitan reflejar la totalidad de los rendimientos obtenidos por cada sujeto pasivo en la base imponible del ejercicio». Con ello, el TCE reconoce, por un lado, la idea de la existencia de tipos que gravan parcelas económicas y, conjuntamente con ello, aclara que la obligación constitucional de arbitrar los medios para que los contribuyentes tributen por la totalidad de sus rendimientos es de cargo del legislador, por lo que

²²⁵ FALCÓN Y TELLA, R. (1995.a), p. 14.

²²⁶ ILADT (2008).

si quedaron parcelas de rendimientos sin identificar por el legislador, podrá ser una economía de opción indeseada,²²⁷ pero válida.²²⁸

En Chile, la doctrina y jurisprudencia parecen aceptar esta tesis.²²⁹ UGALDE y GARCÍA llegan a igual conclusión, aunque recorriendo un camino más largo. Proponen, primero, que la economía de opción sólo permite la elección o utilización «de opciones u oportunidades ofrecidas por el legislador»,²³⁰ fijando su límite en el abuso del derecho u otras formas ilícitas;²³¹ luego, definen «elusión» como una situación lícita, que también tendría su límite en el abuso de las formas jurídicas.²³² Es decir: elusión y economía de opción están en el mundo de lo lícito y la diferencia entre ambas sería una cuestión de grado, en el sentido de que la elusión recurre a «formas jurídicas infrecuentes o atípicas o bien "se aprovecha" de lagunas, vacíos, errores, o contradicciones del legislador»,²³³ mientras que la economía de opción sólo toma las oportunidades ofrecidas por la ley. Así, dentro de lo permitido se encuentra tanto lo expresado por la ley (economía de opción) como situaciones tácitas (elusión). MONTECINOS, para quien «elusión y "planificación fiscal" o "economía de opción" e incluso "evasión lícita" son sinónimos»,²³⁴ toma como definición de elusión la del profesor colombiano Sierra Mejía: «Hay elusión cuando el sujeto pasivo evita que surja la obligación tributaria, disminuye su cuantía o pospone su exigibilidad, empleando para tal fin estrategias expresas o implícitamente contenidas en la ley.»²³⁵ Incluso llega a declarar que la elusión (economía de opción) que utiliza lagunas legales se ha de combatir mediante normas dictadas

²²⁷ Se entiende por tal «la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras» y que tienen como límite «el efectivo cumplimiento del deber de contribuir que impone el artículo 31.1 de la Constitución» y de una más plena realización de la justicia tributaria (pues «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar», como se dijo en la Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre de 1984).

²²⁸ En igual sentido MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), p. 58; PONT CLEMENTE, J. F. (2006.b), pp. 33 y 138.

²²⁹ SCHULTZ FIGUEROA, R. (2012). *Elusión tributaria desde el punto de vista de la legislación extranjera*. Memoria de grado. Santiago de Chile: Universidad de Chile, p. 13. Disponible en <http://www.tesis.uchile.cl/handle/2250/112912>; BRZOVIC GONZÁLEZ, F. (2001), p. 55.

²³⁰ UGALDE, R. y GARCÍA, J. (2006), p. 55.

²³¹ UGALDE, R. y GARCÍA, J. (2006), p. 59.

²³² UGALDE, R. y GARCÍA, J. (2006), pp. 71, 73 y 75.

²³³ UGALDE, R. y GARCÍA, J. (2006), p. 79.

²³⁴ MONTECINOS ARAYA, J. (2000), p. 153.

²³⁵ MONTECINOS ARAYA, J. (2000), p. 154.

por el legislador,²³⁶ con lo cual deja claro que, en su concepción, caben dentro de lo lícito las conductas que aprovechan las llamadas economías de opción implícitas.

Los fundamentos de quienes sustentan esta posición son variados y similares tanto en España como en Chile. Uno de ellos es la «dilución»²³⁷ de la noción de economía de opción expresa, entendida como el «ofrecimiento explícito por el ordenamiento de fórmulas jurídicas igualmente válidas».²³⁸ De acuerdo con GARCÍA NOVOA, las opciones no siempre se ofrecen de modo expreso, sino más bien «sobreentendido». Las opciones no se ofrecen taxativamente en las reglas: se generan como consecuencia de regulaciones u omisiones que no se expresan como alternativas,²³⁹ con lo cual la distinción entre opciones tácitas y expresas en el mundo práctico no está tan clara, como ocurre tan a menudo. Un ejemplo clásico de este caso son las donaciones. Pongamos que un donante desea entregar veintiún mil euros a fin de ahorrar impuestos, eludiendo el tipo progresivo y la norma sobre acumulaciones (artículo 30 de la Ley 29/1987), y hace tres donaciones por un importe de siete mil euros, separándolas en el tiempo a razón de tres años. El motivo de distanciarlas es que el artículo 30.1 sólo dispone la acumulación de donaciones si se efectúan dentro del plazo de tres años. Podría decirse que esta es una opción tácita, ya que la ley no establece el plazo expresamente; en cambio, también podría argumentarse que sí se trata de una situación expresamente prevista por la norma, ya que al determinar los tres años permite que, transcurrido ese periodo, se hagan donaciones no acumulables. No nos interesa debatir cuál es la posición correcta; lo que nos importa es mostrar que la diferencia entre lo expreso y lo tácito es una cuestión ardua y difícil de precisar y por ello, aparece una «zona gris» en la distinción entre lo expreso y tácito.

Existen otros argumentos de fondo constitucional-tributario. En efecto, quienes sostienen este punto de vista tienen en común una cierta concepción del derecho tributario, formada desde los principios constitucionales de legalidad

²³⁶ MONTECINOS ARAYA, J. (2000), p. 157; en igual sentido BRZOVIC GONZÁLEZ, F. (2001), p. 362.

²³⁷ GARCÍA NOVOA, C. (2004), p. 113.

²³⁸ Definición establecida en la STS de 30 de mayo de 2011.

²³⁹ GARCÍA NOVOA, C. (2004), pp. 112-113.

y tipicidad (seguridad en nuestro juicio), que comportaría que el legislador, en su tarea de establecer la riqueza gravada, confeccionara tipos cerrados, identificadores de capacidad económica. De ese modo, lo descrito en la regla es lo que hace nacer la obligación tributaria. Fuera de esas hipótesis, el sujeto no se encuentra obligado, pues se trata de un espacio no gravado, en el cual los contribuyentes pueden moverse libremente. El legislador cuenta con mucha libertad a la hora de construir esos tipos, de modo que podrá confeccionarlos en términos más o menos amplios o estrictos, describiendo una realidad económica o refiriéndose a actos jurídicos, incluso creando hechos imposables subrogatorios o complementarios,²⁴⁰ pero es su responsabilidad «evitar economías de opción que considere indeseadas».²⁴¹ Debe entenderse que lo que no se incorpora dentro de este marco queda, generalmente, como no comprendido en la manifestación de capacidad económica y, como tal, resulta excluido, no gravado, aunque refleje una capacidad económica semejante a la gravada.²⁴²

No existe una carga tributaria económica general para cada individuo, sino que es consecuencia de la realización de determinados supuestos jurídicos. Por eso, el principio de capacidad económica se concreta en la obligación de contribuir para quienes se encuentran en la hipótesis legal, no en una idea de determinación genérica respecto de la capacidad económica de cada individuo. Como ha señalado GONZÁLEZ GARCÍA, esto llevaría a que «el sacrosanto principio de capacidad contributiva habría dejado de ser un límite al poder tributario normativo del Estado y garantía del trato justo para el contribuyente, para convertirse en una especie de bula para seguir la riqueza de los contribuyentes allí donde la riqueza se encuentre.»²⁴³

Asumir un contenido extenso de la economía de opción supone el entendimiento de que el sistema jurídico otorga o reconoce a los sujetos la facultad de organizar y elegir las actuaciones mediante las cuales desarrollarán

²⁴⁰ Sobre estas medidas antielusivas en sede legislativa, ver GARCÍA NOVOA, C. (2004), pp. 181-187.

²⁴¹ FALCÓN Y TELLA, R. (1995.a), p. 15; PONT CLEMENTE, J. F. (2006.b), p. 34; BACIGALUPO SAGGESE, S. (2005). *Principio de legalidad y fraude de ley*. En *Revista de Contabilidad y Tributación* (271), p. 207 y 208; en Chile, en igual sentido MONTECINOS ARAYA, J. (2000), p. 157; BRZOVIC GONZÁLEZ, F. (2001), p. 362.

²⁴² Ver GARCÍA NOVOA, C. (2004), pp. 74-85 y 111-113; PONT CLEMENTE, J. F. (2006.b), p. 34.

²⁴³ GONZÁLEZ GARCÍA, E. (2001), p. 35.

sus proyectos personales. Si, por el contrario, la situación fuese que los sujetos deben actuar en un determinado sentido, no podrían elaborar un plan (dado que implica elegir conductas y actuaciones) y simplemente acatarían maneras únicas de actuar. La facultad del sujeto de escoger entre distintas formas de organizar sus actuaciones implica la aceptación de la vigencia del principio de autonomía de la voluntad, que permite determinar si se actúa o no, con quién y cómo se actúa, consagrada en el artículo 1225 del Código Civil español y en el 1445 del Código Civil chileno.²⁴⁴ Este principio despliega sus efectos en el derecho tributario, permitiendo al contribuyente crear los vínculos que juzgue necesarios y hacerlo como estime más beneficioso antes de que la obligación tributaria haya nacido, ya que una vez que esta aparece, la aplicabilidad de este precepto queda reducida. Detrás de esta noción yace, como piedra angular, el atributo de la libertad de actuación, reconocido no sólo en la Constitución española (artículos 1, 9.2, 10.1, 33 y 38) sino también en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (artículos 6 y 1, 19), donde se manifiesta, además de un derecho, un modo de ser y la concepción cultural de algunas sociedades en las que el ser humano no acepta la tutela de terceros en la determinación y realización de sus proyectos de vida.²⁴⁵

En Chile, el sustento es idéntico: la libertad de actuación como fundamento del sistema preside el sistema constitucional en los artículos 1, 5, 19 n.º 6, 7, 24 y 21 de la Constitución Política de la República, cobrando especial relevancia el último de ellos por lo que supone de garantía para celebrar cualquier actividad económica.²⁴⁶ Esto otorga libertad al contribuyente para configurar sus negocios conforme lo estime, pudiendo instalarse en espacios no gravados (incluso por errores legislativos), lo cual se ve protegido por el principio de legalidad, otro fundamento que permite conceptualizar la elusión (economía de opción) como lícita.²⁴⁷

Junto a lo anteriormente expuesto, se acepta la existencia de un derecho al ahorro fiscal, o dicho de otro modo, la motivación fiscal es válida como razón

²⁴⁴ Artículo 1445 del Código Civil chileno: «Todo contrato legalmente celebrado es una ley para los contratantes.»

²⁴⁵ PONT CLEMENTE, J. F. (2006.b), pp. 116-117; FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001) pp. 10 y 13; GARCÍA NOVOA, C. (2004), p. 105.

²⁴⁶ UGALDE, R. y GARCÍA, J. (2006), p. 76.

²⁴⁷ UGALDE, R. y GARCÍA, J. (2006), pp. 73-74.

de actuación y organización de los negocios por parte de los contribuyentes.²⁴⁸ Esta forma de actuar establece lo que se espera de una persona, que no es otra cosa que actúe de modo racional conforme a sus intereses.²⁴⁹ En Chile, y como dice MONTECINOS, recogiendo quizás lo que el juez Justice Shuterland señala en el fallo Gregory vs. Helvering (1935),²⁵⁰ «no se puede obligar al contribuyente a elegir la vía jurídica más onerosa y más favorable al interés fiscal».²⁵¹

La postura que defiende que no existe la facultad del contribuyente para elegir opciones basadas en la búsqueda de ahorro fiscal nos parece insostenible, más aún cuando es el propio sistema el que contiene una cantidad importante de reglas que determinan un conductismo²⁵² elemental de premio y castigo partiendo desde la matriz, es decir, que el sujeto realizará la conducta que más le convenga en términos de ahorro fiscal. Justamente esas reglas buscan que el contribuyente, como sujeto económico racional, actúe de la forma que más le beneficie, esto es, realizando acciones para disminuir su carga tributaria o no realizando conductas o reemplazándolas por otras para no aumentar su carga tributaria. Es lo que VARONA denomina finalidad «incentivadora o persuasiva, por un lado, y la desincentivadora o disuasoria, por otro».²⁵³

Ejemplo de ello son los tributos ambientales o reglas que consagran beneficios fiscales entendidas en sentido amplio (esto es, que signifiquen una

²⁴⁸ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), pp. 11-12; para este autor, el derecho al ahorro fiscal ha sido reconocido por la doctrina alemana (cita a su maestro Paulick) y por la española (cita a Novoa), la doctrina de los tribunales –TEAC de 28 de febrero de 1996 y STCE de 17 de febrero de 2000– y por la legislación (cita el preámbulo de la Ley 25/1995 que expresamente lo reconoce al señalar «potenciando a la vez, la lucha contra el fraude, al dotar a la administración tributaria de instrumentos legales acordes a los principios constitucionales. Todo ello sin que suponga una limitación a la libertad de actuación de los individuos para adoptar sus decisiones teniendo en cuenta las consecuencias tributarias»). GARCÍA NOVOA, C. (2004), pp. 102-103; PONT CLEMENTE, J. F. (2006.b), p. 155.

²⁴⁹ PONT CLEMENTE, J. F. (2006.b), pp. 14 y 116.

²⁵⁰ Ver <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html> «*The legal right of a taxpayer to decrease the amount of what otherwise would be his taxes, or altogether avoid them, by means which the law permits, cannot be doubted.*» En el mismo juicio en su etapa de apelación se puede ver la famosa frase del Juez Learned Hand, que indica: «*Anyone may so arrange his affairs that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose that pattern which will best pay the Treasury; there is not even a patriotic duty to increase one's taxes.*» Disponible en <http://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/69/809/1562063/>.

²⁵¹ MONTECINOS ARAYA, J. (2000), pp. 152, 153 y 155.

²⁵² VARONA ALABERN, J. E. (2009). *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons, pp. 30-31.

²⁵³ VARONA ALABERN, J. E. (2009), pp. 30 y 31.

minoración económica o de otro tipo, siendo la más importante la exención),²⁵⁴ que impulsan al contribuyente a ponerse en el supuesto descrito, pues entrañan un resultado económico deseable (como podría ser la contratación de personal, la realización de investigaciones, la adquisición de activos fijos...); y, en sentido contrario, ocurre lo mismo con la realización de conductas distintas a las tipificadas en la regla tributaria, como que no contamine o que no adquiera productos que afectan al medio ambiente.

Argüir que sólo en las reglas extrafiscales se permitirá esta conducta supone invitar a hacer una diferenciación, pero esta, a nuestro juicio, resulta difícil de realizar y más aún de pedir al contribuyente. Distinguir si la forma de contabilizar el *leasing* (que en algunos casos es más favorable), la regla que permite las sociedades de profesionales (en Chile, bajo un régimen especial de tributación), la que permite sistemas de tributación simplificada, la que permite la depreciación o la que permite deducciones por hijos o por adultos mayores a cargo, etc., corresponden a normas de naturaleza fiscal o extrafiscal, parece una tarea más cercana a la discrecionalidad que a un ejercicio argumentativo del Derecho.

La posición que niega la posibilidad del contribuyente de actuar en pos de un ahorro fiscal tampoco se aviene con normas de rango constitucional, como serían los artículos 10 y 38 de la Constitución española, relativos a la libertad personal de contratación y, en lo referente a la actividad empresarial, a la libertad de organización y el margen de discrecionalidad de decisión del empresario, según describe ALONSO GONZÁLEZ.²⁵⁵ Tampoco se ajusta a lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso Halifax, sentencia de 21 de febrero 2006, que señala que «cuando un sujeto pasivo puede elegir entre dos operaciones, la Sexta Directiva no le obliga a optar por la que maximice el pago del IVA, al contrario, como recordó el Abogado General en el punto 85 de

²⁵⁴ Existen dos visiones sobre la exención: una que la entiende como elemento externo y que produce un efecto desgravatorio y otra, como parte del hecho imponible. Ver CASAS AGUDO, D. (2008). *Estudio sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*. Madrid: Marcial Pons, pp. 28-30.

²⁵⁵ ALONSO GONZALEZ, L. M. (2008), p. 80.

sus conclusiones, el sujeto pasivo tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal» (apartado 73).²⁵⁶

En conclusión, se podría resumir esta posición en palabras de FERREIRO: «Todo el mundo es libre para realizar o no los distintos hechos imposables dibujados por las leyes fiscales o para escoger la realización de uno u otro, aunque esa elección se ejercite pensando “únicamente” en no pagar impuestos o en pagar menos impuestos. Nadie está obligado a realizar, p. ej., el hecho imponible del IRPF...»²⁵⁷ Esta premisa rige siempre que «el negocio, acto, contrato u operación económica, sea válido, lícito y real, jurídicamente intachable».²⁵⁸

4.3.4.3. Características de las reglas, como razón de que la economía de opción involucra opciones tácitas

Las dos perspectivas (que el espacio de la economía de opción se desenvuelva dentro de las opciones expresas que contienen el ordenamiento o que el espacio en que se desarrolla la economía de opción corresponda a las opciones expresas y tácitas) cuentan con razones constitucionales para fundamentar su validez. La primera hace énfasis en la idea general del deber de contribuir, marcada por la noción del justo reparto de la carga tributaria, donde los hechos imposables poseen fuerza expansiva y únicamente la ley puede excluir el gravamen. La segunda perspectiva subraya las ideas de libertad, legalidad y seguridad, donde es la Ley la que establece los supuestos que generan las obligaciones tributarias, fuera de los cuales no existen otros con dicha capacidad.

Ambos enfoques se apoyan, finalmente, en consideraciones axiológicas de preferencias del sistema por uno u otro esquema, algo que, en nuestra opinión, representa una tarea propia de la política. En efecto, establecer la preferencia valórica del sistema en uno u otro sentido es labor de los órganos de representación con facultades normativas y escapa al razonamiento jurídico práctico, pues no constituye un debate sobre una situación concreta, sino sobre cómo debe configurarse el sistema, una cuestión de preferencias axiológicas. Por eso, más que una decisión sustentada en un razonamiento jurídico, habrá un

²⁵⁶ ALONSO GONZALEZ, L. M. (2008), p. 81.

²⁵⁷ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 10.

²⁵⁸ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 10.

razonamiento sustentado en lo que cada cual estime conveniente, más propio de lo moral o ideológico.

Hay otros argumentos de peso en este análisis. Así, entendemos lo «expreso» como sinónimo de «literal», lo que, a nuestro juicio, quiere decir que se trata de un supuesto claramente establecido en los textos normativos y que, a partir de su significado autónomo («acontextual»), determina la existencia indudable de la opción. De esta manera, si de su significado se constata esta opción, estaremos de acuerdo en que se trata de un caso ubicado dentro de lo que denominamos economía de opción.

Pese a ello, hemos de dar la razón a GARCÍA NOVOA cuando indica que las opciones no siempre se ofrecen de modo expreso sino que se «sobreentienden»,²⁵⁹ lo cual conlleva una confusión entre opciones tácitas y expresas en el mundo operativo. En efecto, las doctrinas exegéticas que indican que todas las soluciones están en los textos de la ley (y por ello mismo, no existen vías o caminos que un sujeto pueda tomar fuera de lo previsto) ya no son aceptadas. Fuera del significado atribuible a las normas, existen situaciones no cubiertas y lagunas normativas; incluso dentro de esos significados atribuibles existe la posibilidad de que aparezcan excepciones no enunciadas, conforme señalara HART,²⁶⁰ abriéndose así naturalmente un campo no cubierto donde deberá decidirse de acuerdo a razones jurídicas. No obstante, en lo que nos interesa existirá un área de actuación no comprendida expresamente o cuya aplicabilidad, incluso estando expresamente contenida, se podrá negar (excepciones no enunciadas). Por ese motivo, la formulación de que únicamente lo expreso o lo previsto es lo que ha de tener respaldo jurídico resulta inexacta. Son las características de las reglas, la existencia de un «área de penumbra», usando la metáfora que HART hiciera tan famosa, las que hacen que se pueda aseverar que las opciones ofrecidas podrán ser expresas (obvedad) pero también tácitas.

En resumen, reconocemos la existencia de posibilidades tanto expresas como tácitas, marcadas por la aceptación de las mismas. En el caso de que se

²⁵⁹ GARCÍA NOVOA, C. (2004), pp. 112-113.

²⁶⁰ HART, H. L. A. (1963). *El concepto de derecho*. Buenos Aires: Editorial Abeledo Perrot, pp. 173-174.

sitúen genéricamente en la zona de penumbra, habrá que decidir si poseen o no soporte jurídico o, dicho de otro modo, si el sistema normativo tributario entiende que esa alternativa generadora de una situación de ahorro posee el amparo solicitado, es decir, si la regla fue justificada considerando ese «caso» y, de ser así, podrá producir las consecuencias jurídicas que la regla señala. En este sentido, nos parece certera la frase de PALAO: «La economía de opción es lo contrario del fraude a la ley: una vía fiscalmente ventajosa que el legislador, consciente o inconscientemente, abre a la posibilidad de configuración jurídica...»²⁶¹

5. A modo de cierre

Anteriormente nos hemos preguntado sobre la factibilidad de fijar categorías, apriorísticas en su aplicación, que permitan establecer las alternativas posibles (en el sentido de que serán aceptadas) desde las categorías de economía de opción expresa y tácita. Resumiendo lo que hemos detallado, la respuesta es: depende. Si se trata de una alternativa expresa, entendida como la que cabe dentro del núcleo del significado de la regla²⁶² sí se puede considerar como criterio apriorístico válido. Pero, como decíamos, existe una zona donde lo expreso y lo tácito se confunden operativamente, y es en esta área, la llamada «zona de penumbra», donde la solución vendrá dada en consideración del caso particular. Si esto es así, en esta área no existe un límite abstracto preciso entre economía de opción y elusión, sino que se construirá en el proceso aplicativo.

Tras esta constatación, volvemos a la idea de que la clasificación tripartita es útil en cuanto que transmite la existencia de tres consecuencias jurídicas que pueden producirse a partir de las conductas realizadas con la intención de obtener ahorro tributario: que adolezcan de una ilicitud que requiere de una sanción –por incumplimiento– (evasión); que estén conformes con el Derecho, dentro de las cuales se pueden identificar las que se acogen a alternativas expresas (economía de opción); que, sin ser infraccionales y siendo formalmente correctas, no sean merecedoras de la protección jurídica reclamada, por lo cual no les sean atribuidos los efectos jurídicos que pretenden (elusión).

²⁶¹ PALAO TABOADA, C. (2003) (2009), p. 151.

²⁶² Ver capítulo 3. 2.1.

En esta manera de entender la clasificación, el criterio lícito - ilícito como categoría diferenciadora, debe ser dejada de lado, este se vuelve inútil desde el momento que aparece una tercera categoría.

Todo este asunto no se cierra en este punto, sino que, más bien, recién comienza. Si la determinación de lo que es elusivo y, con ello, de lo que está en el área de la economía de opción, se efectúa en el plano aplicativo, nos obliga a intentar entender cómo funciona el proceso aplicativo y sus categorías. Es asimismo significativo conocer (o proponer) las razones a las que los aplicadores pueden apelar en el momento de decidir sobre la aplicación, más aún cuando, como hemos insinuado, en la elusión el aplicador decide no aplicar una regla a un caso que está cubierto por los significados de ella.

En efecto, el presente trabajo se desarrolla sobre esta idea. Si se diera un caso o una situación ubicada en la hipótesis normativa y siguiéramos la idea de la subsunción, el mero aplicador del derecho realizaría un simple silogismo formal y determinaría que a dicha situación le corresponde tal consecuencia jurídica; de hecho, es lo que normalmente ocurre en el mundo jurídico. Sin embargo, en la idea de elusión enunciada algo sucede ya que el aplicador, debiendo ordinariamente aplicar la regla a esa situación (dado que se encuentra amparada por la regla), decide racionalmente no aplicarla, privando de los efectos jurídicos a dicho acto o situación. Dicha razón y el modo de gestionar esta situación, tanto en el derecho como en el derecho tributario, son lo que intentaremos exponer en las páginas siguientes.

Tras este análisis concurre una idea o concepción del Derecho según la cual el Derecho no está totalmente dado, sino que se construye de acuerdo a las decisiones que toman sus aplicadores, donde la argumentación justifica la resolución y en la cual, sostendremos, se puede optar por no aplicar la regla a un caso cubierto por sus significados contando con buenas razones para ello.

Así, en los próximos capítulos desarrollaremos esta visión de la elusión como un fenómeno ligado a la aplicación del Derecho.

CAPÍTULO SEGUNDO: Reglas: decisiones y derrotabilidad

1. Derecho tributario sustancial como derecho de reglas

El derecho tributario sustancial como estructura fundamental de la legislación tanto española como chilena está conformado por leyes, es decir, textos escritos que establecen reglas. Por eso, para algunos autores como MARÍN, el derecho tributario es un ordenamiento de reglas.²⁶³ La aseveración de que el derecho tributario sustantivo o material es un derecho de reglas se sustenta por un lado, en la idea de legalidad, que reduce las fuentes que regulan el ordenamiento sustantivo tributario a la ley, limitando la concurrencia normativa de otras fuentes como la costumbre y los principios;²⁶⁴ y por otro, en la construcción dogmática de la obligación tributaria que se articula bajo la misma lógica jurídica de las reglas, de hipótesis-consecuencia cuya expresión esencial es el concepto de «hecho imponible», tratado por JARACH en la primera mitad del siglo pasado. Este autor señalaba que el estudio de la relación jurídica tributaria «se puede hacer solamente partiendo del presupuesto de hecho. Esto constituye el centro de la teoría jurídica del tributo como el estudio del delito en el derecho penal; sobre él se construye la dogmática del derecho tributario material».²⁶⁵ Existe pleno acuerdo que el tributo es una obligación *ex lege* y su nacimiento está determinado por la ocurrencia de los supuestos (hechos) que la norma contenga,²⁶⁶ de esta forma el derecho sustancial tributario se estructura según reglas que se expresan formalmente mediante leyes. Esto no quiere decir que desconozcamos la existencia de justificaciones subyacentes

²⁶³ MARÍN BENITEZ, G. (2013), pp. 102-106.

²⁶⁴ SAINZ DE BUJANDA, F. (1982). *Lecciones de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense, pp. 33-35; PONT CLEMENTE, J. F. (1991). *Las fuentes del derecho tributario*. En *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro de homenaje a Fernando Sainz de Bujanda* (vol. I). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, p. 203; QUERALT, M. y otros (2007), p. 170; MENÉNDEZ MORENO, A. (2000). *Derecho financiero y tributario, parte general. Lecciones de cátedra*. Valladolid: Lex Nova, pp. 110-111.

²⁶⁵ JARACH, D. (1971). *El hecho imponible*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, p. 68.

²⁶⁶ Por todos, FERREIRO LAPATZA, J. J. (2010). *Instituciones de derecho financiero*. Madrid: Marcial Pons, pp. 234-235; QUERALT, M. y otros (2007), p. 83; BAYONA, J. J. y SOLER, M. T. (1991). *Compendio de derecho financiero*. Alicante: Librería Compás, p. 276; ALONSO GONZÁLEZ, L. y otros (2010). *Temas prácticos de derecho tributario*. Barcelona: Atelier, p. 23; ASTE MEJÍAS, C. (2013). *Curso sobre derecho tributario y Código Tributario, (tomo I)*. Santiago de Chile: Legal Publishing, p. 76; MASSONE PARODI, P. (2013), p. 1135.

que actúan como razones de las reglas, pero estas son, valga la redundancia, «razones» que ayudarán al aplicador de las reglas en la intermediación entre la abstracción en ellas contenida y la realidad.

Antes de continuar, se hace necesaria una aclaración: existe una clásica distinción entre derecho sustantivo o material o sustancial, término que hemos usado, y adjetivo o formal²⁶⁷ que, por muy tradicional que sea, en el momento de ser llevada a la práctica presenta diversas delimitaciones. Así, algunos autores podrán distinguir entre el derecho material, que es el que disciplina los tributos y las obligaciones que se vinculan necesaria y lógicamente al tributo, y el derecho adjetivo,²⁶⁸ que, por el contrario, integra aquellos que no se vinculan necesaria y lógicamente al tributo. Dentro del marco de nuestro trabajo resulta innecesario entrar en la posible contingencia de los límites entre ambos, basta con establecer que por derecho tributario sustancial entendemos aquel conjunto de textos legales que disciplinan la obligación tributaria y sus distintos elementos, entre los que se encuentran su identidad, nacimiento, sujetos pasivos y extinción, así como su valoración y monto de la prestación pecuniaria (incluyendo sus accesorios). Por tanto, en la otra parcela ubicamos aquellas disposiciones normativas que, como dice FERREIRO, regulan cuestiones de carácter instrumental,²⁶⁹ es decir, medios destinados a conseguir el fin de asegurar y fiscalizar el correcto y oportuno cumplimiento de la obligación tributaria, generando obligaciones y facultades para los contribuyentes y la administración pública especialmente referidas a los órganos encargados de las tareas fiscales de recaudación, fiscalización y aplicación de las normas administrativas tributarias, es decir, las agencias tributarias.²⁷⁰

No obstante, el hecho de considerar el derecho tributario como un derecho de reglas tiene repercusión en la toma de decisiones jurídicas y con

²⁶⁷ ROSS, A. (1970). *Sobre el derecho y la justicia*. Buenos Aires: Eudeba, pp. 204-206. En esta obra se distinguía entre derecho sustantivo, que se caracteriza por definir una conducta como deber, condición necesaria, pero no suficiente, para una sanción; y reglas procesales o terciarias, aquellas que incluyen las condiciones necesarias para determinar una responsabilidad. Son herramientas para el derecho sustantivo en cuanto que sirven para llevarlo a la práctica.

²⁶⁸ JARACH, D. (1971), pp. 14 y 16.

²⁶⁹ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2010), p. 182.

²⁷⁰ En Chile, Servicio de Impuestos Internos, Tesorería General de la República y Servicio Nacional de Aduana, que actúan entre ellos de modo autónomo, vinculados al Ministerio de Hacienda.

ello, en la construcción del Derecho. En efecto, al considerar el derecho tributario sustancial como un derecho de reglas entendemos que las decisiones deben tomarse de acuerdo a dicha característica; si en la toma de decisiones se tuvieran en cuenta otros aspectos, distintos de las reglas, el derecho tributario dejaría entonces de ser un derecho basado en reglas, pasando a ser un derecho basado en circunstancias relevantes según el parecer del operador jurídico que toma las decisiones, es decir, se convertiría en un sistema donde la opinión del decisor sería fundamental.

Para entender esta afirmación y sus implicaciones, debemos explicar cómo entendemos las reglas jurídicas y sus implicaciones en la toma de decisiones. Muchos de los planteamientos que a continuación expondremos se fundamentan en lo que indican los profesores ATRIA y SCHAUER,²⁷¹ sin perjuicio de otros autores que también han contribuido a nuestra visión.

Comencemos, pues, por dar ciertas características generales de las reglas, sobre las cuales existe cierto consenso.

2. Reglas regulativas y algunos de sus caracteres

Cuando hablamos de «reglas», nos referimos a las llamadas «reglas regulativas», ubicadas dentro de las reglas prescriptivas (que se caracterizan por «poseer un contenido semántico normativo y se las usa para guiar, controlar o modificar la conducta de agentes con capacidad para la toma de decisiones») y diferentes de las «reglas descriptivas», que habitualmente expresan «regularidades o generalizaciones empíricas».²⁷² ATIENZA describe estas reglas regulativas como «enunciados de carácter práctico», siendo uno de sus aspectos el «directivo», el cual «guía la conducta de los destinatarios» (el otro es el valorativo o justificativo).²⁷³ SEARLE, por su parte, entiende que contienen situaciones preexistentes (independientes de las reglas) y que pueden ser parafraseadas como imperativos.²⁷⁴ Las reglas regulativas «ejercen presión sobre la conducta humana» y abarcan desde la exigibilidad a la prohibición,

²⁷¹ SCHAUER, F. (2004). *Las reglas en juego*. Madrid: Marcial Pons; y SCHAUER, F. (2013). *Pensar como un abogado*. Madrid: Marcial Pons.

²⁷² SCHAUER, F. (2004), p. 58; en parecido sentido, ATIENZA, M. (2012). *El sentido del derecho*. Barcelona: Ariel, p. 89.

²⁷³ ATIENZA, M. (2012), pp. 75-94 .

²⁷⁴ SEARLE, J. (1994). *Actos de habla*. Barcelona: Planeta, p. 43.

incluyendo la permisión; la presión se ejerce sobre los agentes, pues al estar las reglas correlacionadas con la posibilidad de sufrir sanciones,²⁷⁵ los agentes se ven obligados a cumplirlas. Pero, además, existen otras causas que comparecen en la presión directiva, como puede ser la simplicidad de la decisión (guía para la acción) o cuestiones morales del individuo y del grupo, quienes entienden la necesidad de respetar un determinado orden compartido. Como dice SCHAUER, «la fuerza de una regla reside no tanto en su carácter lógico o en su significado lingüístico como en las condiciones que rodean su aplicabilidad, su aceptación y la efectivización de su cumplimiento».²⁷⁶

Las reglas «son normas expresamente articuladas»²⁷⁷ que provienen de personas con una determinada posición de autoridad a las que el mismo sistema normativo autoriza a dictar dicho texto normativo. En nuestro sistema se expresan a través de medios escritos, entre los que sobresalen las leyes y los reglamentos. Como textos que son, se trata de «enunciados lingüísticos», lo que comporta el uso del lenguaje e incorpora en el análisis del derecho el carácter propio del mismo: es decir, según WROBLEWSKI, la «vaguedad» y la «contextualidad».²⁷⁸ Calificar al lenguaje de «vago» significa caracterizarlo como «impreciso», «indeterminado» o «ligero»,²⁷⁹ lo que se aprecia en el hecho de que cada término puede tener distintos y diversos significados, marcados por el contexto del uso que rodea al lenguaje (enunciado lingüístico). Por tanto, la atribución de significado a un término o conjunto de términos dependerá del contexto en que se sitúe.

Sin embargo, la incontestable afirmación de que es el contexto el que determina el significado atribuible requiere de una precisión. Sin negar su vaguedad o su necesidad de contextualización, un término o una oración poseen un significado nuclear que los miembros de una misma comunidad comparten, no porque el lenguaje sea unívoco, sino justamente en razón de

²⁷⁵ ATIENZA, M. (2012), pp. 78-79. Este autor identifica la sanción como el criterio de mayor importancia en la diferenciación entre una prescripción jurídica y otro tipo de prescripciones, como las morales o las de trato social.

²⁷⁶ SCHAUER, F. (2004), p. 65.

²⁷⁷ MACCORMICK, N. (2007). *Instituciones del derecho*. Madrid: Marcial Pons, pp. 41 y 43.

²⁷⁸ WROBLEWSKI, J. (1988). *Constitución y teoría general de la interpretación jurídica*. Madrid: Civitas, p. 41.

²⁷⁹ RAE (2014). Corresponden algunas de las acepciones contenidas en la definición de «vago».

«que todos los hablantes de un lenguaje compartirán un gran número de presupuestos contextuales». Esto explica por qué, en definitiva, el lenguaje posibilita la comunicación. Si no fuera así y los términos y oraciones no transmitieran ningún significado compartido (o presupuestos contextuales compartidos), sino que hubiera que examinar el contexto de cada uno, sería imposible alcanzar un significado, ya que todo acto que lo fijara requeriría, a su vez, de un nuevo acto que también lo hiciera, dando lugar a una cadena infinita de interpretaciones.²⁸⁰ Así, este ADN o conciencia común de supuestos contextuales es lo que permite la existencia de un núcleo de significado compartido, así como que las personas que integran una misma comunidad idiomática, pese a proceder de situaciones distintas, puedan atribuirle a una misma oración o palabras un significado similar.²⁸¹ Esto es lo que señala HART al referirse a la existencia de un núcleo de certeza presente en las normas²⁸² y es también lo que otros llaman «significado convencional compartido» conforme a competencias adquiridas sobre una regularidad del uso de los términos.²⁸³ SCHAUER lo denomina «autonomía semántica» y corresponde al significado acontextual, «literal» o «llano».²⁸⁴

Desde una perspectiva muy distinta, QUINTANA, en Chile, expresa la misma noción de autonomía semántica. En efecto, este autor, en su estudio sobre la interpretación en Chile, da cuenta del predominio de visiones literales que tendrían como origen la aceptación por parte de los más destacados profesores civilistas chilenos de fines del siglo XIX y comienzos del XX del pensamiento jurídico proveniente de la escuela de la exégesis²⁸⁵ y la doctrina

²⁸⁰ NAVARRO, P. (2005). *Acerca de la inevitabilidad de la interpretación*. En *Isonomía* (22), p. 105.

²⁸¹ Entendemos como opinión similar la de ÁVILA, H. (2011). *Teoría de los principios*. Madrid: Marcial Pons, pp. 30-33.

²⁸² HART, H. L. A. (1963), pp. 15, 152-153.

²⁸³ ITURRALDE, V. (2010). *Interpretación literal: análisis de una noción compleja*. En BONORINO, P. (ed.) (2010). *Teoría del derecho y decisión judicial*. Madrid: Bubok, pp. 111-112.

²⁸⁴ SCHAUER, F. (2004), p. 118; y SCHAUER, F. (2013), p. 166. Sin querer entrar en la problemática del lenguaje, para este autor es tan expresivo este significado autónomo que llega a señalar que sin él, sería difícil explicar la comunicación lingüística: «Si el significado de una expresión fuese enteramente una función del modo en el que fue usada en ese momento (como opuesto al modo al que se emplea en el lenguaje), sería imposible explicar cómo se transmite el significado y por qué escogemos una palabra y no otra para lograr un objetivo comunicativo particular.»

²⁸⁵ Barahona coincide con la influencia de la escuela de la exégesis, que relaciona con la corriente cultural asumida por la oligarquía chilena en la segunda mitad del siglo XIX, conocida como

de la claridad, cuyo desarrollo se da en el *Discours de la méthode*,²⁸⁶ de Descartes. Para QUINTANA, la idea cartesiana se traduce en la posibilidad de aprehender, sin necesidad de realizar un largo proceso de razonamientos y argumentos, lo que importa en materia de interpretación, la posibilidad de que los usuarios de la regla puedan captar o aprehender un significado «en forma indubitable e inmediata (intuición evidente)».²⁸⁷ Esta posición, lógicamente, conlleva la necesidad de que los signos lingüísticos porten un significado que los miembros de la comunidad de un lenguaje, dedicados al conocimiento y al manejo de las reglas, puedan atribuir inmediatamente.

La noción de «autonomía semántica», que implica que las disposiciones poseen un significado independientemente de justificaciones subyacentes, posee una importante aceptación en la doctrina y jurisprudencia.²⁸⁸ Ciertamente, la tan utilizada clasificación sobre los resultados de la interpretación, que distingue interpretación «declarativa», «extensiva» y «restrictiva», solo puede explicarse si se admite la idea de que existe un significado atribuible, sin un mayor proceso de elaboración. Esta división parte de la idea de que existe un significado «literal» inmediato o manifiesto, tras el proceso interpretativo podrá arrojar tres resultados: el sentido de la disposición es equivalente al significado literal; el sentido atribuido puede resultar más amplio que el sentido *prima facie*; y, por último, el sentido atribuido puede resultar más restringido. En cualquier caso, como decíamos, esta clasificación parte de la base de la existencia de este núcleo de significado autónomo.

Lo apenas expuesto no pretende negar la importancia de los contextos particulares de uso que repercuten en el significado que se atribuye a los términos o frases, conforme veremos más adelante.

2.1. Estructura de las reglas

«afrancesamiento» y que corresponde al hecho de seguir las modas y costumbres francesas, dentro de las cuales están las ideas sobre el Derecho. BARAONA GONZÁLEZ, J. (2010). *La cultura jurídica chilena: apuntes históricos, tendencias y desafíos*. En *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso* (XXXV), pp. 431 y 433.

²⁸⁶ QUINTANA, F. (2006). *Interpretación y argumentación jurídica*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, p. 106.

²⁸⁷ QUINTANA, F. (2006), p. 106.

²⁸⁸ En sentido contrario, ACERO, J. J. (2006). *Searle y el significado literal*. En *Revista de filosofía*, 31 (2), pp. 9-30.

Las reglas están articuladas por dos elementos: el llamado «hecho operativo»,²⁸⁹ «predicado fáctico»²⁹⁰ o «condición aplicativa»,²⁹¹ que consiste en especificar un tipo de situación que puede ocurrir («condiciones fácticas que dan lugar a la aplicación de la regla»), y la «consecuencia normativa»²⁹² o «consecuente»,²⁹³ esto es, lo que «ha de hacerse, o que ha de ocurrir, o que ha de considerarse ser el caso, cuando esta situación se presenta».²⁹⁴ En parecido sentido, ALCHOURRÓN y BULYGIN definen normas generales como «las expresiones que correlacionan casos genéricos con soluciones genéricas».²⁹⁵ Una imagen similar transmite SCHAUER cuando se refiere al «predicado fáctico», entendiendo por tal el que establece una generalización o tipo en contraposición a un caso singular. Sobre estas características nos detendremos unos instantes.

La generalidad se opone a la idea de orden específica²⁹⁶ (casos genéricos, en ALCHOURRÓN y BULYGIN) y, como tal, lo que normalmente establece el hecho operativo es la tipificación de un supuesto que comprende un conjunto de situaciones. En la elaboración de la regla, la determinación de este supuesto genérico es un proceso de selección en el que se elige entre numerosos «candidatos lógicamente equivalentes»,²⁹⁷ lo que comporta, a su vez, la exclusión de otros. Aunque sea obvio, no está de más reiterarlo: los procesos de selección requieren de este doble juego de «elección» y «exclusión», lo que involucra ir escogiendo y desechando distintas alternativas, como ocurre, por ejemplo, en un proceso de selección de personal.

Este proceso de selección no es aleatorio, sino que se hace en pos de

²⁸⁹ MACCORMICK, N. (2007), pp. 43-44; ROSS, A. (1970), p. 209.

²⁹⁰ SCHAUER, F. (2004), p. 81.

²⁹¹ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000). *Ilícitos atípicos*. Madrid: Trotta, p. 75. Entienden por tal «las circunstancias que deben presentarse para que exista la prohibición, obligación o permisión de realizar el contenido de la norma»; también en ATIENZA, M. (2012), p. 75.

²⁹² MACCORMICK, N. (2007), pp. 43-44.

²⁹³ SCHAUER, F. (2004), p. 81.

²⁹⁴ MACCORMICK, N. (2007), pp. 43-44.

²⁹⁵ ALCHOURRÓN, C. y BULYGIN, E. (1987). *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea, pp. 59 y 79.

²⁹⁶ ALCHOURRÓN y BULYGIN diferencian los casos generales de los casos específicos. Lo general de una norma consiste en que un caso genérico estará correlacionado con una solución (norma general), resolviendo todos los casos individuales que pertenecen a ese caso genérico. ALCHOURRÓN, C. y BULYGIN, E. (1987), pp. 59-60.

²⁹⁷ SCHAUER, F. (2004), p. 83.

ciertos objetivos o razones que SCHAUER denomina *justificaciones subyacentes*.²⁹⁸ Con esto se forja, entre la generalización y el objetivo, una relación causal instrumental en la que el supuesto será aquel que permita lograr de mejor manera el objetivo (sus justificaciones). Presentada de esta forma, esta causalidad relevante, a medio camino entre la generalización y la justificación, es una especie de «**formulación probabilística**»: la generalización corresponderá a una situación que a menudo permitirá alcanzar el fin perseguido. Desde esta perspectiva, «el predicado fáctico representa pues, un conjunto de hechos cuya existencia indica un incremento en la probabilidad de la ocurrencia de la justificación y cuya prohibición (efectiva) disminuirá consecuentemente la probabilidad (o incidencia) del mal contra el cual la regla va dirigida». ²⁹⁹

Podemos definir las justificaciones subyacentes como «el mal que se pretende erradicar o la meta que se pretende lograr». ³⁰⁰ En Chile, GUZMÁN denomina *ratio legis* no a la *causa motivante o impulsiva* usada en la terminología escolástica, entendida como la ocasión que había desencadenado su emisión (por ejemplo, un crimen), sino a la *causa final*, es decir, aquel «efecto que la ley propone como realizable en la vida social». ³⁰¹ Por tanto, podemos afirmar que justificación subyacente y efecto realizable son los objetivos que determinan la elección (y exclusión) de la descripción fáctica, considerada supuesto desencadenante (relevante) del propósito perseguido.

Bajo este planteamiento, puede suceder que se den situaciones específicas que queden excluidas de la formulación escogida, pese a que debieran estar ubicadas en su interior, y otras que aparezcan incluidas en dicha justificación, pero que debieran estar excluidas. En efecto, un enunciado entendido como generalización puede resultar verdadero para algunos casos o para la mayoría de ellos, pero no necesariamente para todos. ³⁰² Esta relación

²⁹⁸ SCHAUER, F. (2004), pp. 84 y 86.

²⁹⁹ SCHAUER, F. (2004), p. 89.

³⁰⁰ SCHAUER, F. (2004), p. 84 y 86.

³⁰¹ GUZMÁN BRITO, A. (2007). *Las reglas del Código Civil de Chile sobre interpretación de las leyes*. Santiago de Chile: Lexis Nexis, p. 91.

³⁰² En parecido sentido, ATRIA señala que una norma puede estar formulada en sentido impropio, fuera de la situación típica contenida en la norma. ATRIA, F. (2004). *Jurisdicción e independencia judicial: el poder judicial como poder nulo*. En *Revista de Estudios de la Justicia*

entre la generalidad y los casos concretos ya fue explicada por ARISTÓTELES quien, desde la perspectiva de la equidad y lo equitativo, manifestaba que la universalidad de la ley puede provocar errores debido a esa misma universalidad y a la naturaleza de las cosas que regula, y no a errores en la legislación.³⁰³

Para ejemplificar lo señalado, usaremos una norma chilena bastante típica. En Chile, para recurrir ante un tribunal tributario en un juicio cuya cuantía sea superior a 32 UTM³⁰⁴ se requiere del patrocinio o concurrencia de un abogado habilitado para el ejercicio de la profesión (artículo 129 del Código Tributario).³⁰⁵ La justificación de esta regla es velar por la debida defensa jurídica tributaria y procesal de los intereses del contribuyente, en el caso específico, mediante la certeza de que quien concurre en su defensa sea alguien con conocimiento de las regulaciones (sobre todo, procesales y tributarias), lo que se generaliza en la figura del profesional de las leyes o abogado. Sin embargo, podría suceder que, en un caso específico, un abogado no conozca en profundidad las regulaciones procesales y tributarias y, por lo mismo, no pueda defender adecuadamente los intereses del contribuyente: por ejemplo, un abogado y profesor universitario que durante treinta años se haya dedicado exclusivamente a la filosofía del derecho y nunca haya ejercido la profesión. En este caso, nos encontramos frente a una situación plenamente ubicable dentro del significado del texto legal: es un abogado, cierto, pero no cumple con la justificación subyacente de prestar una debida asesoría profesional en el área procesal tributaria, dado que no conoce las regulaciones de forma adecuada. Por otra parte, podría ocurrir que el propio contribuyente, no abogado, tuviera pleno dominio del derecho procesal y tributario porque durante treinta años fue funcionario de los Tribunales Tributarios, destacándose en variados cursos de perfeccionamiento. En este caso no se cumple la formulación de la regla (no es abogado), pero sí la justificación subyacente,

(5), pp. 131-132.

³⁰³ ARISTÓTELES (1931), *Ética a Nicómaco*. Madrid: L. Rubio, pp. 145-146.

³⁰⁴ Este valor equivale en enero del 2014 a \$1.309.920, igual a 1.815€ aproximadamente (valor de cambio: 1€ = \$722 pesos chilenos). La UTM es una medida de reajustabilidad para efectos tributarios cuyo valor se modifica mensualmente conforme al IPC. A enero del 2014, su valor era de \$40.935, equivalente a 56,7€.

³⁰⁵ Esta norma fue introducida por la Ley 20.322 publicada en el *Diario Oficial* con fecha 27-01-2009. Antes los contribuyentes podían actuar directamente en la primera instancia sin necesidad de ser representado por un abogado habilitado.

pues teniendo en cuenta sus conocimientos podría ofrecer una defensa jurídica apropiada.

De acuerdo con esto, la formulación puede ser *sobreincluyente*, lo que quiere decir que el predicado «incluye o abarca instancias que la justificación subyacente no cubre». En el ejemplo, incluye a un abogado que no sabe de derecho procesal ni tributario. Por el contrario, el predicado fáctico puede que «no incluya o no alcance instancias que sí abarcaría la aplicación directa de la justificación subyacente», en cuyo caso la regla sería *subincluyente*.³⁰⁶ En el ejemplo, excluye al sujeto, no abogado, pese a tener pleno dominio del derecho tributario y procesal.

Nos parece relevante señalar dos cuestiones sobre las justificaciones subyacentes: una relacionada con la identificación de este efecto (problema epistemológico) y otra referida a la diferenciación de la problemática entre el conflicto normativo y el conflicto entre justificación subyacente y hecho operativo.

La identificación del «efecto perseguido» debería estar sujeta a unos límites sin los cuales esta determinación podría quedar en manos de la inclinación personal del decisor, cuando el sentido del límite debe estar dado por la regla. En el artículo 19 del Código Civil chileno se explica esto mismo, afirmando que en la interpretación de las leyes se puede recurrir al espíritu si se encuentra *claramente manifestado* en la ley o en la *historia fidedigna*.³⁰⁷ Conforme a esta norma, existirían tres maneras de conocer el efecto perseguido. La primera se daría en el caso de que una regla lo manifieste expresamente, como, por ejemplo, cuando un convenio de doble imposición señala que el método para eliminar la doble imposición³⁰⁸ consiste en un sistema de imputación parcial, en esta expresión, el efecto deseado por la regla está expresado, este es, eliminar la doble tributación. La justificación subyacente también podría encontrarse tácitamente,³⁰⁹ como en el caso que el texto actuara

³⁰⁶ SCHAUER, F. (2013), p. 42; y SCHAUER, F. (2004), pp. 90-91.

³⁰⁷ En España el artículo 3 también permite recurrir a los antecedentes históricos y legislativos.

³⁰⁸ Por ejemplo, el convenio de doble imposición entre Chile y España, artículo 22.

³⁰⁹ El artículo 19 del Código Civil chileno no dice expresamente que se puede recurrir al espíritu que está reflejado tácitamente, pero esto se deduce, dado que la regla se refiere a «lo manifestado» que no es sinónimo de lo expresado, abriéndose la regla a la posibilidad que la justificación subyacente pueda deducirse tácitamente ,

como «imagen» de la justificación. Así, si una norma prohíbe tocar la bocina en una zona de hospital, la justificación si bien no está expresada es manifiesta: mantener el espacio cercano al hospital sin ruidos. Por último, otra manera de acercarse a los efectos que busca la regla, está en la historia de la ley, argumentos que tendrá mayor o menor validez dependiendo si la legislación autoriza, el uso de este recurso. Establecido por la regla los recursos para defender un determinado efecto, el término «claro» que usa el artículo 19 resulta condicionante respecto a las justificaciones subyacentes que han de preferirse, siendo estas, las contrarias a «intenciones imaginarias». Por lo que, en Chile, en materia interpretativa y aplicativa, se permita el recurso teleológico siempre que la justificación subyacente sea notoria o evidente.³¹⁰ Este límite parece deseable ya que restringe la tentación de usar cualquier idea como justificación jurídica, lo que podría implicar que el decisor incorporara proyecciones personales en la forma de resolver algunos asuntos jurídicos, alejándose así de la racionalidad jurídica.³¹¹

El ordenamiento jurídico es una realidad dinámica en la que se incorporan nuevas reglas, otras se modifican y otras desaparecen. Se trata de un constructo continuo en el tiempo, producto de valoraciones sociales en constante cambio. Por ello, no es extraño que las normas puedan confrontarse, especialmente cuando una es general y otra, más específica. Utilizando las dicciones de SCHAUER, podríamos distinguir dos tipos de normas: las «locales» y las «a distancia». Las primeras se caracterizan por ser más específicas (menos generales), es decir, resultan aplicables a un número menor de casos; las segundas son más globales,³¹² permitiendo que el operador realice enjuiciamientos de tipo restringido.³¹³ La diferencia entre unas y otras reside en que en las «locales» el supuesto aplicativo es más restrictivo, es decir, más concreto, más específico, que utiliza términos cerrados, mientras que en las «a distancia» es menos concreto y más genérico (con términos más abiertos

³¹⁰ GUZMAN BRITO, A. (2007), pp. 102-103.

³¹¹ GARCÍA AMADO, J. A. (2006.a). *¿Existe discrecionalidad en la decisión judicial?* En *Isegoría* (35), pp. 157 y ss.

³¹² SCHAUER, F. (2004), pp. 251-252. En otro libro SCHAUER habla de «pautas» para quien diferencia estas de las reglas por una cuestión de grado, oscilando entre la precisión y la vaguedad. SCHAUER, F. (2013), p. 196.

³¹³ MACCORMICK, N. (2007), p. 50.

que requerirán que el aplicador juzgue dentro del mandato). Esta situación de especificidad-generalidad implica una solución próxima al caso y otra más lejana. En el ejemplo que usábamos de la comparecencia del abogado, podría decirse, por un lado, que existe libertad de defensa, lo que en su máxima expresión permitiría al sujeto no concurrir a defenderse así como, en grados menores, la posibilidad de concurrir en la forma que el afectado estime adecuada, siempre que se garantice una defensa adecuada; por otro lado, existe una regla que dice que en juicios de más de 32 UTM debe concurrir en representación del interesado un abogado habilitado. La norma genérica da lugar a varias posibilidades de «defensa adecuada»: un abogado, un erudito, asesores fiscales no abogados, etc. Será el aplicador quien, considerando todas las circunstancias relevantes, deberá decidir si el supuesto presentado cumple la exigencia de garantía de la debida defensa. Por el contrario, en la segunda norma sólo se examina una circunstancia relevante: el carácter de abogado. Si, en el supuesto de la cuantía del juicio, concurre un sujeto de por sí, sin ser abogado, aun con probados conocimientos en materia tributaria y procesal, se produce un conflicto a nivel de supuestos entre la norma local y la distante, debiendo preguntarse el aplicador cuál de ellas debe prevalecer. En este punto, los ordenamientos suelen contemplar normas que solucionen estos conflictos, indicando los criterios de preferencia de unas sobre otras, normalmente en razón de jerarquía, cronología y especialidad. Esta hipótesis muestra una problemática distinta a la que enunciábamos. En efecto, el problema que puede surgir es que la hipótesis normativa deje fuera o dentro situaciones que no permitan alcanzar el efecto deseado, mientras que en la hipótesis que analizamos se trata de un conflicto normativo en el cual, ordinariamente, los sistemas jurídicos proveen solución.

2.2. Sobre los principios. Un primer acercamiento a las decisiones jurídicas

En la toma de decisiones jurídicas existe otro factor relevante: los principios. Desde nuestro punto de vista, justificaciones subyacentes y principios no son sinónimos, como pareciera en ocasiones, cuando se entiende que una situación *supraincluyente* o *infraincluyente* se determina en relación con los principios,

como si ello fuera lo mismo que las justificaciones subyacentes.³¹⁴ No existe tal equivalencia. En concreto, las justificaciones subyacentes a que se refiere SCHAUER, entendidas como «el mal que se pretende erradicar o la meta que se pretende lograr»³¹⁵ y que hemos identificado como aquel «efecto que la ley propone como realizable en la vida social»,³¹⁶ son una idea distinta a la noción de principio que sostienen ATIENZA y RUIZ MANERO. El término «principio» posee diversos significados, tal y como dejó establecido CARRIÓ.³¹⁷ Dentro de esta amplitud de interpretaciones, ATIENZA y RUIZ MANERO optan por aquella que entiende los principios (tipo de norma) como la justificación de las reglas, la razón de ser de estas, lo que hace que la conducta prohibida sea disvaliosa; la obligatoria, valiosa; y la permitida, indiferente: «Las reglas se justifican por su adecuación a los principios.» De esta forma, los principios, como razón de ser, dan cuenta de valores, ya que al prohibir o imponer una determinada situación juzgan lo valioso o disvalioso de la misma.³¹⁸

Así, por ejemplo, la regla establecida en el artículo 4.1.7 de la Ordenanza General de Urbanismo y Construcción de Chile establece que todo edificio de uso público y todo aquel que, sin importar su carga de ocupación (número máximo de personas que se espera por metro cuadrado) deberán ser accesibles y utilizables en forma autovalente y sin dificultad por personas con discapacidad, especialmente por aquellas con movilidad reducida, estableciendo una serie de requisitos específicos. La justificación subyacente en esta norma es evidente: el efecto que persigue es que los edificios cuenten con vías de acceso para personas con movilidad reducida. La razón que conforma la norma, esto es, el o los principios que subyacen y que la hacen obligatoriamente valiosa, puede ser la idea de inclusión, de igualdad, de

314 Entendemos que esta es la propuesta de ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000). pp. 58-59; RUIZ MANERO, J. (2005). *Algunas concepciones del derecho y sus lagunas*. En AA.VV. *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons, especialmente pp. 121 y 122.

315 SCHAUER, F. (2004), p. 84 y 86.

316 GUZMÁN BRITO, A. (2007), p. 91.

317 CARRIÓ, G. (1990). *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, pp. 203 y ss.; SQUELLA, A. (2000). *Introducción al derecho*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, pp. 387 y ss.; QUINTANA, F. (2006), pp. 314-316.

318 ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), pp. 18, 20-21. Principios que, como norma superior autónoma de las reglas, encarnación de los valores y razón de ser de las reglas, pueden determinar la sustitución o corrección de las mismas por una regla distinta, en el caso de que el uso de la regla genere un estado de cosas que afecte al principio (pp. 28-29 y 59).

ejercicio de libertad de movimiento, solidaridad, etc.

Tras esta aclaración, cabe preguntarse por la influencia que los principios pueden tener en las decisiones jurídicas. Uno de los grandes problemas que atañen a la idea de los principios es que su concepto, sus diferencias con las reglas y su rol en el quehacer jurídico son cuestiones debatidas,³¹⁹ por lo que expondremos algunas versiones³²⁰ para entender cómo actúan en las decisiones aplicativas.

Para ALEXY, los principios son mandatos de optimización, «normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto, [...] se caracterizan porque pueden cumplirse en diferente grado [...] En cambio, las reglas son normas que sólo pueden ser cumplidas o no [...] por lo tanto, las reglas contienen determinaciones en el ámbito de lo fáctica y jurídicamente posible».³²¹ De modo muy parecido, ATIENZA y RUIZ MANERO señalan³²² que reglas y principios se estructuran bajo la idea de una condición (circunstancias) y su consecuencia (debe o puede); la diferencia estriba en que las condiciones de aplicación de una regla son «cerradas», lo que comporta una serie de propiedades definidas con mayor o menor precisión (por ejemplo, no circular a más de 50 km por hora); en cambio, en un principio, la condición de aplicación viene dada de forma «muy abierta» (por ejemplo, el límite de circular está regulado bajo la idea que este será el «razonable y prudente», como dispuso el estado de Montana, en Estados Unidos).³²³ Expresan, además, que las

³¹⁹ Ver ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (1991). *Sobre principios y reglas*. En *DOXA* (10), pp. 103-105; ÁVILA, H. (2011).

³²⁰ Otras versiones entienden los principios como normas jurídicas en sentido sustancial, pues suministran pautas o modelos de conducta que emanan de la comunidad entera y revelan sus creencias y convicciones respecto de problemas fundamentales de su organización y convivencia. DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012). *Sistema de derecho civil, vol. I*. Madrid: Tecnos, p. 144; son las ideas fundamentales que informan el derecho positivo, ALBALADEJO, M. (2013). *Derecho civil I. Introducción y parte general*. Madrid: Edisofer, p. 71; son principios fundamentales de la legislación extraídos de las normas mediante un proceso de abstracción y generalización creciente. DUCCI CLARO, C. (2006). *La interpretación jurídica*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, p. 153; son normas de derecho suprapositivo, que algunos llaman derecho natural. LACRUZ BERDEJO, J. L. (dir.) (2005). *Elementos de derecho civil. Tomo I. Parte general (vol. 3)*. Madrid: Dykinson, p. 167.

³²¹ ALEXY, R. (1993). *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, pp. 67-68.

³²² ATIENZA, M. (2012), pp. 90-91; y ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (1991), pp. 107-110.

³²³ SCHAUER, F. (2013), pp. 30 y 32.

reglas poseen razones excluyentes para la acción: ocurrido el supuesto, no deben considerarse otras a objeto de aplicar la consecuencia; en cambio, los principios suministran razones débiles que, al sopesarse con otros principios, permiten varias decisiones.³²⁴

De esta manera, las dos grandes diferencias entre regla y principios residen en la amplitud del supuesto y en «el modo final de aplicación»: en las reglas es todo o nada, mientras que en los principios es gradual, lo que se traduce en que el «carácter hipotético-condicional» de las reglas contiene un supuesto que determina la aplicación y en los principios existe un fundamento que el aplicador utilizará para obtener el estado de las cosas que pretende el principio.³²⁵

Crítico con esta distinción se muestra ÁVILA, para quien no es la formulación escrita o lingüística del supuesto lo que convierte una disposición en regla o principio, sino que será el intérprete-aplicador quien le asignará un rol argumentativo en su determinación, decidiendo si la disposición describe un comportamiento inmediato o establece un estado de cosas (finalista) que requiere la adopción de distintas conductas. Así, la disposición constitucional que consagra la legalidad del tributo funciona como regla en cuanto que determina que la creación o modificación de obligaciones tributarias deben hacerse por ley, pero funciona también como principio si se argumenta en contra de la aplicación analógica de una disposición a un caso no comprendido en ella. Para este autor, tampoco es válido el criterio de aplicación, dado que en las reglas no se da tal absolutismo entre todo o nada: existen reglas cuyo ámbito de aplicación no está totalmente delimitado (por ejemplo, si el texto habla del uso de medios de comunicación masiva, es necesario establecer hasta dónde alcanza dicho término) y situaciones en que las reglas no se aplican a supuestos normativos por ellas cubiertos, en general debido a razones no imaginadas por el legislador, es decir, situaciones en las que el caso concreto impacta de tal modo que quien decide no aplicar la regla a un supuesto cubierto por la misma (como puede suceder en la derrotabilidad).³²⁶

³²⁴ ATIENZA, M. (2012), pp. 90-91.

³²⁵ ÁVILA, H. (2011), pp. 37 y 40.

³²⁶ ÁVILA, H. (2011), pp. 38, 39, 43 y 44.

En definitiva, ÁVILA propone que las reglas son normas inmediatamente descriptivas (establecen obligaciones, prohibiciones y permisos mediante la descripción de la situación que las produce) cuya característica principal es la previsión, con un argumento aplicativo no tan exigente y centrado en la correspondencia entre la construcción de la descripción normativa y la de los hechos, y cuya aspiración es generar una solución específica para la situación; mientras que los principios son normas que establecen un estado ideal de cosas que alcanzar (inmediatamente finalistas) mediante la adopción de determinados comportamientos y cuya característica principal es la realización de un fin jurídicamente relevante, por lo cual la argumentación que se exige al aplicador es mayor, consistente en establecer la relación de causalidad entre el estado de cosas promovido y los efectos del comportamiento que se considera adecuado para alcanzar esa finalidad, y contribuye a la toma de decisiones jurídicas no en cuanto aspiración a generar una solución específica (algo propio de las reglas), sino con «pretensión de complementariedad y de parcialidad».³²⁷

Expuestas estas dos elaboraciones en torno a los principios, queda de manifiesto la falta de claridad sobre su alcance. No obstante ello, los usuarios del Derecho los utilizan en razonamientos, peticiones, argumentaciones y decisiones, Reconociendo que en los ordenamientos jurídicos existen guías de ordenamiento que son también guías de conducta. Así, reconocemos, estudiamos, hablamos y otorgamos contenido común a ideas como «buena fe», «que nadie puede aprovecharse de su propio dolo» u otros más técnicos como «economía procesal», «legalidad» o «seguridad jurídica», por nombrar algunos. Es más, los principios están reconocidos tanto en el ordenamiento jurídico español como en el chileno: en el primero, el artículo 1 del Código Civil los reconoce como fuente del derecho; y en el segundo, como razón argumentativa en la resolución de los asuntos sometidos a conocimiento del tribunal y en materia interpretativa. En ambas legislaciones representan razones supletorias, es decir, procede su aplicación en ausencia de otras fuentes de Derecho o de otros argumentos.

³²⁷ ÁVILA, H. (2011), pp. 64, 66 y 68.

Algunas corrientes sitúan los principios como un nivel normativo que da coherencia y razón a las reglas y que, por lo tanto, es capaz de autocorregir el sistema jurídico. Como indica ATIENZA, los enunciados prácticos normativos poseen, por un lado, un aspecto directivo (guían la conducta de los destinatarios), y por otro, un aspecto justificativo, entendiéndose como la «expresión de valores o de una serie de valores combinados».³²⁸ RUIZ MANERO, complementando la misma idea, ha señalado que estos fines, propósitos o razones se transforman en principios que subyacen en el ordenamiento.³²⁹ Si una regla o los resultados de su aplicación son contrarios a los principios, el aplicador debería sustituir dicha regla, generando una nueva a fin de reestablecer la coherencia del sistema³³⁰ (la adecuación entre principios y reglas).³³¹ Desde este punto de vista, los principios constituyen normas autónomas, una encarnación de los valores y la razón de ser de las reglas, y pueden determinar la sustitución o corrección de las mismas por una regla distinta, en el caso de que el uso de la regla genere un estado de cosas que afecte al principio.³³²

En nuestra propuesta, los principios participan no como razón exclusiva y superior, sino complementaria y parcial, es decir, constituyen una razón más que, junto a las justificaciones subyacentes, se utiliza en las decisiones. No imponen una decisión condicionado la regla, sino que actúan como una razón, en muchas ocasiones importante o fundamental. Sin embargo, más importante nos parece que el o los principios no generan o modifican las reglas existentes. Si se entiende el Derecho de esta forma, se confunden los roles entre quienes elaboran las reglas y quienes las aplican, se afecta al sistema democrático y se puede transformar al juez en un activista, dañando así el sistema de legalidad. Desde nuestra perspectiva, cuando la regla se enfrenta al caso concreto, el juez decide no sólo sobre el contenido de la regla, sino también sobre la aplicación al caso de la misma, esto es, si estando la situación del contenido del texto la

³²⁸ ATIENZA, M. (2012), pp. 89-90.

³²⁹ RUIZ MANERO, J. (2005), p. 122, en la cual se refiere a las justificaciones expuestas por SCHAUER como principios.

³³⁰ Sobre coherencia y modelos, ver ALONSO, J. P. (2006). *Modelos jurídicos de coherencia*. En GARCÍA FIGUEROA, A. (coord.). *Racionalidad y derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, pp. 45-71.

³³¹ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), pp. 76 y 85.

³³² ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), pp. 28, 29 y 59.

regla debe aplicarse o no; en ello concurren las justificaciones subyacentes y los principios como razón de esa decisión esencialmente aplicativa. Sin embargo, no por detectarse una alteración se puede decidir la no aplicación de la regla: en efecto, si el caso se ubica dentro la regla, debe presumirse que la misma debe aplicarse, y sólo podrá darse lo contrario si el peso argumentativo es pesado, esto es, capaz de demostrar una importante y grave desarmonía entre el caso y la regla.

Estas ideas son las que creemos capaces de explicar el abuso del derecho, el fraude de ley y las llamadas cláusulas generales antilelusivas.

Una y otra manera de entender los principios responden a una cuestión esencial en el Derecho, esto es, el rol de las reglas. En efecto, en un sistema donde las decisiones miran a los principios y a la coherencia con este tipo de normas, la radicalización de las posiciones provoca que las reglas se vuelvan innecesarias, dado que pueden ser corregidas en cualquier decisión aplicativa. En los próximos apartados trataremos sobre los modelos de decisiones.

2.3. Decisiones jurídicas, dos modelos: razones a favor y en contra

Siguiendo a SCHAUER, entendemos que existen dos formas de tomar decisiones jurídicas, es decir, de trasladar el derecho a los casos que requieren de su aplicación: una consiste en hacerlo conforme a los predicados fácticos (la letra del texto), considerando sólo las circunstancias en ellos expresadas, y la otra, considerando el conjunto de circunstancias relevantes, justificaciones subyacentes y principios que pudieran estar presentes. En el ejemplo del abogado y el juicio tributario que planteábamos más arriba, un juez podrá determinar que lo obrado por el contribuyente no abogado es nulo, dado que no tiene el título de abogado y no cumple la circunstancia excluyente que la regla establece. Esta sería una decisión basada en el texto, criticable por muchos por literal y formalista. En cambio, si el juez determina que el sujeto puede autorrepresentarse dado que, en su caso, reúne los conocimientos adecuados para proveerse una debida defensa, las circunstancias relevantes que se consideran, como la demostración de poseer conocimientos jurídicos, no están dentro la regla, pero bajo el principio de libertad se terminaría por autorizar esta forma de defensa; en otras palabras, se estaría decidiendo

conforme al espíritu y esto, a su vez, sería susceptible de ser criticado por alejarse del texto.

SCHAUER denomina la primera forma de decisión, basada en el predicado fáctico, «toma de decisión basada en reglas». Es una forma de decisión que implica que alguna de las características del hecho serán ignoradas por la generalización (sub y sobreincluyente). ATRIA utiliza, en sentido parecido, el término «exclusionista», dado que «excluye» de la decisión propiedades o circunstancias no establecidas en el texto.³³³ En este sentido, el texto se encuentra protegido de su desconsideración y de las justificaciones subyacentes que pudiesen generarse.

La segunda forma de decisión, dialogante, entiende que los tipos o generalizaciones son abiertos y meramente referenciales respecto de las razones y principios (*predicados amplios*) que los sustentan. Por eso, al tomar decisiones sobre casos, los decisores deberán considerar el conjunto de circunstancias relevantes con el objeto de precisar, caso a caso, la solución particular del derecho.³³⁴

Un sistema jurídico que se articule sobre la base de la toma de decisiones ateniéndose a las reglas presenta sus defectos y virtudes, que brevemente expondremos a continuación.

Lógicamente, se entiende que el mejor resultado es el que se basa en la razón última, o sea, en la justificación subyacente, y lo que sucede ordinariamente será que los resultados que se alcancen por la aplicación de la regla y de la justificación coincidan. En general, un abogado tendrá los

³³³ ATRIA, F. (2000.a). *Concepciones de la función judicial: el caso de la igualdad ante la ley*. En GONZÁLEZ, F. y VIVEROS, F. (dir.) *Igualdad, libertad de expresión e interés público*. Santiago de Chile: Universidad Diego Portales, pp. 113-115.

³³⁴ SCHAUER pone un ejemplo más pedestre: el límite de velocidad. Este normalmente se determina en razón de consideraciones generales de seguridad, pero sucede que, atendidas múltiples circunstancias (conductor inexperto, neblina, lluvia, tráfico excesivo o, al contrario, conductor experto, condiciones perfectas de visibilidad y casi inexistencia de tránsito), el límite usado por la norma puede resultar, respecto de la justificación de seguridad, insuficiente o desproporcionado. En esta lógica, como ya hemos explicado, el Estado de Montana eliminó todos los límites de velocidad y los sustituyó por el criterio de que el manejo debía ser «razonable y prudente» (Mont. Code Ann. 61-8-303, 1996). Esto provocó incertidumbre dadas las diferencias de entendimiento de lo que era «razonable y prudente» entre distintos conductores, oficiales de policías y jueces. La norma terminó siendo derogada por la Corte Suprema de Montana (año 1996). SCHAUER, F. (2013), pp. 30 y 32.

conocimientos apropiados para defender de modo adecuado (independientemente del resultado) los intereses de un contribuyente en un juicio o, si se prefiere, debería hacerlo mejor que una persona común. Con esto se cumple la justificación, es decir, la debida defensa mediante la asesoría de alguien que conoce el sistema normativo, tributario y procesal, pero también el texto (que la concurrencia al juicio se haga por medio de un abogado). Sin embargo, como ya vimos, existen situaciones donde el resultado de la aplicación del texto no se aviene con la finalidad, con lo cual esta forma de decisión basada en las circunstancias relevantes propuestas por el texto produce resultados que no son los mejores. En este escenario, la priorización del resultado perseguido resulta «subóptima,» ya que deja fuera situaciones que conforme a su justificación debiera comprender.³³⁵

Por otro lado, en términos temporales esta forma de decisión significaría que los supuestos concebidos en el pasado resolverían situaciones que sucederían en un presente o futuro. Sin embargo, podría ocurrir que el predicado seleccionado quedara obsoleto en razón de la aparición de nuevos hechos y, junto con ellos, de nuevos conceptos; o, simplemente, que esa categoría no diera cuenta apropiada de las formas usadas en el tiempo de aplicación del texto, produciéndose una suerte de estancamiento de derecho. El modo de adaptarlo o corregirlo sería mediante una nueva generalización (un nuevo texto), lo que en un sistema democrático implica un proceso carente de la agilidad que reclama la dinámica social. Es conveniente distinguir esta falta de adaptabilidad característica de un sistema de decisiones basado en reglas, lo que algunos llaman «el gobierno de los muertos sobre los vivos»,³³⁶ correspondiente a una forma de comprensión del Derecho más ligada a una visión autoritaria, donde el Derecho es dado por la autoridad y, como tal, debe seguirse, es decir, que corresponde a lo que otros quisieron e impusieron a las siguientes generaciones. Se trata del derecho del monarca, en el que la razón de la voluntad originaria es lo esencial, lo que comportará que, en la interpretación de los textos normativos, la búsqueda de la voluntad del soberano resulte fundamental. Esta forma de entender el Derecho se encuentra

³³⁵ SCHAUER, F. (2013), pp. 160-161.

³³⁶ WROBLEWSKI, J. (1988), pp. 75-77.

muy lejos del actual sentido democrático incorporado en los países que se adhieren a esta forma de organización social, política y legal. Por ello, otra manera de entender el Derecho es aquella que lo comprende en una dimensión «presente», como lo que «aceptamos y utilizamos para coordinar nuestras existencias en comunidad»;³³⁷ en definitiva, lo que MACCORMICK denomina un «orden normativo institucional»,³³⁸ entendido como un sistema por el cual los seres humanos organizamos nuestras actividades conforme a estándares comunes que son formalizados.³³⁹ En esta visión, más que un mandato existe una especie de «acuerdo» por parte de los usuarios de las normas, en cuanto que serán válidas en razón del cumplimiento de un proceso de elaboración institucional que permita, directa o indirectamente, la participación de quienes integran la comunidad. Así, es la comunidad la que decide cómo deben actuar los que toman decisiones jurídicas. Si existe confianza en los decisores, puede que se les concedan importantes márgenes de discrecionalidad, o puede que se quiera acotar su margen de decisión obligándolos a considerar determinados elementos en los casos difíciles, como las intenciones originarias, la jurisprudencia sobre casos semejantes, etc. En esta visión la *voluntad originaria*, si es incorporada, no es lo esencial; como voluntad del soberano, es un instrumento para un fin determinado: encuadrar y controlar las decisiones. Tras esta aclaración, afirmamos que el Derecho es una realidad presente y democrática, un sistema de decisión basado en reglas que, lamentablemente, no posee la ligereza adaptativa que pareciera requerir un mundo cambiante como el actual.

Otra consideración se produce en torno a la idea de *equidad*. Se podría decir que un sistema que se basa en reglas comportaría un alto grado de equidad, puesto que trata los casos semejantes de igual manera. Sin embargo, la equidad no es sólo de carácter horizontal (lo que implica igual trato), sino

³³⁷ SCHAUER, F. (2004), p. 286.

³³⁸ MACCORMICK, N. (2007), pp. 27-38.

³³⁹ ATRIA lo entiende en el sentido de que «las normas que componen el sistema normativo son creadas por autoridades creadas por normas de ese sistema normativo y que las determinaciones de lo que esas normas mandan, permiten o prohíben en casos particulares están entregadas a autoridades también creadas por normas de ese sistema». ATRIA, F. (2005.a). *Creación y aplicación del derecho: entre formalismo y escepticismo*. En AA.VV. *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons, p. 51.

también vertical, esto es, que no deben tratarse de modo igual dos situaciones que son desiguales. Ya ARISTÓTELES estableció esta idea y vale la pena reiterarla: «En los casos que es necesario expresarse universalmente, pero imposible efectuarlo correctamente, la ley considera el caso usual, aunque no ignora la posibilidad de error. Y no por eso es menos exacta, porque el error no está en la ley ni en el legislador, sino en la naturaleza de la cosa, puesto que la naturaleza de los asuntos públicos es de esta naturaleza desde su origen. Cuando la ley habla universalmente, y surge un caso sobre ello que no está comprendido en la exposición universal, entonces es justo, cuando el legislador omitiere algo, y cometiere error debido a la claridad del caso, corregir la omisión, expresar lo que el legislador hubiere expresado de haber estado presente, incluyéndolo en la ley de haberlo sabido.»³⁴⁰ Independientemente de la atribución que Aristóteles le entrega al juzgador de corregir la ley, lo que nos interesa es el reconocimiento de la injusticia que puede producir el carácter general de la regla, no porque exista un mal legislador sino en razón del carácter genérico de la regla y de las características de la naturaleza de lo regulado. Lo regulado corresponde al mundo empírico y, como tal, es impredecible e inabarcable. Si la toma de decisiones basada en reglas suprime diferencias y, al revés, las decisiones basadas en particularismos reconocen las diferencias entre los casos, lo que respeta la equidad vertical es, justamente, esta segunda forma de toma de decisiones. Es la que, en principio, parece más justa. Por eso SCHAUER concluye: «No hay nada esencialmente justo en la toma de decisiones basadas en reglas.»³⁴¹ En sentido similar, cuando ATRIA se refiere al ideal de la búsqueda de la justicia material, señala que en el Derecho existen casos en que triunfa la «formalidad» por encima de la finalidad. En efecto, esta concepción, hoy criticada por muchos, aparece como una solución meramente formalista a ojos de los que buscan la aplicación de un ideal de justicia material.³⁴²

³⁴⁰ ARISTÓTELES, pp. 145-146.

³⁴¹ SCHAUER, F. (2004), pp. 198-199.

³⁴² ATRIA, F. (2003), pp. 63-64. Para explicar su posición usa un ejemplo que extrae de Ihering referido a las acciones posesorias: podría suceder que en su aplicabilidad se favoreciera al poseedor no propietario contra el propietario no poseedor, con lo cual se protege al poseedor contra el dueño, prefiriendo un derecho de inferior calidad sobre un derecho superior. Esta solución es formalmente correcta, pero podría criticarse dado que materialmente aparece como

En resumen, la toma de decisiones basada en reglas se presenta como un sistema subóptimo, no equitativo y no adaptativo, cuestiones que pueden considerarse negativas y que aconsejarían su no adopción. Pero, obviamente, existen razones que sí aconsejan que esta forma de toma de decisiones sea la que presida un sistema de coordinación de conductas de modo general y, específicamente, del ordenamiento jurídico-tributario, y que, en definitiva, justifican la obediencia de las reglas, no sólo por el hecho de emanar de una autoridad.³⁴³ Siguiendo a SCHAUER, tales razones son la confianza, la eficiencia, la aversión al riesgo y la estabilidad.

El argumento de la confianza³⁴⁴ se entiende, fundamentalmente, como *previsibilidad*.³⁴⁵ Esta dimensión consiste en que los usuarios de los textos jurídicos puedan anticipar razonablemente los efectos que tendrán sus actos de relevancia jurídica, lo que implica la posibilidad de prever las decisiones que tomen quienes tienen competencia para aplicar reglas.³⁴⁶ En efecto, si se permite que el decisor conjugue distintas variables en la toma de decisiones, se introduce un mayor grado de variabilidad y, por ello, un grado menor de predictibilidad;³⁴⁷ más aún cuando, como dice COMANDUCCI, los principales decisores, los jueces, no mantienen una coherencia en el tiempo y no siempre se guían por la racionalidad en sus resoluciones.³⁴⁸ En definitiva, como indica ÁVILA, un sistema de decisiones basadas en reglas coopera en excluir la «controversia» y la «incertidumbre».³⁴⁹

El segundo argumento es el de la eficiencia. Un sistema de toma de decisiones basado en reglas conlleva la sencillez en el proceso de decisión. Así es: en un sistema de decisiones no basado en reglas, el decisor deberá analizar

absurda y no justa, al preferir finalmente al que debe en algún momento restituir la tenencia material.

³⁴³ ÁVILA, H. (2011), p. 100.

³⁴⁴ SCHAUER, F. (2004), p. 200.

³⁴⁵ ALDUNATE, E. (2010), *Aproximación conceptual y crítica al neoconstitucionalismo*. En *Revista de Derecho*, XXIII (1), pp. 93-95; COMANDUCCI, P. (2002). *Formas de (neo)constitucionalismo: un análisis metateórico*. En *Isonomía* (16), pp. 107 y 109.

³⁴⁶ ÁVILA, H. (2012). *Teoría de la seguridad jurídica*. Madrid: Marcial Pons, pp. 231, 250 y ss.; ver capítulo 5. 1.2.1.

³⁴⁷ SCHAUER, F. (2004), pp. 200-208.

³⁴⁸ COMANDUCCI, P. (2002), pp. 107 y 109.

³⁴⁹ ÁVILA, H. (2011), p. 101.

detalladamente el conjunto de circunstancias relevantes del caso; en cambio, en el modo basado en reglas, se deben analizar las circunstancias expresadas en la regla, librando al decisor de la necesidad de emplear más recursos y tiempo.³⁵⁰ En el ejemplo de la comparecencia de un abogado, en un sistema basado en reglas basta que el decisor compruebe que quien asume la representación es abogado.³⁵¹ En cambio, en un sistema que no basa sus decisiones en reglas, se deben revisar variadas circunstancias, como si el sujeto posee o no las cualidades que se esperan de un abogado o si el abogado posee dichas competencias. Esto requiere una formulación, acreditación y juicio, lo que, a su vez, comporta más análisis y tiempo en el proceso de decisión. ÁVILA presenta estas razones señalando que las reglas evitan problemas de coordinación, deliberación y conocimiento: de coordinación en el sentido de que la falta de reglas aumentaría los conflictos; de deliberación en el sentido de eficiencia; y de conocimiento, pues ante la falta de reglas, los ciudadanos se sentirían legitimados para ofrecer soluciones que requieren de conocimientos técnicos especiales.³⁵²

Otra razón en favor de esta fórmula es la «aversión al riesgo,» que ÁVILA denomina «eliminación o reducción de la arbitrariedad».³⁵³ Como se ha dicho, el sistema de toma de decisiones basado en reglas comporta errores, dado que la generalización no cubre o cubre en exceso todas las situaciones que podrían darse en relación a la situación óptima, que son sus justificaciones. Pero, por otro lado, las decisiones dialogantes en las que el decisor debe considerar todas las circunstancias relevantes le entregan un amplio margen de discrecionalidad que ofrece, de nuevo, una gran posibilidad de error. En esta ocasión no se debe a la generalidad y la característica de lo regulado, conforme indicaba Aristóteles, sino a las características del propio juez. Como metafóricamente dice SCHAUER, «la elección de un sistema basado en reglas implica impedir que sabios y sensibles tomen buenas decisiones, a cambio de impedir que decisores incompetentes o simplemente injustos tomen decisiones

³⁵⁰ SCHAUER, F. (2004), pp. 208-212.

³⁵¹ En Chile quien atribuye la calidad de abogado es la Corte Suprema. Este tribunal ha colocado en su portal web una base de datos pública, accesible por Internet, con lo cual la verificación del hecho, tener título de abogado, es, en principio, bastante sencilla.

³⁵² ÁVILA, H. (2011), pp. 101-102.

³⁵³ ÁVILA, H. (2011), p. 101.

incorrectas. Inversamente, un procedimiento de decisión particularizado disminuye las limitaciones que se imponen a decisores sabios y sensibles y acepta que se le confieran potestades a decisores injustos e incompetentes».³⁵⁴

Esto explica que ambos sistemas de decisiones puedan presentar errores, el primero, ligados a su sistema, y el otro, a los sujetos. En principio, no parecen existir razones de preferencia más que las meramente personales en cuanto a si se confía más en el sistema o en las personas. Sin embargo, en el Derecho de un estado constitucional, la inclinación se decanta por soportar la existencia de error basado en el sistema, más que en los errores que se producen por el sujeto, conforme explicaremos en el capítulo quinto.³⁵⁵

2.4. Un argumento preponderante, distribución de poder e imperio de derecho

Como hemos visto, existen argumentos a favor y en contra de uno y otro sistema de toma de decisiones, lo que, a nuestro juicio y al de POZZOLO,³⁵⁶ parecería quedar entregado a una elección basada en las preferencias personales de valores. En efecto, alguien podrá preferir la certeza sobre la justicia o, al revés, preferir la justicia por encima de la certeza, como el célebre argumento de Adam Smith sobre la certeza tributaria que concluye que el mal de la incertidumbre es mucho más grave que un margen de injusticia.³⁵⁷

Elegir una u otra preferencia, desde nuestro punto de vista, no es una cuestión de decisión jurídica sino política. No es una labor propia de la acción jurisdiccional (sin perjuicio de que, en ocasiones, pudiese ocurrir) establecer qué valores deben en general prevalecer. De ahí que la pregunta sea: ¿existe alguna razón, que no sea de preferencias valorativas personales, que permita privilegiar un sistema por encima del otro?

A nuestro entender, existen elementos estructurales en las formas de organización jurídica que rigen en Chile y España y que provienen de la noción de estado de derecho, en su dimensión del sometimiento del poder a la ley

³⁵⁴ SCHAUER, F. (2004), pp. 215-216.

³⁵⁵ Ver capítulo 5. 1.2.2.3.

³⁵⁶ POZZOLO, S. (1998). *Neoconstitucionalismo y especificidad de la interpretación constitucional*. En *DOXA*, 2 (21), p. 347.

³⁵⁷ SMITH, A. (1794) (1996), pp. 189-190 (libro V, cap. II, parte II, de los Tributos).

(ordenamiento jurídico) y a su exigencia de separación de poderes y distribución de facultades.

Toda organización se sustenta en un orden jurídico y requiere de él, que es el reflejo de la manera en que la comunidad se percibe a sí misma y mantiene una suerte de convicciones recíprocas sobre el modo en que unos y otros deben comportarse³⁵⁸ que se construye formalmente en un sistema jurídico. Esta construcción normativa, tanto en Chile como en España, se produce bajo la idea del estado de derecho (constitucional), que posee su correlato en el mundo anglosajón, si bien no idéntico, con lo que se denomina *rule of law*. Esto se traduce en el ideal del sometimiento del poder al derecho, expresado en la famosa idea del gobierno de las leyes (*rule of law*) como contrario al gobierno de los hombres (*rule of men*).³⁵⁹

El origen de estas ideas se encuentra en la oposición al absolutismo monárquico, caracterizado por un poder que se concentraba en la figura del monarca y en su brazo burocrático. Bajo este modelo, el poder era considerado un derecho subjetivo del rey, ejercido sin mayor control que la confianza en su «sabia» capacidad de decisión. La reacción revolucionaria se alzó en contra de la noción de un poder subjetivo aglutinado en el que las decisiones jurídicas quedaran sujetas a las consideraciones del individuo, a sus sentimientos y raciocinio, a su sentido de la justicia. Esta forma de actuar se percibe como propensa a lo arbitrario e injusta (si no abiertamente arbitraria e injusta), de ahí por qué existe un temor a un sistema que permita estructuralmente el error subjetivo, esto es, que las malas decisiones se entiendan no como un defecto del sistema, sino del sujeto, con lo cual las decisiones se vuelven arbitrarias, antojadizas y, finalmente, injustas.

Todas estas razones inclinan a una preferencia por un sistema opuesto, es decir, en el que las decisiones no se entreguen al sujeto, sino a un sistema que ha distribuido poderes y en el cual los errores responden a carencias propias, pero ya no a un uso arbitrario o antojadizo del poder.³⁶⁰

³⁵⁸ MACCORMICK, N. (2007), p. 35.

³⁵⁹ Ver capítulo 5. 1.1.

³⁶⁰ Obviamente, en un sistema pueden existir actuaciones antojadizas o arbitrarias. Sin embargo, de ocurrir, deben ser rechazadas, como sucede en los delitos funcionarios como la prevaricación.

En un sistema de toma de decisiones basado en reglas, el decisor se encuentra limitado, pues sólo se pronunciará respecto a las propiedades que del texto se desprendan, además con palabras aprobadas por los órganos legislativos (cuya función es esa). Esto le impide, a su vez, considerar circunstancias relevantes, distintas a las que en el texto se encuentran expresadas.³⁶¹ Por estos motivos afirmamos que este sistema distribuye competencias entre quien fija los textos y quien aplica el derecho, limitando la discrecionalidad del decisor y obligándolo finalmente a argumentar sus decisiones sobre la base de textos.³⁶² En cambio, en un sistema que no esté basado en reglas, el decisor no está limitado por las propiedades que puedan atribuirse al texto, sino que tiene «la potestad, la autoridad y la jurisdicción para tomarlo todo en cuenta»³⁶³ y puede considerar las circunstancias que estime relevantes, estén o no expresadas en las generalizaciones, por lo que también podrá resolver, independizándose del Derecho dado.

El juez es, sin duda, el paradigma del decisor. Una vez que se ha constituido como tal, atribuyéndosele esa calidad, tendrá la facultad de resolver los asuntos que le sean entregados a conocimiento y solución. En un sistema no basado en reglas, al estar el resolutor libre de las propiedades de la regla, puede usar en su decisión razones que van desde las justificaciones subyacentes que actúan como causa directa de la generalización, hasta nociones de «justicia material» que conducen a una esfera «axiológica» e, incluso, «moral».³⁶⁴

Existen diversas formas de diferenciar la función judicial de la legislativa. Algunos autores, influenciados por KELSEN, señalan que la diferencia es más

En todo caso, se trata de contingencias del sistema, no corresponden a su estructura.

³⁶¹ Esto no elimina la discusión sobre el significado del texto, como veremos a propósito de la interpretación.

³⁶² SCHAUER, F. (2004), pp. 298-299.

³⁶³ SCHAUER, F. (2004), p. 221.

³⁶⁴ Las corrientes que entienden que algunas normas de derecho constitucional son una especie de derecho resumido, que podrían justificarse en normas de índole moral, han permitido que algunos proclamen una especie de renacimiento del iusnaturalismo. Ver ORREGO, C. (2003). *De la ontología del derecho al derecho justo. Progresos recientes de la teoría analítica del derecho*. En *Revista Chilena de Derecho*, 30 (2), pp. 308 y 320; y en una vereda completamente opuesta, la del positivismo, GARCÍA AMADO no se muestra tan concluyente, pero reconoce la existencia de algunas tesis como «equivalente funcional al iusnaturalismo», considerándolas descendientes de dicha teoría (su ancestro). GARCÍA AMADO, J. A. (2006.a), p. 158.

cuantitativa que cualitativa: ambas producen (crean) y aplican Derecho. El legislador produce normas generales y abstractas y aplica la Constitución; el juez produce normas concretas y singulares (sus sentencias) y aplica normas generales y abstractas, elaboradas por el legislador.³⁶⁵ Otros, como ATRIA, basan la diferencia en dos modos de discurso: el de justificación (validez de la norma) y el de aplicación, esto es, «determinar si el caso es cubierto por el significado de una norma general y debe ser resuelto por ese significado [...] o si se trata de un caso especial el juez podrá negar su aplicación»,³⁶⁶ lo que entendemos en el sentido de que el juez no debe ingresar (o corregir) significados distintos, sino que debe decidir sobre la aplicación de la regla a esa situación específica cubierta por su significado o negar dicha aplicación en razón de ser un caso anormal o extraordinario. .

No nos pronunciemos por ahora sobre las visiones de la judicatura, pero lo que sí es evidente es que, de sostener que los jueces puedan pronunciarse sobre la justicia de los textos elaborados por la asamblea representativa, se le está dando mayor consideración a su decisión que a lo emanado del órgano de representación popular,³⁶⁷ que corresponde a textos justificados que establecen generalizaciones naturalmente, estructurándose una superposición de funciones y asumiendo, como dice ALDUNATE, una labor colegislativa³⁶⁸ que puede ser caracterizada como activismo judicial.³⁶⁹

Esta forma de comprender el derecho impacta en la imagen de la asamblea legislativa y se traduce en una pérdida de autoridad en la que lo que ella dice o expresa (en textos legales) puede ser o no considerado seriamente.

³⁶⁵ KELSEN, H. (1934) (2009), p. 38; SQUELLA, A. (2000), pp. 369-375; y BULYGIN, E. (2005). *Creación y aplicación del derecho*. En AA.VV. *Lagunas en el derecho*. Madrid: Marcial Pons, especialmente p. 43.

³⁶⁶ ATRIA, F. (2004), pp. 131-132; ATRIA, F. (2001). *Inaplicabilidad y coherencia. Contra la ideología del legalismo*. En *Revista de Derecho de la Universidad Austral de Chile*, 12 (1), pp. 143-148. Algo así podría deducirse de las ideas que expone Rodríguez, quien estima que si el sentido otorgado a un texto al ser aplicado al caso concreto desvirtúan o desdichan los valores y fines establecidos en la norma, el aplicador deberá desdeñar esa conclusión. RODRÍGUEZ GREZ, P. (2004). *Teoría de la interpretación jurídica*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, p. 171.

³⁶⁷ En este sentido creemos que se pronuncia POZZOLO, S. (1998), p. 348.

³⁶⁸ ALDUNATE, E. (2010), p. 89, nota 23.

³⁶⁹ GARCÍA, J. F. y VERDUGO, S. (2013). *Activismo judicial en Chile. ¿Hacia el gobierno de los jueces?* Santiago de Chile: Ediciones LYD.

Si a lo que hace el poder legislativo, órgano de representación política, puede o no atribuírsele seriedad, se produce una natural deslegitimación, que puede significar el traspaso de conflictos políticos desde el poder legislativo al poder judicial, especialmente en el tribunal constitucional, como si fuera este último el lugar donde se resuelven los conflictos de preferencias valóricas. Este fenómeno, que para algunos demuestra un proceso actual de vulgarización del Derecho,³⁷⁰ no sólo tiene que ver con la falta de certeza y seguridad jurídica, sino también con la pérdida de un razonamiento jurídico propio, que está siendo reemplazado por razones ajenas que, en definitiva, afectan a la idea de la autoridad de un orden jurídico general («evitan la emergencia de instituciones fuertes»)³⁷¹ y la sustituyen por la solución del caso particular. Todo esto, en resumen, viene a sustituir el gobierno de las leyes por el gobierno de los seres humanos.³⁷²

Todo lo expuesto hasta el momento se agrava debido a que no existe un sistema de control de los jueces claro ni de fácil solución, dado que entre sus características esenciales están la independencia e inmovilidad. De ahí la pregunta de POZZOLO: ¿quién controla al controlador?³⁷³

De esta forma, concluimos que en un sistema de decisiones no sujetas a reglas, donde el decisor no está limitado por las propiedades expuestas en dichas normas, el ideal democrático del Estado sometido al imperio de la ley y no de los ciudadanos se verá afectado. No parece un problema que un Estado de derecho, en las normas constitutivas jurisdiccionales, entregue amplias facultades decisorias al juez, por lo que, en ese caso, se daría una organización política en que se actúa conforme a la ley. Sin embargo, los estados constitucionales de Derecho más complejos, como Chile y España, se orientan a privilegiar las decisiones democráticas por encima de otras y a repartir potestades para evitar la concentración de poderes, no superponiendo unas con otras³⁷⁴ y conformando así un delicado sistema de pesos y contrapesos.

³⁷⁰ ATRIA, F. (2003), pp. 61 y 62; CORREA, R. (2005). *Vulgarización por constitucionalización*. En *Revista de Derecho y Humanidades* (11), pp. 161-175; ALEGRE, M. (2005), pp. 177-189.

³⁷¹ ALEGRE, M. (2005), p. 183.

³⁷² ATRIA, F. (2003), p. 65.

³⁷³ POZZOLO, S. (1998), p. 350.

³⁷⁴ MACCORMICK, N. (2007), p. 56.

Desde esta perspectiva, un poder donde el decisor puede volver a considerarlo todo termina afectando a la distribución de poderes, al sistema de balanzas y contrapesos, repitiendo funciones y concentrando importantes decisiones en un determinado grupo. De ahí se desprende, según la afirmación de ATRIA, que «hoy está de moda devaluar la autoridad del legislador y sobrevalorar la autonomía del juez. No hay en esto nada novedoso. Esto es un retroceso a formas premodernas de comprensión del Derecho, en el cual este no era creado por los ciudadanos (que entonces eran súbditos) sino descubierto a través del ejercicio de la razón entrenada de jueces y abogados».³⁷⁵ Lo mismo indica GARCÍA AMADO, en su demoledor estilo, cuando dice: «Como doctrina metafísica que son, estas teorías axiológicas del derecho y de la interpretación [...] Se trata, pues, de doctrinas con un potente componente de elitismo judicial y doctrinal, ya que dividen el mundo entre quienes por definición conocen —y conocen bien— las esencias ideales de lo jurídico —como ocurre con los profesores (al menos los de tal orientación) y los jueces— y quienes padecen una constitutiva obnubilación jurídico-valorativa, como es el caso de los ciudadanos sin toga profesoral o judicial y, especialmente, del legislador democrático.»³⁷⁶

Estas razones llevan a justificar un sistema de decisiones basado en reglas o de obediencia a las mismas, pues son estas las que permiten lograr determinados efectos en un sistema constitucional y democrático, que se traducen en una vida más o menos ordenada, pacífica y segura al generar un sistema de soluciones «previsibles, eficientes y generalmente ecuanímenes de conflictos sociales».³⁷⁷

2.5. Una obligatoria flexibilización

Actualmente, lejos de que las reglas y sus palabras sean colocadas en el centro del ordenamiento jurídico,³⁷⁸ parece que se tiende a devaluar la trascendencia

³⁷⁵ ATRIA, F. (2004), pp. 140-141.

³⁷⁶ GARCÍA AMADO, J. A. (2006.b). *Interpretar, argumentar, decidir*. En HURTADO POZO, J. (dir.). *Interpretación y aplicación de la ley penal*. Lima: Universidad Católica de Perú y Universidad de Friburgo, p. 43.

³⁷⁷ ÁVILA, H. (2011), pp. 101-102.

³⁷⁸ En esta perspectiva LAPORTA, F. (2001). *El ámbito de la constitución*. En *DOXA* (24), pp. 459-460.

de las palabras de la ley y a utilizar en una noción de espíritu amplia, donde las reglas parecen ser meros indicadores de «otro» cuerpo normativo más relevante que el ordenamiento jurídico positivo.³⁷⁹

Dada nuestra defensa de un sistema de decisiones en base a reglas se nos podría acusar de literalistas o formalistas, dos imputaciones que reflejan una visión reduccionista del Derecho al entender el texto de la ley como un absoluto y negar la cotidianidad del quehacer jurídico, en el cual se argumenta y decide teniendo en cuenta circunstancias que no son sólo atribuibles a los textos, sino que corresponden a razones de principios o justificaciones subyacentes. En efecto, no se puede negar que en el mundo práctico del Derecho, abogados, jueces, académicos y otros operadores jurídicos presentan sus puntos de vista basándose asimismo en consideraciones de espíritu. En otras palabras, en la aplicación del Derecho conviven estas dos formas de decisión: la que se apoya sobre las circunstancias relevantes atribuibles al texto (literalista-exclusionaria) y la que utiliza circunstancias relevantes distintas a las atribuibles al texto. Por ejemplo, en Chile el impuesto sobre bienes raíces, que grava el vínculo entre estos y un sujeto (normalmente de propiedad), se organiza como impuesto de liquidación. Esto quiere decir que será el Servicio de Impuestos Internos (agencia fiscal tributaria chilena) quien determinará el valor de la propiedad (avalúo fiscal) y el impuesto correspondiente conforme a la aplicación de las reglas y las tablas que regulan la medición del hecho imponible y los tipos o tasas y exenciones establecidos por la ley. Naturalmente, el Servicio de Impuestos Internos puede cometer errores en la determinación del avalúo fiscal. Si son perjudiciales para el contribuyente, este podrá reclamar, por vía judicial y/o administrativa, la tasación y/o impuesto, y al contrario, si el error es favorable al contribuyente, el Servicio de Impuestos Internos podrá rectificarlo en cualquier momento, aumentando el avalúo y, correlativamente, alzando el impuesto a ingresar.

En varios casos, el Servicio de Impuestos Internos ha cometido errores al omitir bienes en la tasación. Tras detectar su equivocación, el ente fiscal emitió un acto administrativo modificando el avalúo, con el consiguiente

³⁷⁹ Un ejemplo sería GODOI, M. S. (2005), p. 71.

aumento de la tributación. Hasta aquí, todo conforme a los textos de la ley. El problema surgió cuando, además de rectificar las tasaciones, procedió a cobrar retroactivamente los impuestos que correspondían a la diferencia entre el impuesto efectivamente pagado según la tasación equivocada y el impuesto que debía pagarse de acuerdo a la nueva tasación, limitado en tres años en atención a los plazos de prescripción. Frente a ello, algunos contribuyentes reclamaron, señalando que el cobro retroactivo no era procedente y que el Servicio de Impuestos Internos sólo podía cobrar el nuevo impuesto hacia futuro. La posición del Servicio de Impuestos Internos se fundó en razones de texto, específicamente en el artículo 10 letra f) de la Ley 17.235, que prescribe en su parte pertinente: «Los avalúos o contribuciones de los bienes raíces e agrícolas y no agrícolas serán modificados por el Servicio de Impuestos Internos, por las siguientes causales: f) Omisión de bienes en la tasación del predio de que forman parte»; y en el artículo 13 inciso 2.º de la misma ley que, en lo que nos interesa, señala: «Las modificaciones de avalúos a que se refieren las letras a), b), c) y f) del artículo 10.º, regirán desde la misma fecha en que estuvo vigente el avalúo que contenía el error o la omisión.» El argumento era que se cumplían las circunstancias expuestas en el texto, por lo que el cobro retroactivo era procedente. Se había producido un error (omisión de bienes en la tasación), por tanto, la nueva tasación era aplicable desde que el avalúo que contenía el error se había hecho vigente. Como el avalúo con el error databa de hacía más de tres años, dado el plazo de prescripción sólo procedía cobrar las diferencias de esos tres años. Sin embargo, el contribuyente, por su parte, sostenía que un conjunto de circunstancias ajenas al texto –como el hecho de la buena fe (confianza legítima), el artículo 26 del Código Tributario (que impide el cobro retroactivo de un impuesto),³⁸⁰ la

³⁸⁰ «Artículo 26 CT. No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de estos en particular. El Servicio mantendrá a disposición de los interesados, en su sitio de Internet, las circulares o resoluciones destinadas a ser conocidas por los contribuyentes en general y los oficios de la Dirección que den respuesta a las consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias. Esta publicación comprenderá, a lo menos, las circulares, resoluciones y oficios emitidos en los últimos tres años. En caso que las circulares, dictámenes y demás documentos mencionados en

responsabilidad del ente fiscal por sus actuaciones (teoría de los actos propios) y el derecho de propiedad (derechos adquiridos)– implicaban que era improcedente el cobro retroactivo.

Varios fallos se pronunciaron en estos casos, todos a favor de los contribuyentes. La Corte de Apelaciones de Valparaíso en causa rol 214-2011 (caratulada Toso con Servicio de Impuestos Internos de 14 de septiembre del año 2011) señaló que el Servicio de Impuestos Internos no queda autorizado a realizar el cobro retroactivo en razón de la buena fe del contribuyente, del derecho de propiedad, de los derechos adquiridos consagrados constitucionalmente en el artículo 19 n.º 24 de la Constitución y por la teoría de los actos propios. Y todo esto porque, dado que el propio Servicio de Impuestos Internos fue el que determinó el valor del impuesto, debe respetar su conducta y el nuevo impuesto debe afectar al contribuyente únicamente desde la corrección. Resulta evidente que la sentencia tuvo en cuenta características no ubicables en el texto de la ley, como la buena fe, para finalmente determinar que ese conjunto de razones comportaba que la norma argüida por el Servicio de Impuestos Internos no se aplicaba al caso. Parecida fundamentación da la sentencia de la Corte de Apelaciones de Valparaíso en causa rol 354-2012, caratulada Granadilla con Servicio de Impuestos Internos³⁸¹ de fecha 11 de julio del año 2012, donde se agregó una nueva consideración: que el sistema jurídico chileno es contrario a la aplicación retroactiva, lo cual es de derecho estricto, por eso sólo procede en situaciones en que la ley lo consagre expresamente, quedando prohibida su extensión analógica a otros casos.³⁸² Nuevamente, se tomó la decisión por encima del texto, pero lo trascendente, al igual que en el fallo anterior, es que, en razón de circunstancias no contempladas en las condiciones de la norma, como la excepcionalidad del efecto retroactivo, se resolvió contra su aplicación.

el inciso 1.º sean modificados, se presume de derecho que el contribuyente ha conocido tales modificaciones desde que hayan sido publicadas de acuerdo con el artículo 15.»

³⁸¹ El caso no era exactamente igual ya que el Servicio de Impuestos Internos procedió a eliminar una *exención* que eximía gran parte del impuesto, distinto a las otras situaciones donde el servicio rectificó elementos que había considerado erróneamente en la tasación.

³⁸² Ver también la Sentencia emitida por la Corte de Apelaciones de Valparaíso, rol 812-2014, caratulada Inmobiliaria el Ceibo de Pelumpén con Servicio de Impuestos Internos, de fecha 16 de octubre del 2014.

Un ejemplo más claro todavía es la sentencia de la Corte Suprema en autos rol 734-2013 (caratulado Ramón Prieto Tres Palacios con Servicio de Impuestos Internos de fecha 1 de octubre del año 2013).³⁸³ En este caso existe un voto de minoría y otro de mayoría que dan cuenta de las dos formas de toma de decisión.

El voto de minoría, que resuelve a favor de la tesis fiscal, argumenta que «6.º) Que así las cosas, este Juez disidente estima improcedente en el presente caso, apartarse del tenor literal del inciso 2.º del artículo 13 de la Ley 17.235, y efectuar distinciones que su texto no contempla, sencillamente porque su sentido es claro, y tal claridad deriva de que comprender a todo contribuyente en el cobro retroactivo de diferencias de impuestos mal determinados – respetando los plazos de prescripción– es la política general seguida en nuestro ordenamiento en materia de tributos, y para lo cual ha dotado a la autoridad del ramo de herramientas que han sido ejercidas en este caso de acuerdo a la competencia reglada otorgada, como arriba se demostró, y que observa los principios que rigen la potestad tributaria ejercida en la dictación de la disposición que se analiza [...] 4.º) Que, por otra parte, el que el legislador tributario haya optado por que la determinación de la base imponible en el impuesto territorial sea fijada por el propio Servicio, no constituye, a juicio de este disidente, una razón sustantiva para hacer diferenciar en materia de retroactividad respecto de aquellos otros impuestos en que la base imponible sea definida por el contribuyente» (el subrayado es nuestro).

El voto de mayoría señala que, al encontrarse ante diversos significados atribuibles al texto, se inclina por aquel que, a su juicio, presenta los mejores argumentos.³⁸⁴ La interpretación aceptada es aquella que introduce una distinción (que no está en el texto) entre contribuyentes de buena y mala fe, y

³⁸³ En idéntico sentido, Sentencia de la Corte Suprema de fecha 1 de octubre de 2013, causa rol 8137-2012, caratulada Roberto Karmy Karmy con Servicio de Impuestos Internos.

³⁸⁴ «Undécimo: Que, a modo de colofón, entre las distintas interpretaciones posibles del inciso 2.º del artículo 13 de la Ley 17.235 que se han enunciado, debe preferirse aquella que no contravenga la prohibición constitucional de establecer tributos manifiestamente injustos (artículo 19 n.º 20, inciso 2.º), situación que podría predicarse de aceptar la aplicación retroactiva de un impuesto al contribuyente como consecuencia de haber omitido la propia Administración, todos los elementos disponibles para su correcta determinación, omisión en la que el administrado no ha tenido participación ni injerencia y que, en el lapso entre el error y su corrección, ha cumplido de buena fe con su obligación de pagar el tributo que creía acertadamente determinado.»

concluye que la norma (el efecto retroactivo) sólo se aplicará a los contribuyentes de mala fe. Las razones de ello son: a) que, de no hacer esta distinción, el cobro de este impuesto sería manifiestamente injusto y desproporcionado, contraviniendo «la prohibición constitucional de establecer tributos manifiestamente injustos (artículo 19 n.º 20, inciso 2.º), situación que podría predicarse de aceptar la aplicación retroactiva de un impuesto al contribuyente como consecuencia de haber omitido la propia Administración todos los elementos disponibles para su correcta determinación»; b) que existe una cuestión de responsabilidad del Estado en sus actos dado que, de no hacerse esta diferenciación, sucedería «que quien nada contribuyó en la omisión del Servicio, sea la única parte de la obligación tributaria que sufra sus consecuencias... Tal solución supone, además, que el Estado no asuma ninguna responsabilidad por el error u omisión de uno de sus órganos de la Administración, lo que pugna con normas fundamentales en materia de responsabilidad estatal, como el artículo 4.º de la Ley 18.575 de Bases Generales de la Administración del Estado».

Sin pronunciarnos sobre los argumentos y razonamientos,³⁸⁵ es manifiesta la doble argumentación y la constatación de dos formas de decisión. Por un lado, en el sentido de que la norma es clara, es decir, el significado que le asigna al texto no requiere que se acuda a otras consideraciones ajenas al mismo para construir su significado; no existen, a su juicio, razones poderosas que impliquen que el mismo no deba aplicarse al caso. Por otro lado, el fallo de mayoría opta por introducir una diferenciación y distinguir entre contribuyentes de buena y mala fe, usando como justificación de esta corrección normativa razones de principios constitucionales y generales y de justicia substancial.³⁸⁶

³⁸⁵ Se hace una prevención: si bien creemos que existen argumentos de peso para no aplicar la norma al caso concreto, entendemos que reescribir la regla introduciendo una distinción, independientemente de la buena o mala fe del sujeto, es criticable, en cuanto confunde el rol judicial con el rol del legislativo. En la forma como está expuesto el argumento, se concluye que el tribunal indicaría que la regla contiene un error y debería contener otras palabras, distinguiendo la posición del contribuyente, y en consecuencia, significar otra cosa.

³⁸⁶ Una de estas razones es la de la responsabilidad del Estado por sus actos, noción de introducción relativamente reciente en el sistema jurídico chileno, por lo cual, en la fecha en que se dictó la ley actualmente vigente de impuesto territorial (1969), todavía no estaba generalizada esta noción. En efecto, esta idea tiene su desarrollo desde la introducción, a nivel constitucional, en 1980 (Constitución impuesta por la dictadura militar) del artículo 38, inciso 2, que indica «el

La convivencia de ambas formas de decisión, una basada en reglas y otra dialogante, forma parte de la cotidianidad del quehacer jurídico. Si, de facto, los ordenamientos admiten la resolución sobre la base de las reglas considerando circunstancias relevantes ajenas a los textos, surge una pregunta obvia: ¿cómo se conjuga la idea de tomar en serio las palabras de las reglas con el hecho de que se toman decisiones pasando por encima de dichas palabras, al considerar circunstancias no establecidas por estas sobre la base de justificaciones subyacentes?

Para responder, seguiremos de nuevo a SCHAUER: para tomarnos en serio las palabras y la existencia de un sistema de decisiones basado en reglas, pero que pueda contemplar casos donde las resoluciones consideran circunstancias excluidas, es necesario que las reglas tengan mayor peso que otras consideraciones o al revés, que las decisiones que tienen en cuenta circunstancias ajenas a las reglas sean más complejas, más pesadas. En ese sentido, sostenemos que la letra de las reglas posee *una fuerza que le permite ofrecer resistencia frente a la toma de decisiones que no se basan en las palabras del texto*. Y, como ya dijimos, esta fuerza encuentra sus razones en la «distribución de poderes», en la «confianza» o previsibilidad (en cuanto que excluye controversias e incertidumbres), en la «eficiencia» (evitando problemas de deliberación, coordinación y conocimiento) y en la «aversión al riesgo» (dado que elimina o reduce la arbitrariedad).

En Derecho, existe una figura que da cuenta de la prevalencia de una decisión (*prima facie*) la que sin embargo puede ser alterada: la «presunción», específicamente la que es derrotable, que en Chile recibe el nombre de legal y, en España, *iuris tantum*. La noción de presunción es un medio por el cual se dan por establecidos ciertos hechos (que resultan verdaderos para el Derecho, aunque no sea así) asociados a un determinado efecto jurídico.³⁸⁷ Estos hechos

derecho a reclamar ante los Tribunales por las lesiones o daños causados por la Administración del Estado, de sus organismos o de las municipalidades». Sobre la evolución de la responsabilidad del Estado, en Chile y en el derecho comparado, ver: HUEPE ARTIGAS, F. A. (2008). *Responsabilidad del Estado, falta de servicio y responsabilidad objetiva en su actividad administrativa*. Santiago de Chile: Legal Publishing, pp. 24-42.

³⁸⁷ ALCHOURRÓN, C. y BULYGIN, E. (1987), p. 62. Estos autores lo entienden como el mecanismo que, en parte, remedia lo que llaman lagunas de conocimiento (falta de conocimiento

generan un cambio en el peso o carga de la prueba, lo que quiere decir que quien desea instituir que lo establecido por la presunción es erróneo o distinto, tendrá que demostrarlo, ofreciendo una prueba y argumentos capaces de derribar la situación que el Derecho tiene como cierta.

En el derecho del trabajo, el artículo 9 del Código del Trabajo chileno establece como carga del empleador la obligación de que el contrato de trabajo conste por escrito. Si no se cumple esa formalidad, además de una sanción – multas–, el texto indica que se presume legalmente que «son estipulaciones del contrato de trabajo las que declare el trabajador». Esta norma refleja la idea que se quiere transmitir, en este caso frente a la ausencia de un contrato escrito. La norma obliga a tomar en serio las palabras del trabajador, que, en principio, serán consideradas como punto de inicio y de llegada. Sin embargo, en el caso que se analiza, si existen pruebas suficientes que formen la convicción de que las estipulaciones del convenio laboral fueron distintas a las señaladas por el trabajador, la presunción podrá ser derrotada y el juez podrá tomar en consideración otras circunstancias relevantes distintas a lo manifestado por el trabajador.

Este es el mecanismo que SCHAUER propone y que denomina «positivismo presuntivo»:³⁸⁸ da un peso a las reglas que obliga a tomarlas en serio, pero a la vez reconoce que existen situaciones donde razones particularmente poderosas permiten no aplicar dicho texto, considerando circunstancias relevantes distintas a las en él contenidas. Sin embargo, estas situaciones excepcionales no son sencillas de conseguir: el que quiera pasar por encima del texto deberá establecer las razones del caso que así lo permitan, y no cualquier tipo de razones, sino las que reúnan un peso tal que destruya el natural predominio de la regla. Es decir, se requieren dos elementos que consideramos diferenciadores y que son los que nos llevan a afirmar que esta postura sí tiene implicaciones: la carga y la exigencia de razones especiales y poderosas.

de un hecho).

³⁸⁸ Estas ideas están tomadas de dos libros: SCHAUER, F. (2004), pp. 267-268; y SCHAUER, F. (2013), pp. 228-232.

En el ejemplo analizado, de no existir contrato de trabajo escriturado, desde un punto de vista procesal queda en mejor posición quien representa al trabajador. Su labor es más fácil, pues le basta con indicar cuáles eran los contenidos del contrato. Su actuación operativa será fundamental atacar la prueba que presente la otra parte; es, en definitiva, una posición más cómoda. Lo mismo ocurre para quien señale que deben revisarse las circunstancias relevantes que establece el texto: será la otra parte quien deba demostrar que existen razones para no hacerlo. Insistimos: se produce una diferencia notable en la posición de una y otra parte, que favorece claramente a quien pida decidir conforme a las reglas.

En segundo lugar, no cualquier razón basta para destruir la presunción, sino que se trata de razones especiales y poderosas o graves. Esto significa, por un lado, elevar la exigencia de argumentación solicitada a quien pretenda la no aplicación de la regla, y por otro, entregar al aplicador (al decisor) una doble atribución-exigencia: la facultad de determinar si el caso presenta particularidades distintas a las contenidas en el texto, y la facultad de decidir si estas particularidades poseen una entidad de tal magnitud, «especialidad y gravedad», que permitan escapar de la aplicación de la regla, cuestión que exige del decisor una graduación de la relevancia de esas circunstancias. Esto no es nuevo en el Derecho. En efecto, no es extraño encontrarse con reglas que imponen esa carga para quien pide la no aplicación y esa atribución-exigencia de valoración de magnitudes para quien decide. Por ejemplo, para condenar a una persona penalmente, deben acreditarse los hechos punibles y la participación del sujeto «más allá de toda duda razonable». En Chile, en materia laboral, se considerará válido el despido si un trabajador incumple «gravemente» las obligaciones que le impone el contrato de trabajo (artículo 160 n.º 7 del Código del Trabajo)³⁸⁹ o si concurren conductas indebidas

³⁸⁹ El Código de Procedimiento Civil chileno posee este mismo carácter. A modo de ejemplo, los siguientes artículos: Artículo 279 (269). Podrán solicitarse como medidas prejudiciales las precautorias de que trata el Título V de este Libro, existiendo para ello motivos graves y calificados y concurriendo las circunstancias siguientes[...]; Artículo 302 (292). El incidente a que den lugar las medidas de que trata este Título se tramitará en conformidad a las reglas generales y por cuerda separada. Podrán, sin embargo, llevarse a efecto dichas medidas antes de notificarse a la persona contra quien se dictan, siempre que existan razones graves para ello y el tribunal así lo ordene [...] Artículo 426 (428). Las presunciones como medios probatorios se regirán por las disposiciones del artículo 1712 del Código Civil. Una sola presunción puede

«graves», como acoso sexual, vías de hecho, falta de probidad o injurias, o conducta inmoral (artículo 160 n.º 1 del Código del Trabajo). Si bien son situaciones distintas, ambos casos exigen un grado especial de prueba o una magnitud (considerable) del hecho en que se funda el despido y, a la vez, se exige al decisor que ubique el convencimiento producido o la entidad del hecho en que se funda el despido en un rango, decidiendo en qué parte del mismo se encuentra. Así, en un juicio penal, si la presencia del imputado en el lugar del delito es establecida por un solo testigo que, además, no arguye las razones que lo situaban en ese lugar en el momento de acontecer los hechos punibles, la prueba es débil y es distinta a, por ejemplo, una filmación de las cámaras de vigilancia de policía, que muestran al imputado en el lugar (una prueba fuerte). En materia laboral, que un camarero sustraiga unos quesos por un valor de cinco euros que sobraron después de una cena en la que trabajó es una transgresión de su obligación, pero su magnitud parece más débil comparada con otra situación donde el trabajador haya sustraído cuatro cajas de whisky valoradas en dos mil euros que no se utilizaron en la cena en la que sirvió.³⁹⁰

En resumen, cuando decimos que deben tomarse en serio las palabras y que el texto goza de una presunción, pensamos que se está resguardando el mismo, dotándolo de una fuerza que comporta que quien quiera derrotarlo, tendrá la carga de hacerlo y, además, deberá argumentar razones especiales y graves. Por otra parte, quien deba tomar decisiones jurídicas para no aplicar la regla al caso podrá hacerlo, pero exigiendo previamente una significativa magnitud de las razones que permitan la derrota de la regla.

3. Derrotabilidad de las reglas

El término derrotabilidad o «aptitud para la cancelación»³⁹¹ viene del inglés *defeasibility* y ha sido usado por importantes teóricos del Derecho como Maccornick,³⁹² generándose en torno a él una serie de discusiones filosófico-

constituir plena prueba cuando, a juicio del tribunal, tenga caracteres de gravedad y precisión suficientes para formar su convencimiento.

³⁹⁰ MAGASICH, A. (1999). *Falta de probidad, vías de hecho, injurias o conducta inmoral grave debidamente comprobada, como causal de terminación del contrato de trabajo*. Tesis de licenciatura. Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.

³⁹¹ Es la manera como la ha denominado ÁVILA, H. (2011), p. 69.

³⁹² MACCORMICK, N. (1995). *Defeasibility in law and logic*. En BANKOWSKI, Z. y otros. (eds.) *Informatics and the foundation of legal reasoning*. Dordrecht: Kluwer, pp. 99-117.

jurídicas que van desde el cuestionamiento al positivismo,³⁹³ pasando por la posición que ocupan las reglas y los principios en un sistema jurídico.³⁹⁴

Lo que nos importa aclarar es simple, pero trascendente: en Derecho, el aplicador, en algunas ocasiones, no aplica una norma a una situación cubierta por ella. Esto implica reconocer, como hizo HART, que las reglas (mayoritariamente o todas)³⁹⁵ se caracterizan por esta propiedad, de lo que por lógica se deduce que las reglas poseen excepciones no enunciadas,³⁹⁶ pese a lo cual no pierden su condición: «una regla que concluye con la expresión “a menos que...” sigue siendo una regla».³⁹⁷ Hoy en día, si bien es aceptada la posibilidad de la derrotabilidad, no lo es la idea de que las reglas posean una excepción no enunciada como parte de su estructura y, a la vez, sigan siendo reglas.³⁹⁸ Si fuera así, siempre se estaría permitiendo acceder a circunstancias relevantes distintas de las que regula sin ofrecer resistencia o sin contar con una aceptación de validez universal, con lo cual perderían su propiedad de regla.³⁹⁹

³⁹³ GARCÍA FIGUEROA, A. (2010). *Neoconstitucionalismo y derrotabilidad. El derecho a través de los derechos*. En BONORINO, P. (ed.), (2010). *Teoría del derecho y decisión judicial*. Madrid: Bubok, pp. 147-148; ver RODRÍGUEZ, J. (1997). *La derrotabilidad de las normas jurídicas*. En *Isonomía* (6), pp. 149-167.

³⁹⁴ A favor de la derrotabilidad de las reglas, ATRIA, F. (2000.b). *Las circunstancias de la derrotabilidad*. En *Revista de Ciencias Sociales* (45), p. 464 (ver nota 13); y en contra, BUSTAMANTE, T. (2010.a). *Principios, regla y derrotabilidad, el problema de las decisiones contra legem*. En BONORINO, P. (ed.), p. 263.

³⁹⁵ Para este autor, solo algunas normas son derrotables. BAYÓN, J. C. (2000). *Derrotabilidad, indeterminación del derecho y positivismo jurídico*. En *Isonomía* (13), pp. 94-95 y 104-ss.

³⁹⁶ En igual sentido, ALCHOURRÓN, C. (2000). *Sobre derecho y lógica*. En *Isonomía* (13), p. 24.

³⁹⁷ Ello a propósito del dilema del derecho formalista o escepticismo. HART, H. L. A. (1963), pp. 173-174.

³⁹⁸ Mantiene la concepción de la derrotabilidad como excepción BÄCKER, C. (2014). *Reglas, principios y derrotabilidad*. En *DOXA* (37), pp. 33-37.

³⁹⁹ Concluyen lo mismo, pero desde puntos de vista distintos: SCHAUER, F. (2004), pp. 177-179; lo hace desde las razones de las reglas, en cuanto que para ser tales deben ofrecer resistencia a considerar otras circunstancias relevantes; y ATRIA, F. (2004), pp. 129-131, quien lo hace desde la teoría del discurso del principio de universalización, que consiste en que todos los involucrados puedan aceptar las consecuencias y efectos colaterales que la observancia universal de la norma tendrá para la satisfacción de los intereses de cada interesado. Si se introduce una excepción implícita abstracta se deberá aceptar que la norma siempre estará sujeta a la introducción de nuevas excepciones implícitas, con lo cual dejará de ser universalmente aceptada; propone como solución la fractura del principio en un espacio que controle la validez universal de la norma, que ha sido creada y dictada mediante un sistema que consideró el interés de todos y, por lo mismo, es universalmente válida, y otro aplicativo, en donde será el juez quien podrá determinar si el caso particular aparece cubierto por la norma o existen circunstancias especiales que permitan no aplicarla.

Cuando hablamos de que una regla es derrotable, lo hacemos sobre una noción comúnmente aceptada. Nos referimos a aquella situación que se ubica dentro del supuesto del texto, es decir, que está cubierta por su significado; sin embargo, el decisor determina la inaplicabilidad de la regla. Como dice ATRIA, «una regla sólo es derrotada cuando no es aplicada aunque era aplicable»;⁴⁰⁰ tanto es así que algunos incluso afirman (equivocadamente, en nuestra opinión) que se trata de una decisión *contra legem*.⁴⁰¹

No debe confundirse derrotabilidad con interpretación. Esta última atribuye significados a los textos jurídicos que no siempre está claro si atañen o no a un determinado caso, sea por falta de información, por el tipo de caso o por vaguedad del lenguaje; lo esencial sigue siendo el significado que se le atribuirá al texto. En cambio, en la derrotabilidad se decide sobre la aplicabilidad de la regla a un caso cubierto por ella, lo que por lógica implica, al decir que es una situación cubierta, que previamente se le asignó un significado. De este modo, la interpretación es una actividad previa a la decisión propiamente aplicativa.

La decisión basada en reglas se hace excluyendo circunstancias distintas a las contempladas en la regla. Por eso, como dice RÓDENAS, «hablamos de derrotabilidad cuando las reglas dejan de ser tomadas como razones excluyentes en la base de la deliberación judicial».⁴⁰²

Precisemos un poco más. Hemos dicho, siguiendo a SCHAUER, que la regla presenta el hecho operativo o predicado fáctico que corresponde a una «formulación probabilística» respecto a la justificación subyacente. Estos dos elementos son los que conforman la derrotabilidad. La derrotabilidad de las justificaciones subyacentes por otras justificaciones o normas lejanas comporta un fracaso general de la regla. En efecto, si la razón de la regla (el resultado

⁴⁰⁰ ATRIA, F. (2000.b), p. 438; BUSTAMANTE, T. (2010.a), pp. 274-275, quien afirma que la derrotabilidad se trata de una decisión *contra legem*; ALCHOURRÓN, C. (2000), p. 24; GARCÍA AMADO, J. A. (2010), en BONORINO, P. (ed.), p. 190.

⁴⁰¹ BUSTAMANTE, T. (2010.b). *Conflictos normativos y decisiones contra legem: una explicación de la derrotabilidad normativa a partir de la distinción entre reglas y principios*. En *DOXA* (33), pp. 105-108. Desde nuestro punto de vista, no es así. Un caso de derrotabilidad es un caso no comprendido en la formulación probabilística, por lo cual la decisión no es contra ley.

⁴⁰² RÓDENAS, Á. (2001). *En la penumbra: indeterminación, derrotabilidad y aplicación judicial de las normas*. En *DOXA* (24), p. 19.

que la ley busca que se produzca) es considerada impropia debido a justificaciones subyacentes de otros niveles, la regla deja de tener vigencia como razón en la toma de decisiones. Como dice RÓDENAS, lo que estamos describiendo es un problema de constitucionalidad en el cual la norma debe ser anulada por contrariar normas constitucionales. En un sistema de control constitucional concentrado como el español y el chileno, este problema de la regla enfrentada al ordenamiento jurídico es una decisión que corresponde al Tribunal Constitucional.⁴⁰³ Esto es importante por cuanto delimita el nivel de las justificaciones subyacentes posibles de usar o considerar en supuestos de derrotabilidad aplicables ordinariamente (sólo a aquellas que se encuentran en un nivel inferior a los textos constitucionales). Si las justificaciones que afectan la razón de ser o el objetivo de la regla están en contra de razones que provengan del mundo constitucional, la manera de discutir su no aplicabilidad se desplaza al campo de la validez y, por lo mismo, será el Tribunal Constitucional quien deberá resolver el supuesto.

La derrotabilidad del predicado fáctico,⁴⁰⁴ que es lo que nos interesa, se produce en el supuesto de que un caso particular esté cubierto por el significado del texto, pero su aplicación a ese caso particular es denegado. En este supuesto no existe indeterminación en el significado de la regla, pues no se trata de un problema sobre lo que la regla dice; tampoco existe un problema de validez, en cuanto que la misma no está en contradicción directa con normas superiores, posteriores o específicas. El problema se da en el campo de la aplicación, es decir, en el contacto entre regla y el caso. En este último momento, las circunstancias del caso, analizadas respecto de los principios y justificaciones subyacentes, muestran una grave descoordinación entre la regla y el caso, presentándose el mismo como una situación extraordinaria, diferente a la general, que no estuvo contemplada en la construcción normativa.

En términos de SCHAUER, se trata de una situación *sobreincluyente*, es decir, de un caso donde la generalidad probabilística alcanza casos que, conforme la justificación subyacente, no debería alcanzar. Desde otra

⁴⁰³ RÓDENAS, Á. (2001), pp. 26-27.

⁴⁰⁴ Esto ha llevado a algunos a señalar que, en esta propuesta, el derecho se vuelve indeterminado respecto de los casos subsumibles en el supuesto de hecho. BAYÓN, J. C. (2000), p. 109.

perspectiva y lenguaje, esto se ha denominado *laguna axiológica*, es decir, que el aplicador valora o determina que un legislador no efectuó una diferenciación relevante que debió haber efectuado si hubiese considerado tal situación.⁴⁰⁵

SCHAUER utiliza un clásico ejemplo: la regla que dice que no se admiten perros en un restaurante, entendiendo que su justificación es la tranquilidad de los clientes. Entonces un invidente llega a un restaurante con un perro guía (como tal, amaestrado), cuyo comportamiento es mejor que el de muchas personas y sin el que el invidente no puede entrar. Si se aplica el texto sin considerar ninguna otra propiedad o circunstancia más que las expresadas en el texto, la decisión debería ser no admitir al animal en el restaurante, con lo cual también se impide el ingreso de la persona invidente. En el supuesto concurren otras circunstancias distintas a las contenidas en el texto: no se admiten perros, pero cuál es la calidad del perro («amaestrado»), y que quien desea ingresar es una persona con capacidades disminuidas. Sobre la primera circunstancia, esto es, que se trata de un perro amaestrado, a la luz de la justificación «tranquilidad de los clientes» no está claro que exista una incongruencia grave; el ingreso del perro, aunque tenga buen comportamiento, puede molestar a algunos clientes, por lo cual la gravedad o magnitud requerida para vencer la presunción de aplicación o de decisiones basadas en reglas no resulta a nuestro juicio suficiente. Por el contrario, en ciertas sociedades la justificación subyacente relativa a la eliminar barreras para personas con minusvalías o el principio de inclusión o de no discriminación son afectados si se impide al invidente entrar con su perro guía. Así, esta circunstancia de impedir el acceso da cuenta de una clara y grave incongruencia entre el caso y la regla. En consecuencia, dado que se trata de un caso especial que, si bien está cubierto por el significado del texto, no está comprendido en la generalidad, finalmente conducirá al aplicador, no para decir algo que la regla no dice, sino simplemente a negar su aplicación.

Como se denota en el ejemplo, las justificaciones subyacentes y los principios actúan mediando entre regla y caso, demostrando que este es inconsistente y que, de aplicarse la regla, produciría un resultado inadecuado, pues no fue tenido en consideración en la formulación probabilística y es

⁴⁰⁵ ALONSO, J. P. (2006). En GARCÍA, A. (coord.), pp. 48 y 54-58.

entonces inconsistente con el propósito de la ley. El aplicador que decide no aplicar no afecta la validez de la regla, dado que el caso específico no formaba parte de ella. Así, esta razón se transforma en la circunstancia que reúne la especialidad y la fuerza capaces de derrotar el significado del texto (presunción).⁴⁰⁶

Considerar que las normas son derrotables comporta preguntarse por el rol del aplicador y, específicamente, por la función de los tribunales.⁴⁰⁷ Fue Montesquieu quien señaló que los jueces de la nación no son sino «la boca por donde habla la ley, seres inanimados que no pueden moderar ni su fuerza ni su rigor»,⁴⁰⁸ reduciendo la labor judicial a un proceso silogístico consistente en ubicar la premisa menor (hechos determinados) en una premisa mayor (norma general y abstracta) y dando así lugar a la conclusión que corresponde al efecto descrito en la premisa mayor.⁴⁰⁹ Esta visión, que entiende que el juez, como

⁴⁰⁶ En parecido sentido se manifiesta RÓDENAS. Sin embargo, esta autora distingue dos formas de derrotabilidad: las que se producen por alcance (no afectan a la justificación subyacente) y las por excepción (cuando existen otras razones presentes que no han sido tenidas en cuenta en el balance de razones que la regla contempla; por ejemplo, la calidad de minusválido). Esto comporta ponderar valores —tranquilidad de los clientes, integración y no discriminación de minusválidos—, debiendo imponerse la de mayor trascendencia. La ponderación de valores es un mecanismo por el cual se le encomienda al juez que determine una preferencia valórica, que no es otra cosa que una preferencia política. Esta labor es propia del cuerpo político, especialmente de la asamblea de representantes, pero en el ejemplo señalado, podría no ser tan cuestionable. Entiendo que la mayoría se inclinaría por la integración, pero en otros casos, podría no existir consenso; por ejemplo, con la objeción de conciencia de instituciones financiadas con fondos públicos frente al aborto. Nuestra hipótesis es simplemente preguntarse si el caso particular está dentro de los considerados por la regla, sobre todo por las dos razones expuestas. RÓDENAS, Á. (2001), pp. 22-23.

⁴⁰⁷ Ver ZAPATA, P. (2007). *La función judicial en Chile*. En COUSO, J. y ATRIA, F. (eds.). *La judicatura como organización*. Santiago de Chile: Expansiva e IEJ, pp. 87-88.

⁴⁰⁸ MONTESQUIEU, C. (1906). *Del espíritu de las leyes (tomo I)*. Madrid: Librería General de Victoriano Suárez, p. 237.

⁴⁰⁹ Un buen ejemplo de esta postura la proporciona la Corte Suprema chilena, que en el año 1991 señaló: «El más rotundo repudio merece la observación de que los tribunales se ciñeron, con demasiado apego, a la ley. Los jueces llamados por su ministerio a aplicarla, no a crearla, tienen un solo camino para hacerla cumplir, el que les ordena el artículo 19 del Código Civil, esto es, carecen de toda potestad para darle un sentido distinto del que ofrece su texto literal, cuando este es claro, para manifestar la idea del legislador. Si dejaran de hacerlo traicionarían lo medular de su misión, como instrumentos de la misma ley. Los jueces son y deben ser los más fieles cumplidores de la ley, para ellos sigue siendo la razón escrita, nacida como un fruto de las contingencias de la vida de un país, en un tiempo dado, a ella deben someterse y conforme a ella resolver los asuntos entregados a su competencia.» Esta respuesta la dio frente al informe elaborado por la Comisión de Verdad y Reconciliación de 1991, conocido como informe Rettig (pues presidió dicha comisión el prestigioso jurista y político, Raúl Rettig Guissen), constituida a fin de establecer una especie de verdad oficial de lo ocurrido en épocas dictatoriales entre 1973

«mero aplicador de las leyes», dará respuesta a las distintas situaciones de la vida mediante un silogismo mecánico, se construye desde la lógica de la suficiencia de la ley, que posee validez universal, y desde la lógica de complitud del sistema normativo, esto es, que posee respuestas para todos los casos. Esta visión no se aviene al estado actual del Derecho, que entiende que el devenir es impredecible, y el lenguaje, vago. Por eso, existen casos no contemplados y otros que, aun contemplados, escapan a los supuestos del texto, lo que ha provocado un abandono de esta visión reduccionista del quehacer judicial como «mero aplicador».

Otras posturas entienden que cada vez que los jueces emiten una sentencia, crean también derecho (individual).⁴¹⁰ Desde este punto de vista, las diferencias existentes entre la función judicial y la legislativa se deben más a una cuestión cuantitativa que cualitativa. Ambas producen –crean– y aplican derecho: el legislador produce normas generales y abstractas y aplica la Constitución; el juez produce normas concretas y singulares (sus sentencias) y aplica normas generales y abstractas, elaboradas por el legislador.⁴¹¹ No creemos que, ordinariamente, el juez cree derecho, sino que resuelve situaciones singulares, indicando una solución para el caso que, en general, impondrá un deber para alguno de los implicados. En efecto, una sentencia no solamente establece una consecuencia: también contiene su justificación, que corresponde a la determinación de la correlación entre el caso general establecido en el ordenamiento y el caso específico. Por eso, BULYGIN sostiene que, «si la norma individual dictada por el juez, esto es, la parte dispositiva de su sentencia, está fundada en una norma general creada por el legislador, parece exagerado hablar de creación de derecho».⁴¹² Para este autor únicamente se produce creación de derecho por parte del juez en dos casos: cuando existe una laguna⁴¹³ o cuando se detectan contradicciones

y1990 y cuyo reporte reprochó al poder judicial sus actuaciones o inacciones en materia de derechos humanos (capítulo 4.º de la 2.ª parte). Se puede acceder al informe en http://www.ddhh.gov.cl/ddhh_rettig.html

⁴¹⁰ KELSEN, H. (1934) (2009), p. 38; SQUELLA, A. (2000), pp. 369-375.

⁴¹¹ SQUELLA, A. (2000), pp. 369-375.

⁴¹² BULYGIN, E. (2005), p. 34.

⁴¹³ Coincide en este punto SQUELLA, A. (2007). *Independencia interna del poder judicial: ante quiénes, en qué y para qué tenemos jueces independientes*. En COUSO, J. y ATRIA, F. (eds.), p. 22; y ALDUNATE, E. (2002). *Interpretación, valores y sistema constitucional*. En *Cuadernos*

normativas, situaciones ambas en que no existe un correlato general que aplicar.⁴¹⁴

Sin perjuicio de estas situaciones descritas por BULYGIN, normalmente la actuación del juez consistirá en mediar entre el caso que se somete a su conocimiento y las normas, lo cual nos reconduce a la idea de aplicación. En efecto, el juez decidirá sobre varios temas, como el proceso y los hechos (cuestión compleja de por sí), pero fundamentalmente sobre si el significado de la norma cubre los hechos –silogismo– y si el caso en concreto es ordinario (si es de aquellos que se ubican en la descripción del predicado fáctico establecido por la regla)⁴¹⁵ o posee una especialidad o excepcionalidad que da razones para decidir negar su aplicación. ATRIA, en ese sentido, señala que la aplicación consiste en «determinar si el caso es cubierto por el significado de una regla general, y si lo es, decidir si el caso debe ser resuelto por la aplicación de la regla general o si la regla general está formulada de “modo impropio” para el caso, por lo que debe ser adecuada a este». El «juez deberá determinar si el caso delante de él es un caso típico o no, pudiendo el juez negar su aplicación si se trata de un caso especial».⁴¹⁶ Parecida idea expone DUCCI, quien estima que existen situaciones específicas que quedan fuera del «caso promedio» que el legislador previó,⁴¹⁷ y lo mismo señala SCHAUER al indicar que la interpretación literal es «derrotable».⁴¹⁸

Como bien dice GARCÍA FIGUEROA, la derrotabilidad como respuesta a casos extraordinarios se funda en la razón práctica, como el mecanismo para

de Derecho Público (15), p. 85. Sin perjuicio de que este autor entiende que el sentido de los textos, más que fijar un marco, es «disminuir el ámbito dentro del cual el juez puede realizar esas opciones valorativas».

⁴¹⁴ BULYGIN, E. (2005), p. 43. Agrega SQUELLA el evento «de consecuencias notoriamente injustas o inconvenientes, que puedan seguirse de la aplicación de una ley a un caso — consecuencias que el legislador no pudo prever y que en caso de haber podido las habría evitado él mismo o habría autorizado al juez para que lo hiciera». Sin entrar a debatir, nos parece que son cuestiones distintas. Por un lado, está la determinación de algo como injusto o inconveniente, que es una decisión valórica –muy amplia– y, por otro, la referida a que el caso no fue contemplado por el legislador, lo que nos parece que tiene que ver con la posición que sustenta ATRIA y de la cual daremos cuenta más adelante. SQUELLA, A. (2007), p. 22.

⁴¹⁵ SCHAUER, F. (2004), p. 89.

⁴¹⁶ ATRIA, F. (2004), pp. 131-132.

⁴¹⁷ DUCCI CLARO, C. (2006), p. 113.

⁴¹⁸ SCHAUER, F. (2013), p.175.

enfrentarse a casos que no ha sido posible prever.⁴¹⁹ La imprevisibilidad es un rasgo distintivo de las reglas en cuanto que se construyen sobre generalizaciones, sobre formulaciones probabilísticas. Por eso, la exigencia de responder a ella (es decir, a propiedades relevantes no consideradas) es la base sobre la que se construye la noción de derrotabilidad.⁴²⁰

Este punto de vista, además, permite explicar adecuadamente la separación de funciones. El parlamento, como asamblea representativa donde están presentes los distintos intereses,⁴²¹ produce textos justificados, y al juez le está vedado volver a preguntarse sobre su justificación o sobre si respeta los intereses de todos. El juez se pregunta sobre la especialidad del caso y, principalmente, sobre si el caso que debe resolver fue considerado o no en la generalización descrita en el hecho operativo (formulación probabilística), o sea, si corresponde al caso normal, establecido en el supuesto, sin afectar con ello la regla ni al contenido que la asamblea legislativa decidió.

En resumen, a nuestro entender, un derecho basado en reglas no es una cuestión que comporte sólo un pronunciamiento sobre las fuentes formales del derecho, sino que conlleva tomar partido por la forma de decidir jurídicamente. De esta manera, tomamos en serio las palabras de los textos jurídicos, sin perjuicio de entender que cuando existan razones fuertes, la presunción de aplicabilidad pueda ser derrotada y el decisor resolver que no aplicará la regla al caso cubierto por su significado. Esto nos permite entender que las reglas son válidas en cuanto que jurídicas y no en cuanto a su corrección en relación con un conjunto de valores., y a su vez, respetar un sistema democrático regido por el Derecho, por el «imperio del Derecho», y no por los seres humanos.

4. «Neoconstitucionalismo», visión crítica

Existe, en la actualidad, una doctrina (si la podemos llamar así)⁴²² que

⁴¹⁹ GARCÍA FIGUEROA, A. (2010), p. 161.

⁴²⁰ GARCÍA FIGUEROA, A. (2010), pp. 159-160.

⁴²¹ ATRIA, F. (2004), p. 132.

⁴²² Algunos autores entienden que no existe un cuerpo doctrinario, sino que más bien corresponde a algunas ideas con cierto parecido que se encuentran en distintos autores. Ver ALDUNATE, E. (2010), pp. 79-102; GARCÍA AMADO, J. A. (2009.a). *Sobre el neoconstitucionalismo y sus precursores*. En MANTILLA ESPINOSA, F. (coord.) *Controversias constitucionales*. Bogotá: Universidad de Rosario, pp. 24-ss.

preconiza la preponderancia de las justificaciones y valores insertos en el ordenamiento por encima de los textos, es decir, un sistema de decisiones que no respeta las reglas. A este movimiento genéricamente, se la ha denominado «neoconstitucionalismo,» teniendo un fuerte impacto en Italia, España y en algunos países latinoamericanos,⁴²³ ello a pesar que sus supuestos integrantes no reconocen el movimiento ni menos ser parte de él.⁴²⁴ Esta teoría del derecho se resuelve, «básicamente, en una imagen de la dimensión regulativa del derecho como una estructura de dos niveles: las reglas y los principios que la justifican (y que constituyen las razones subyacentes de aquellas)».⁴²⁵ Como dice GARCÍA AMADO, un sustrato sería el derecho positivo, formado por enunciados lingüísticos, y otro, por debajo, «sosteniéndole y dándole su inspiración, su sentido último, su razón de ser [...] cuya materia ya no es lingüística, sino axiológica, no empírica, sino ideal, y no imperfecta, esto es, lagunosa, incoherente y oscura, sino perfecta, pues contiene solución única, consistente y definida para cualquier caso».⁴²⁶ Las normas que conforman este sistema jurídico subyacente corresponden a un conjunto normativo que muchas veces no está expresado sino «escondido», ocasionando un problema para los teóricos consistente en su identificación y conocimiento.⁴²⁷ La respuesta que se da al problema del conocimiento, es que los fines y principios se ubican en la Constitución, en concreto en las cláusulas que regulan derechos fundamentales y en otras de carácter valórico, como son los «principios rectores de la organización económica social y política».⁴²⁸

Uno de sus más importantes exponentes, ALEXY, señala que los derechos fundamentales son principios («mandatos de optimización»)⁴²⁹ que no constituyen más que la expresión, en términos de deber ser, de un orden de

⁴²³ CARBONELL, M. (coord.) (2007). *Teoría del neoconstitucionalismo*. Madrid: Trotta, p. 9; ALDUNATE, E. (2010), p. 85.

⁴²⁴ CARBONELL señala que formarían parte de este movimiento Ronald Dworkin, Robert Alexy, Gustavo Zagrebelsky, Carlos Nino, Luis Prieto Sanchís y Luigi Ferrajoli. CARBONELL, M. (2007), p. 11.

⁴²⁵ RUIZ MANERO, J. (2005), especialmente p. 121.

⁴²⁶ Ver GARCÍA AMADO, J. A. (2006.a), p. 157.

⁴²⁷ GARCÍA AMADO, J. A. (2006.a), p. 157.

⁴²⁸ ALDUNATE, E. (2010), p. 83.

⁴²⁹ ALEXY, R. (1995), p. 511.

valores (axiológico).⁴³⁰ A este tipo de constituciones donde aparecen los derechos fundamentales, PRIETO SANCHÍS las denomina «constituciones normativas»: no sólo regulan la organización del poder y las fuentes del Derecho, sino que además generan directamente derechos y obligaciones,⁴³¹ dejando de entenderse como «fuente de fuentes».⁴³² Dicho de otra manera, estas normas principales incorporadas en la carta fundamental, la «desbordan», y su aplicación es «vinculante y directa».⁴³³ Los operadores ya no acceden a ella por medio de la ley (del poder legislativo), sino por vía directa.⁴³⁴ De esta forma, el derecho «escondido» se transforma en visible (se positiviza, materializa o «rematerializa»).⁴³⁵ Esta positivización cuenta con dos características notorias y de consecuencias jurídicas trascendentes: a) se instala en la cúspide del sistema jurídico; y b) se expresa en «un lenguaje extremadamente vago y con un alto nivel de abstracción».⁴³⁶ Dichos rasgos conllevan que las normas adquieran una «fuerza expansiva» y un «alcance justificatorio»⁴³⁷ que se extiende, como mínimo, al conjunto del derecho regulado,⁴³⁸ en lo que algunos llaman «omnipresencia constitucional».⁴³⁹

Hacemos un paréntesis para aclarar que, si se entiende que un sistema normativo está completamente cubierto por un conjunto normativo a un nivel subyacente (expresado en términos amplios), significaría que las lagunas, concebidas como casos particulares carentes de respuesta en el sistema normativo, quedarían cubiertas por dichas normas principales, lo que implica restituir el ideal exegético de la plenitud del ordenamiento jurídico,⁴⁴⁰ en cuanto a que da respuesta a cualquier caso.⁴⁴¹

⁴³⁰ ALEXY, R. (1995), pp. 117-146, especialmente 126-ss.; ALDUNATE, E. (2010), p. 90.

⁴³¹ PRIETO SANCHÍS, L. (2001). *Neoconstitucionalismo y ponderación judicial*. En *AFDUAM* (anuario de la facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid), n.º 5, p. 205.

⁴³² NÚÑEZ LEIVA, I. (2012). *Constitución, neoconstitucionalismo y lagunas jurídicas (normativas y axiológicas)*. En *Revista de Estudios Constitucionales* (2), p. 517.

⁴³³ ALDUNATE, E. (2010), p. 83.

⁴³⁴ ATIENZA, M. (2012), p. 322; y PRIETO SANCHÍS, L. (2001), p. 206.

⁴³⁵ PRIETO SANCHÍS, L. (2001), p. 206.

⁴³⁶ POZZOLO, S. (1998), p. 340.

⁴³⁷ Nociones tomadas de ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (1991), p. 116.

⁴³⁸ GARCÍA AMADO, J. A. (2006.a), pp. 166-167.

⁴³⁹ PRIETO SANCHÍS, L. (2001), p. 208.

⁴⁴⁰ NÚÑEZ LEIVA, I. (2012), p. 522.

⁴⁴¹ GARCÍA AMADO, J. A. (2006.a), p. 157.

Señalábamos antes que las «constituciones normativas» no sólo tienen la característica de expresar los principios fundamentales, sino que además se pueden aplicar directamente, tanto por jueces constitucionales como por ordinarios. Si la constitución representa la base del sistema jurídico y puede aplicarse directamente, estará presente en todo tipo de conflictos, es decir, se caracterizará como «omnipotencia judicial». ⁴⁴²

Estas nociones o normas instaladas en la cúspide del sistema, con omnipresencia en él mismo y de aplicación directa por los jueces, tienen un efecto evidente y manifiesto en los textos emanados del legislador, que podrán ser «escrutados» constantemente. Efectivamente, las reglas pueden ser cuestionadas en sí mismas y en sus resultados por los principios que estarían bajo (o sobre) ellas.⁴⁴³ De esta forma, «la ley cede el paso a la Constitución» y, más específicamente, a las supuestas justificaciones generales valóricas en ella incorporadas, constituyendo simplemente un «instrumento de mediación entre exigencias prácticas y exigencias constitucionales».⁴⁴⁴ Así, las leyes carecen de resistencia y quedan en un entredicho latente frente a las justificaciones valóricas que las configuran.

Junto a lo anterior, esta teoría axiológica del Derecho comporta que el límite entre lo moral y lo jurídico se difumina, lo cual es tan significativo que algunos autores entienden que entre esta manera de comprensión del Derecho y el iusnaturalismo no existe una diferencia digna de mención. Se trata, según ORREGO,⁴⁴⁵ de un problema de etiquetas o de animadversión emotiva. ATIENZA, como acostumbra a señalar, indica que en las «sociedades avanzadas» (en las que se ha positivado constitucionalmente una moral que no es social, sino universal), el jurista, el juez, ya no tendrá un conflicto entre moral y Derecho, sino que llevará a cabo distintas interpretaciones de los principios

⁴⁴² PRIETO SANCHÍS, L. (2001), p. 208.

⁴⁴³ PRIETO SANCHÍS, L. (2001), p. 208.

⁴⁴⁴ POZZOLO, S. (1998), p. 341.

⁴⁴⁵ ORREGO, C. (2003), pp. 308 y 320. En una posición completamente opuesta, desde el positivismo, GARCÍA AMADO primero reconoce esta tesis como un «equivalente funcional al iusnaturalismo», considerándolo un descendiente de esta teoría (su ancestro), y luego la califica como «iusmoralista». GARCÍA AMADO, J. A. (2006.a), p. 158; GARCÍA AMADO, J. A. (2012). *Sobre formalismos y antiformalismos en la teoría del derecho*. En *Eunomia* (3), pp. 14-ss.

morales incorporados al Derecho.⁴⁴⁶ En el mismo sentido, GARCÍA FIGUEROA señala que los derechos iusfundamentales suelen exhibir una intensa impronta moral, a tal punto que la derrotabilidad de un principio es una derrota sobre bases morales.⁴⁴⁷ POZZOLO explica que, en la lógica de estas teorías, la justificación razonable de una orden (norma) está en otra norma, y no en el hecho de que alguien haya ordenado algo. Se llega, en una cadena de justificaciones razonable, a la Constitución. Esta, a su vez, debe justificarse en otro tipo de normas de orden moral, determinadas por su contenido. La moral constituye, entonces, la razón última de una acción o decisión jurídica.⁴⁴⁸

Esta manera de entender el Derecho, compuesto por principios y reglas y cuyos principios están positivados en la Constitución, que desbordan la misma (no requieren la ley como intermediador) y que son aplicados directamente, pone al juez en el centro del andamiaje jurídico.⁴⁴⁹ El juez, en su dimensión constitucional⁴⁵⁰ u ordinaria, tendrá la misión de velar por la primacía de los principios en los casos que le toca examinar y decidir. Este «derecho de principios» adquiere sustancia en el encargado de ponderar y determinar la solución al caso concreto, ya no atado a la ley o a las palabras de la regla, sino a la búsqueda sustancial de la justicia en el caso concreto.⁴⁵¹ Siguiendo esta

⁴⁴⁶ ATIENZA, M. (2012), pp. 123 y 323; y NÚÑEZ LEIVA, I. (2012), p. 522.

⁴⁴⁷ GARCÍA FIGUEROA, A. (2003). *La incidencia de la derrotabilidad de los principios iusfundamentales sobre el concepto de derecho*. En *Diritto e questioni pubbliche* (3), p. 198.

⁴⁴⁸ POZZOLO, S. (1998), pp. 342-343.

⁴⁴⁹ En Chile, como ha identificado ATRIA, el tema de la función judicial está atravesada por la compleja historia política chilena, específicamente por el rol que jugaron los tribunales durante la dictadura militar (1973–1990), marcada por su corrupción y condescendencia ante la violación de derechos humanos. Ha existido una especie de opinión en que se identifica como causa de este actuar un excesivo formalismo en la mirada del derecho, pero este diagnóstico que es equivocado: lo que pasó fue que durante la dictadura no hubo derecho, y el actuar de los tribunales no tiene que ver con ser más o menos formalista, sino simplemente con que no aplicaron la ley. La respuesta de la identificación entre formalismo y suspensión del derecho, ha tenido como consecuencia la visión doctrinal de la necesidad de otorgar mayor poder a los jueces, como mecanismo de defensa de los derechos fundamentales. Para ATRIA, esta solución es curiosa y la denomina irónicamente «el síndrome de la víctima insatisfecha», que consiste justamente en dotar con más facultades a quien lo hizo mal. ATRIA, F. (2000.c). *Revisión judicial: el síndrome de la víctima insatisfecha*. En *Revista de Estudios Públicos* (79), pp. 380-382; y ATRIA, F. (2003), pp. 52-56.

⁴⁵⁰ PRIETO SANCHÍS indica que la existencia de los Tribunales Constitucionales no es más que un residuo de otra época, donde la interpretación y aplicación de la Constitución estaba vedada a los jueces ordinarios y, por lo tanto, este tipo de conflictos los resolvía un tribunal especial con rostro mitad político y mitad jurídico. PRIETO SANCHÍS, L. (2001), p. 205

⁴⁵¹ CERDÁ FERNÁNDEZ, C. (1991). *Razonamiento judicial, verdad y justicia*. En *Cuadernos de*

lógica, el juez puede realizar una interpretación «creativa»⁴⁵² y así, la «adaptación de la ley» se realiza por medio de los fines, funciones y valores (contenido axiológico). Estos son los factores funcionales que permiten ajustar el Derecho sin caer en el «legalismo», permitiendo atender a los efectos y consecuencias de una u otra decisión interpretativa.⁴⁵³ El juez, bajo esta idea de interpretación conforme, asume una labor colegislativa (positiva)⁴⁵⁴ o, de acuerdo con ATRIA,⁴⁵⁵ vuelve a justificar la norma, preguntándose si el texto de la ley refleja adecuadamente el conjunto de intereses de la sociedad (la justificación, según ATRIA, es la función propia de la actividad legislativa).

Por último, esta corriente propone un método interpretativo/aplicativo distinto a la subsunción, denominado «ponderación»⁴⁵⁶ (la subsunción pura no es aplicable a los principios, puesto que no existe un supuesto de hecho cerrado subsumible). Puede suceder que dentro del proceso interpretativo/aplicativo colisionen varias normas. Si el enfrentamiento es de reglas, se soluciona introduciendo una excepción o declarando la invalidez de una de ellas,⁴⁵⁷ según su jerarquía, temporalidad o especialidad, y siempre respetando la idea central, esto es, que una regla excluye a la otra. En el ámbito de los valores en su expresión deóntica (principios), si entran en conflicto o antinomia⁴⁵⁸ se resuelve prefiriendo uno de ellos por encima del otro, pero sin que el derrotado pierda su validez. Esta decisión no es arbitraria, sino racional. Para esto, ALEXY propuso un modelo de fundamentación en que, por medio de la ponderación, se obtiene un enunciado de preferencia condicionado, aplicable a dicho caso particular y no a otros. Una vez determinado que los supuestos se encuentran en los casos cubiertos por los principios,⁴⁵⁹ el modelo consiste básicamente en aplicar al

análisis jurídico (18), pp. 11 y 12; en sentido opuesto, diferenciando la idea de resolver en justicia y de resolver en derecho, ATRIA, F. (2005.b). *El derecho y la contingencia de lo político*. En *Revista Derechos y Humanidades* (11), p. 24.

⁴⁵² POZZOLO, S. (1998), p. 342.

⁴⁵³ BARAHONA GONZÁLEZ, J. (2010), pp. 443-444.

⁴⁵⁴ ALDUNATE, E. (2010), p. 89, nota 23

⁴⁵⁵ ATRIA, F. (2004), p. 132.

⁴⁵⁶ Ver ALEXY, R. (1995), pp. 130-146; ATIENZA, M. (2010). *A vueltas con la ponderación*. En *La Razón del Derecho. Revista Interdisciplinaria de Ciencias Jurídicas* (1); y PRIETO SANCHÍS, L. (2001).

⁴⁵⁷ ALEXY, R. (1995), p. 69.

⁴⁵⁸ PRIETO SANCHÍS, L. (2001), p. 214.

⁴⁵⁹ PRIETO SANCHÍS, L. (2001), pp. 217-218.

caso «un test de proporcionalidad, o sea, aplicando el principio de proporcionalidad»⁴⁶⁰ que se expresa en la siguiente regla: «cuanto mayor sea el grado de la falta de satisfacción o de afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro».⁴⁶¹ Lo significativo, para algunos, es que este test, que termina prefiriendo una norma (principio) por encima de otra norma (principio), hace referencia sólo a ese caso concreto, por lo cual la norma derrotada (principio) mantiene su fuerza y su validez, de modo que en otro caso la solución podría ser diferente. Como dice PRIETO SANCHÍS, la virtud de la ponderación no está sólo en el enjuiciamiento abstracto de las leyes, sino, especialmente, en el enjuiciamiento de los casos concretos, donde se enjuician comportamientos.⁴⁶²

En esta argumentación es notoria la pérdida de valor de la regla, que quedará siempre expuesta a esta especie de excepción implícita sin ofrecer resistencia, por lo que sus palabras dejarán de tomarse en serio. La regla desiste de su aceptación universal dado que porta una excepción tácita, de modo que queda abierta a otras circunstancias relevantes. En consecuencia, las reglas como parte de un sistema normativo dejan de ser trascendentes, convirtiéndose en meros consejos o ejemplos, y su utilidad reside en que permiten llegar a las normas (los principios) que realmente «importan» y que el aplicador, por medio de la ponderación, podrá aquilatar correctamente y aplicar en cada caso.

Una primera crítica a esta doctrina surge del conocimiento del contenido normativo de los principios. Si consideramos que la derrotabilidad es un conflicto normativo entre la regla y los principios que la sostienen, se requiere conocer las normas en conflicto. La teoría neoconstitucionalista llega a una justificación de las reglas en los derechos fundamentales y, a partir de ahí, crea un «vínculo» entre derechos fundamentales y moral (principios supraconstitucionales),⁴⁶³ con lo cual la frontera entre moral y derecho desaparece, permitiendo que el operador use un razonamiento jurídico de ida

⁴⁶⁰ ATIENZA, M., y RUIZ MANERO, J. (2010), p. 3.

⁴⁶¹ ALEXY, R. (1995), pp. 138-146.

⁴⁶² PRIETO SANCHÍS, L. (2001), p. 219.

⁴⁶³ POZZOLO, S. (1998), p. 348. Esta autora plantea el problema de la naturaleza de los principios.

y vuelta sobre normas morales. Si la pregunta del conocimiento de las normas morales no es contestada razonablemente, la conclusión será que una decisión basada en principios no es más que una decisión elaborada a partir de las creencias de quien juzga.⁴⁶⁴ COMANDUCCI se pregunta qué tipo de norma moral justificaría las decisiones jurídicas, distinguiendo cuatro posibles: «1) Que se trata de una norma moral objetiva verdadera (en el sentido de que corresponde a hechos morales); 2) que se trata de una norma moral objetiva racional (en el sentido de aceptable por parte de un auditorio racional); 3) que se trata de una norma moral subjetivamente escogida; 4) que se trata de una norma moral intersubjetivamente aceptada.»⁴⁶⁵ La primera y segunda opción se reducen a la tercera por razones epistemológicas, esto es, que el juez escoge esa norma que él *crea* que es moral (sea en su dimensión objetiva verdadera u objetiva racional), dado que, al existir varias y divergentes teorías morales, su decisión implicará una elección sobre qué teoría escoge. La última opción también plantea un problema epistemológico pues transforma al juez en sociólogo, aunque no lo sea ni tenga herramientas para ello.⁴⁶⁶ En definitiva, la elección de una norma moral parece apuntar, simplemente, a la elección de las creencias personales del juez, más complejas (en el sentido de plurales) en las sociedades liberales, pues permiten la coexistencia de órdenes morales distintos. ATRIA llega a la misma conclusión siguiendo otro razonamiento: para él, los derechos fundamentales son conceptos (formulaciones abstractas del contenido de una idea) y, como tales, son neutrales. Todos compartimos la idea de la igualdad, de lo justo, de la libertad, como algo correcto, de ahí, el consenso para introducirlos en la Constitución (su importancia constitutiva). Sin embargo, la especificación del contenido del concepto constituye una concepción (igualada a idearios políticos) que no es neutra, ya que implica agregar creencias propias. Un conflicto no se puede resolver mediante un concepto común –derecho fundamental– consagrado constitucionalmente. Si se le pide al juez que lo haga, lo que se le está pidiendo es que agregue al concepto especificaciones correspondientes a creencias propias, dejando, en consecuencia, de ser neutral; si lo hace, en ese mismo instante deja de ser juez

⁴⁶⁴ ALDUNATE, E. (2010), p. 89, nota 23.

⁴⁶⁵ COMANDUCCI, P. (2002), p. 109.

⁴⁶⁶ COMANDUCCI, P. (2002), pp. 110-111.

y pasa a ser un activista (liberal, socialista, anarquista) disfrazado de juez.⁴⁶⁷ En consecuencia, la teoría neoconstitucionalista, que sostiene que son los principios los que dan sentido al ordenamiento positivado, presenta el problema de que en sus niveles superiores no da respuesta adecuada a la pregunta sobre la identificación de estas normas, con lo cual pasan a convertirse en una construcción personal y no jurídica.

Pongamos, hipotéticamente, que superamos el escollo y somos capaces de acceder al conocimiento de estas normas jerárquicamente superiores. Ahí encontramos otra problemática: si hubiera un conflicto normativo, existiendo en el sistema reglas que lo solucionan, se trataría entonces de una doctrina inútil. Los principios, conforme hemos visto, son normas que se enfrentan con otro tipo de normas, por eso en un conflicto a nivel constitucional se produciría un enfrentamiento entre normas de nivel constitucional (principios) y reglas constitucionales (normas). Si fuera así, la preferencia se determinaría por la vía convencional, es decir, por cercanía, no existiendo razón alguna que permita que la norma lejana la sobrepase, más allá de añadir otro sentido a la regla alejado de su texto, transformando así al aplicador en un constituyente.⁴⁶⁸ Si la hipótesis fuera que las reglas son leyes y los principios provienen de textos constitucionales, existiría un conflicto normativo de carácter jerárquico, con lo cual el problema queda radicado, por lo menos en Chile y en España, en un tribunal especial, el constitucional, y el conflicto se resuelve en razón de jerarquía normativa. Así, la validez de la teoría en este conflicto entre norma constitucional e infraconstitucional es completamente inútil.⁴⁶⁹ Distinta a este conflicto normativo es la interpretación conforme a la constitución, que explica que en el supuesto de elección entre dos o más significados que puedan asignarse a un término o a un texto normativo, debe preferirse aquel más apegado a la Constitución. Eliminada, entonces, la posibilidad de entender la derrotabilidad de las reglas como un conflicto con normas superiores (constitucionales), la derrotabilidad vuelve a centrarse en el caso, que al presentarse como especial o extraordinario dada la inconsistencia entre la

⁴⁶⁷ ATRIA, F. (2005.b), p. 28.

⁴⁶⁸ ÁVILA, H. (2013). *Neoconstitucionalismo: entre la «ciencia del Derecho» y el «Derecho de la ciencia»*. En *Gaceta Constitucional* (66), pp. 206-207.

⁴⁶⁹ En parecido sentido, ÁVILA, H. (2013), p. 207.

generalidad y las justificaciones subyacentes, se resuelve no aplicando la regla, a pesar de que estaba por ella cubierto.

Otra crítica se refiere a la seguridad jurídica. Si se aplicara esta teoría del Derecho (en que las palabras de la ley pueden ser escrutadas constantemente), podría ocurrir que situaciones semejantes fueran tratadas de modo desigual. Como decíamos, las normas morales (ya sean consideradas creencias o normas objetivas) son un cuerpo normativo no conocido ni compartido por los jueces (pluralismo), hecho que se ve agravado por la incoherencia de las resoluciones judiciales en el tiempo⁴⁷⁰ y por abarcar un contenido incierto que dependerá de las creencias personales. Este panorama provocará probablemente decisiones dispares que terminarán afectando la predictibilidad del Derecho.⁴⁷¹ Esta manera de decidir, considerando que los principios constituyen una guía que afecta a la confianza y autoridad del sistema jurídico como modo general de ordenar la vida en comunidad, termina por convertir a esta en un sistema de soluciones de casos particulares donde la justificación de la decisión pasa a ser personal (desde un razonamiento moral) y no basada en razones de Derecho⁴⁷² o del sistema.

La mayor crítica es la contenida en la idea de «objeción democrática».⁴⁷³ La democracia incorpora como concepto central la participación de la comunidad en el quehacer político, expresada en la noción de autogobierno. Los representantes de los sujetos concurren a una asamblea en la que se toman decisiones políticas siguiendo un procedimiento donde todos los miembros pueden opinar y hacer valer sus argumentos, y donde, normalmente, la decisión dependerá de mayorías. La justificación⁴⁷⁴ de este método reside en la concepción de que el ser humano es racional, autónomo y sensible, con un proyecto de vida, por lo cual necesita participar en la toma de decisiones que

⁴⁷⁰ COMANDUCCI, P. (2002), pp. 107 y 109.

⁴⁷¹ ALDUNATE, E. (2010), pp. 93-95; COMANDUCCI, P. (2002), pp. 107 y 109; POZZOLO, S. (1998), p. 347.

⁴⁷² ATRIA, F. (2003), p. 65; ALEGRE, M. (2005), p. 183.

⁴⁷³ LAPORTA, F. (2001), pp. 459-484. Nuestro uso es distinto al de este autor, quien se pregunta sobre la compatibilidad entre democracia, que se traduce principalmente en textos emanados del legislativo (órgano democrático), con la existencia de otro texto (el constitucional), que comporta una limitación a las expresiones democráticas. Esta crítica la ha denominado «objeción democrática».

⁴⁷⁴ LAPORTA, F. (2001), p. 478.

le afectan a él y a la comunidad. En la idea de democracia, ocupa un rol central la existencia de una asamblea (actualmente representativa) encargada de discutir y determinar las decisiones políticas, que finalmente encuentran expresión en la emisión de textos justificados (leyes).

En la tesis neoconstitucionalista existen tres problemas que afectan al sistema democrático entendido como sistema de participación.

El primero consiste en colocar a los jueces y, por qué no decirlo, a los académicos por encima del legislador. Esto se produce, por un lado, dejando las decisiones legislativas en un estado de interdicción al establecer que jueces y académicos, en sus procesos de adjudicación, tienen el deber y la facultad de hacer efectiva la tutela de los enunciados constitucionales, debiendo en ese proceso preguntarse si las normas emanadas del poder legislativo son o no correctas; y por otro, rompiendo la frontera entre moral y Derecho al considerar a jueces y académicos como sujetos capaces de acceder a un mundo supranormativo,⁴⁷⁵ convirtiéndolos así en una especie de custodios morales de las decisiones de los individuos expresadas mediante decisiones políticas.⁴⁷⁶ Esta facultad de revisar lo actuado por el poder legislativo comporta decir que el juicio moral del juez es preponderante sobre el juicio político del legislador bajo el argumento de que el primero es fruto de una técnica y, como tal, está sujeto a una racionalidad científica, mientras que el segundo sería el resultado de pasiones irracionales sesgadas, en el mejor de los casos, o provenientes de rígidas visiones del mundo o de intereses y conveniencias particulares (del individuo o de un grupo) por parte de personas muchas veces incompetentes. La consecuencia natural de esta actitud es un desplazamiento de las decisiones políticas hacia los tribunales, pudiendo incluso llegar al extremo de modificar, judicialmente, los resultados de las elecciones⁴⁷⁷ en lo que se ha denominado

⁴⁷⁵ GARCÍA AMADO, J. A. (2006.b), p. 43.

⁴⁷⁶ ATRIA, F. (2004), pp. 140-141; POZZOLO, S. (1998), p. 349.

⁴⁷⁷ Algo así dice GARCÍA AMADO cuando explica que existe un derecho positivo expresado y otro valórico: «El primero puede conocer(lo) y entender(lo) cualquiera, tanto en lo que tiene de preciso como en lo que deja indeterminado; la segunda la calan y observan con todo rigor y precisión los profesores y los tribunales, en particular los Tribunales Constitucionales, capaces los unos y los otros de ver en ella y de extraerle lo que sólo ellos pueden descubrir allí, cosas tales como cuántas cárceles debe haber en un país o cuál puede ser exactamente la tasa máxima de interés de los créditos hipotecarios». GARCÍA AMADO, J. A. (2006.a), p. 163.

el «gobierno de los jueces».⁴⁷⁸

El segundo problema reside en la confusión de roles. Independientemente de la visión que se tenga, la labor del poder legislativo consiste en la emisión de textos justificados; como dice POZZOLO, el poder legislativo está legitimado para producir nuevo derecho.⁴⁷⁹ Si sostenemos una posición tradicional, cuestionada por algunos,⁴⁸⁰ los jueces pueden atribuirse la facultad de actuar como custodios, impidiendo que la discusión democrática desborde ciertos límites constitucionales («coto vedado»)⁴⁸¹ como determinadas garantías de los sujetos (función de garantía y tutela) o de protección a las minorías (potestad acotada y excepcional).⁴⁸² De esta forma, la judicatura actúa como contrapeso a la potestad legislativa.⁴⁸³ Esta posición varía si se concibe que el poder judicial posee la potestad de acudir a justificaciones con el fin de reasignar el sentido de las normas y corregir las mismas de acuerdo a supuestos valores que informan el ordenamiento (especialmente, en razón de justicia material), lo que implica otorgar a los jueces la facultad de revisar las decisiones políticas. Así, se establece no sólo una preferencia de la labor judicial por encima de la política, sino que además se generan «competencias superpuestas». Como dice ATRIA, si el juez se pregunta si la regla representa adecuadamente los intereses de los afectados, si es justa o injusta, si es correcta o no, estaría repitiendo la función del parlamento, que consiste en justificar la norma,⁴⁸⁴ con lo cual esta forma de toma de decisión no distribuye potestades equilibradamente sino más bien al contrario: las repite favoreciendo al custodio, que deja de tener esa calidad (si es que la tiene) para transformarse en actor político con un «creciente riesgo de concentración del poder» en manos del poder judicial.⁴⁸⁵ Estos rasgos

⁴⁷⁸ GARCÍA, J. F. y VERDUGO, S. (2013).

⁴⁷⁹ Algunos autores estiman que los jueces pueden crear nuevo derecho, pero en casos limitados; Bulygin lo propone en el supuesto de lagunas y de normas contradictorias. BULYGIN, E. (2005), pp. 43-44. Otros creen que la actividad jurisdiccional es creadora, pero de normas referidas a casos singulares: SQUELLA, A. (2000), pp. 369-375.

⁴⁸⁰ Ver ATRIA, F. (2005.b).

⁴⁸¹ LAPORTA, F. (2001), p. 477.

⁴⁸² POZZOLO, S. (1998), p. 349.

⁴⁸³ LAPORTA, F. (2001), p. 462; y POZZOLO, S. (1998), p. 348. Esta visión ha sido cuestionada: ¿por qué un grupo de jueces puede limitar las decisiones de mayoría?

⁴⁸⁴ ATRIA, F. (2004), p. 132.

⁴⁸⁵ POZZOLO, S. (1998), p. 348.

repercuten sobre el necesario y delicado equilibrio de poderes requerido sustantivamente tanto en un sistema que se rige por el principio de separación de poderes como en el ideal de democracia, dejando en sospecha las decisiones democráticas bajo el poder de los jueces.

El tercer problema consiste en la falta de control. La difusa separación de poderes y la superioridad del juez se agravan ante la falta de control, como correctamente se pregunta POZZOLO: ¿quién controla al controlador?⁴⁸⁶ En efecto, en este esquema decidirá sobre lo valóricamente correcto quien, debido a su labor, se caracteriza por ser inamovible e independiente y por carecer de controles externos, a diferencia de lo que sucede con los otros poderes del Estado, que están controlados externamente por los tribunales y, obviamente, por las elecciones (control ciudadano o democrático). Sin este control, habría que confiar en la ética de los jueces, pero como la historia demuestra, un poder sin control, entregado a la conciencia del individuo, terminará, en algún momento, convirtiéndose en tiranía.

En definitiva, si asumimos como axioma que la democracia es un valor fundamental, la idea de colocar al juez por encima del órgano esencial que expresa la voluntad de los miembros de la comunidad, no como mero custodio de los límites sino con el poder de determinar si las decisiones políticas expresadas legalmente son correctas, no tiene explicación ni justificación.

Por último, también es criticable el uso del método de ponderación⁴⁸⁷ por diversas razones. Por una parte, debido a su vocación universal, cuyo resultado es la eliminación del orden jurídico jerarquizado dado que todo proceso de decisión queda determinado por el conflicto de normas de nivel constitucional, a resolver mediante ponderación.⁴⁸⁸ Por otra, y especialmente, porque son las reglas las que quedan resentidas, perdiendo su resistencia. Esto implica, además, que su virtud de ser comprendidas por sus usuarios más directos

⁴⁸⁶ POZZOLO, S. (1998), p. 350.

⁴⁸⁷ GARCÍA AMADO critica este supuesto mecanismo, señalando que la llamada ponderación requiere como antecedente la interpretación y que es esta la que determina su resultado. Señala, además, que los tribunales, cuando se refieren a la ponderación, no hacen otra cosa que aplicar el método interpretativo/aplicativo tradicional, modificando la terminología. Ver GARCÍA AMADO, J. A. (2009.b). *El juicio de ponderación y sus partes. Una crítica*. En AA.VV. *Robert Alexy. Derechos sociales y ponderación*. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo, pp. 252-260.

⁴⁸⁸ ÁVILA, H. (2013), p. 208.

como guía heterónoma de conductas queda dañada.⁴⁸⁹ ALDUNATE indica que no está claro cómo puede el operador justificar normativamente su preferencia: la justificación tendría que estar desvinculada de la fuente jurídica, por lo cual las razones de preferencias quedan entregadas al aplicador⁴⁹⁰ y a sus valoraciones.⁴⁹¹ Se da, asimismo, la supuesta contradicción entre el método de ponderación y el positivista, que sería el de la subsunción. Esta discusión es absurda porque la subsunción, como operación lógica para unir la norma abstracta con el caso individual, será normalmente necesaria en los procesos de aplicación del derecho; pero también está obsoleta porque desde hace tiempo la idea de que la interpretación se agota en el proceso de subsunción es indefendible. Esto es completamente reductivo y hoy este proceso se entiende como un asunto complejo.⁴⁹²

De esta forma, nos apartamos de las teorías neoconstitucionalistas de moda para situarnos en una perspectiva del Derecho donde las palabras expuestas por las reglas deben tomarse en serio, sin perjuicio de que en ciertas ocasiones puedan ser derrotadas. Para ello, habrán de esgrimirse razones fuertes y especiales de cargo de quien lo hace, negando la aplicación de la regla a un caso cubierto por ella en razón de que existe una grave desarmonía entre el caso, el supuesto normativo y las justificaciones subyacentes y los principios (pues el caso no estaba incorporado a la formulación probabilística considerada); y será el juez quien tenga a su cargo esta decisión aplicativa.

⁴⁸⁹ ÁVILA, H. (2013), p. 210.

⁴⁹⁰ ALDUNATE, E. (2010), p. 96.

⁴⁹¹ GARCÍA AMADO, J. A. (2009.b), p. 252.

⁴⁹² ALDUNATE, E. (2010), pp. 97-98.

CAPÍTULO TERCERO: Interpretación, analogía y derrotabilidad. La interpretación tributaria

1. La aplicación de la ley

En el ordenamiento jurídico español, la regulación de la interpretación (artículo 3. del Código Civil) se ubica dentro del título sobre la aplicación de las normas jurídicas, situando la temática dentro de una mayor, lo que significa una correcta y acertada decisión legislativa al entender que la interpretación forma parte de un quehacer mayor: la aplicación. La aplicación normativa se hace patente en el momento en que realidad y derecho se sobreponen,⁴⁹³ lo cual es lógico si se piensa que el derecho se crea para ordenar la realidad. Justamente, el significado de «aplicar» (del latín *applicare*) es «poner una cosa sobre otra o en contacto de otra».⁴⁹⁴ Este contacto transitará desde el texto a la realidad o al revés, desde la realidad al texto,⁴⁹⁵ en lo que ENGISCH retrató como «un ir y venir de la mirada de la hipótesis normativa al hecho de la realidad».⁴⁹⁶

La aplicación se entiende como un proceso «complejo»⁴⁹⁷ que puede abarcar varias actividades y cuyo momento significativo es la subsunción. Esta consiste en una operación lógica destinada a unir «el supuesto acontecido en la realidad al previsto en la norma, para dotarles de consecuencias jurídicas»⁴⁹⁸ o, como dicen ALCHOURRÓN y BULYGIN, se trata de la clasificación del caso individual dentro de una norma general, es decir, de «su ubicación dentro de los casos genéricos».⁴⁹⁹ Actualmente existe acuerdo en que «aplicación» no es solo sinónimo de «subsunción», sin perjuicio de que exista un gran número de casos individuales donde así aparezca, como, por ejemplo, en la determinación de la mayoría de edad.⁵⁰⁰ En efecto, la noción de «aplicación» se entiende como un

⁴⁹³ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 163.

⁴⁹⁴ RAE (2014). Disponible en: <http://lema.rae.es/drae/>

⁴⁹⁵ DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976). *Teoría, aplicación y eficacia de las normas del Código Civil*. Madrid: Civitas, pp. 116 y 122; ATRIA, F. (2004), pp. 131-132.

⁴⁹⁶ ENGISCH, K. (1963). *Logische studien zur gesetzesanwendung*, 3 Auflage. Heidelberg: C. Winter, p. 15, citado por BÁEZ MORENO, A. (2009), p. 36; también citado por KRUSE, H. W. (1978). *Derecho tributario, parte general*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, p. 198.

⁴⁹⁷ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 163; PUIG BRUTAU, J. (1987). *Compendio de derecho civil (vol. I)*. Barcelona: Bosch, p. 94; DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), p.114; ALDUNATE, E. (2010), pp. 97-98.

⁴⁹⁸ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 163; en igual sentido ALDUNATE, E. (2010), pp. 97-98.

⁴⁹⁹ ALCHOURRÓN, C. y BULYGIN, E. (1987), p. 62.

⁵⁰⁰ PUIG BRUTAU, J. (1987), p. 94.

proceso complejo dejando relegada la idea reductiva de que se agota en el proceso de subsunción como silogismo mecánico, de encaje de premisas, lo que consiste en comprobar si la hipótesis operativa de la regla ocurrió en la realidad que aparejan los efectos previstos en la norma.⁵⁰¹

El contacto entre realidad y norma no es consecuencia de hechos naturales, sino que requiere la mediación de un sujeto, un operador jurídico, funcionarios, abogados y, especialmente, jueces. Todos ellos harán transitar el texto hasta la realidad o, al revés, la realidad hasta el texto.⁵⁰² Son ellos los «aplicador(es) recreativo(s) de la norma legal o desvelador(es) de normas distintas a la ley, producto de la realidad social (pluralismo de fuentes del Derecho, como aporte de la modernidad)»;⁵⁰³ y si, como afirmamos, la aplicación es un proceso complejo, este ir y venir o tránsito de los hechos a la norma no serán actos mecánicos, por lo que el juez dejará de ser solo la «boca de ley» o un «mero aplicador del Derecho», según las ya comentadas frases de Montesquieu.⁵⁰⁴

Uno de los primeros actos del proceso aplicativo es la «investigación, aportación y fijación de los hechos»,⁵⁰⁵ que son anteriores (ya ocurridos) y narrados (aportados) o comunicados por otros de manera favorable a sus intenciones (subjetivos).⁵⁰⁶ Su fijación se desenvuelve en el marco del proceso, a través de la carga de la prueba y las presunciones.⁵⁰⁷ Algunos autores denominan a los problemas empíricos (o epistemológicos)⁵⁰⁸ «**lagunas de conocimiento**», es decir, «casos individuales, los cuales, por falta de conocimiento de las propiedades del hecho, no se sabe si pertenecen o no a una clase determinada de casos (caso genérico)»;⁵⁰⁹ por ejemplo: un aplicador

⁵⁰¹ ALDUNATE, E. (2010), pp. 97-98. Las llamadas tesis neoconstitucionalistas relegan la subsunción a casos de reglas; en materia de principios (que, para esta postura, constituyen las normas relevantes), cumplirá una etapa indicativa en cuanto determina qué principios son aplicables para proceder luego a ponderar entre ellos. PRIETO SANCHÍS, L. (2001), pp. 217-218.

⁵⁰² DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), pp. 116 y 122; ATRIA, F. (2004), pp. 131-132.

⁵⁰³ DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), pp. 114-115.

⁵⁰⁴ Ver capítulo 2, apartado 3.

⁵⁰⁵ DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), p. 114; parecida opinión se expresa en DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 163.

⁵⁰⁶ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 163.

⁵⁰⁷ ALCHOURRÓN, C. y BULYGIN, E. (1987), p. 63.

⁵⁰⁸ RODRÍGUEZ, J. (2005). *La imagen actual de las lagunas en el derecho*. En: AA.VV. *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons, especialmente pp. 150-151.

⁵⁰⁹ ALCHOURRÓN, C. y BULYGIN, E. (1987), p. 63.

conoce que A entregó materialmente una cosa a B, pero no conoce si existió pago (si ha habido gratuidad u onerosidad). Para estos autores, si bien esta situación representa un problema, lo consideran en parte solucionado gracias a la ingeniosa figura de las presunciones, creada por los juristas, por medio de la cual se puede llegar a establecer un hecho que para el Derecho resulta verdadero (sin perjuicio de que materialmente lo sea o no). Sin embargo, tan relevante como ello es la carga de la prueba, que comporta que lo no probado deberá considerarse como un hecho inexistente.⁵¹⁰ Así, el problema de conocer los hechos se soluciona normalmente a través de las presunciones o carga de la prueba, que una vez fijadas permitirán determinar la norma en que se ubican y las consecuencias jurídicas que esta conlleva.⁵¹¹

Otro quehacer en el proceso de aplicación es la selección de las normas aplicables,⁵¹² especialmente en un sistema que se caracteriza por la pluralidad de fuentes no solo en un ordenamiento extenso de textos escritos (con distintas jerarquías), sino también en mandatos no escritos, «desdibujadas e implícitas, como la costumbre, los principios y el resto de las normas extraformales».⁵¹³ La equivocación en esta elección implica una causa que alegan los recurrentes en la vulneración de la tutela judicial efectiva: la «errónea determinación de la ley aplicable al caso»⁵¹⁴. En algunos casos, esta labor se simplifica dado que, como dicen LASARTE⁵¹⁵ y MEDINA,⁵¹⁶ el Derecho organiza, sistematiza y agrupa sus normas por materias en relación a una situación típica, regulada con un afán de coherencia y totalidad, que se conoce como «institución» y cuya denominación

⁵¹⁰ ALCHOURRÓN, C. y BULYGIN, E. (1987), p. 62.

⁵¹¹ Marín opina que dentro de esta problemática cabe el falseamiento de la realidad, lo que comportaría que el aplicador, al considerar propiedades que no son efectivas, aplica una norma de «solución genérica» que no corresponde por un problema de conocimiento. Estimamos equivocada esta visión, puesto que la laguna se produce por falta de conocimiento, no por un conocimiento errado, aunque sea inducido. La demostración de que algo es falso se hace por medio de la prueba. Este tipo de lagunas no son relevantes, puesto que la solución viene dada por los hechos establecidos o no, lo que significa, en definitiva, carga de la prueba. MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), p. 123.

⁵¹² PUIG I FERRIOL, LL. y otros (2001). *Manual de derecho civil, vol. I. Introducción y derecho de la persona*. Madrid: Marcial Pons, p. 93; LASARTE, C. (2007). *Principios de derecho civil, vol. I. Parte general y derecho de la persona*. Madrid: Marcial Pons, p. 74; DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 164; HALLIVIS PELAYO, M. (2007). *Teoría general de la interpretación*. México: Porrúa, p. 47.

⁵¹³ DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), pp. 115 y 117.

⁵¹⁴ PUIG I FERRIOL, LL. y otros (2001), p. 93.

⁵¹⁵ LASARTE, C. (2007), pp. 74-75.

⁵¹⁶ MEDINA DE LEMUS, M. (2006). *Derecho civil, tomo I. Parte general*. Madrid: Dilex, p. 109.

coincide con el nombre asignado por el lenguaje social (por ejemplo, «matrimonio»). Así se simplifica ligeramente esta compleja tarea que, de otro modo, considerando el océano de normas, resultaría casi imposible de abordar.

La determinación de la norma aplicable requiere otro acto dentro del proceso que comporta la fijación de la «significación, extensión y exacto contenido del precepto que la propia norma encierra».⁵¹⁷ Se trata de la interpretación propiamente dicha, que atribuye sentido a los textos y que, como acto decisorio, por lógica debería producirse antes de una decisión subsuntiva.⁵¹⁸

Asignado el significado, pueden suceder tres cosas: el caso se subsume en el supuesto normativo; el caso no encuentra respuesta (esto es, que el sistema normativo no contiene el supuesto); o que, existiendo una norma que recoge el supuesto, esta finalmente no se aplique. Estas situaciones se pueden enfocar de dos maneras: o bien incluyendo a todas dentro de la categoría «interpretación», lo que permite, por un lado, alcanzar un supuesto que no deriva del significado de sus palabras y, por otro, excluir supuestos que están cubiertos por el significado de sus palabras; o estableciendo categorías distintas según el tipo de acciones, en cuyo caso sería necesario trazar una línea divisoria entre la interpretación y las posibles categorías colindantes. Esta última alternativa es la que estimamos correcta y la que desarrollaremos.

En un orden normativo, es importante tomar en serio las palabras contenidas en los textos. Si no lo hacemos, estaremos afectando tanto al delicado sistema de competencias (y participación democrática) como a la concepción del imperio del Derecho. En consecuencia, trataremos de exponer una construcción jurídica que permita distinguir entre interpretación y analogía y derrotabilidad.

2. Interpretación

2.1. Interpretación, diversos sentidos. Casos fáciles y difíciles

⁵¹⁷ BATTLE VÁZQUEZ, M. (1978). *De las normas jurídicas, su aplicación y eficacia, artículos. 1 a 7*. En ALBALADEJO, M. (dir.). *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales, tomo I*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, p. 79; NAVARRO, P. (2005), pp. 100 y 102; ver MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), pp. 102 y ss.

⁵¹⁸ HALLIVIS PELAYO, M. (2007), p. 49.

Hemos dicho que la interpretación requiere de un intermediario, de un traductor, de alguien que medie entre dos personas: una «persona que explica a otras, en lengua que entienden, lo dicho en otra que les es desconocida».⁵¹⁹ De ese modo, el primer rasgo de la interpretación es que media. En este sentido, ATIENZA y RUIZ MANERO la definen analíticamente como el «"paso" de una formulación lingüística (una disposición) a su significado (a la norma) y ello se logra mediante la utilización de una determinada regla semántica (que atribuye a un término o un conjunto de términos un significado)».⁵²⁰

En este paso de un texto a un significado, HALLIVIS⁵²¹ indica que los juristas, tradicionalmente, han entendido el término «interpretación» en tres sentidos distintos: «cómo explicar», «cómo desentrañar» o «cómo atribuir sentido a una disposición».

El primero entiende la interpretación como el acto de exponer claramente el mandato, prohibición o permisión contenido en la regla. Desde este punto de vista, la labor interpretativa sirve como mera transmisora de un derecho completo, claro y coherente. Esta postura es propia del formalismo ingenuo de la exégesis,⁵²² donde Derecho y ley se asimilan y donde la labor del intérprete consiste en una inclusión de los hechos en la hipótesis general descrita en la ley,⁵²³ pero carece de sustento, pues es sabido que el lenguaje de los textos adolece naturalmente de vaguedad y los sistemas jurídicos distan mucho de ser claros, coherentes y completos.

La segunda opción entiende la interpretación como la actividad de desentrañar, esto es, como una búsqueda, una averiguación, como la extracción de un sentido que está en las entrañas del Derecho, pero que es necesario encontrar. De este modo, DIEZ-PICAZO y GULLÓN definen la interpretación como la «actividad dirigida a la búsqueda del sentido o significado de la norma a

⁵¹⁹ RAE (2014). Disponible en: <http://lema.rae.es/drae/>

⁵²⁰ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 85.

⁵²¹ HALLIVIS PELAYO, M. (2007), pp. 26-31.

⁵²² Escuela originaria de Francia, vigente entre los años 1804 y 1900 (con apogeo entre 1830-1880). Sobre ella, ver BONNECASE, J. (1944). *La escuela de la exégesis en derecho civil*. México D.F.: Cajica.

⁵²³ SQUELLA, A. (2000), pp. 609-612; QUINTANA, F. (2011), pp. 114-116; FIGUEROA YÁÑEZ, G. (2010). *Curso de derecho civil. tomo II*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, pp. 113-116; DUCCI CLARO, C., pp. 22-23.

través de los textos o signos exteriorizados»,⁵²⁴ ALBALADEJO señala que es «la investigación del sentido de la norma a través de los datos y signos mediante los que esta se manifiesta»⁵²⁵ y, además, CLARO SOLAR escribe: «El juez está siempre obligado a aplicar la ley que resuelve el conflicto de derechos sometido a su fallo y para hacerlo necesita posesionarse del sentido, del pensamiento de la ley, por entero y en toda su fuerza, transportándose al punto de vista del legislador y reproduciendo artificialmente sus propias operaciones.»⁵²⁶ Esta noción, actualmente es considerada como una teoría formalista⁵²⁷ que promulga que las reglas son portadoras de un significado propio que debe ser explicado o descubierto por el operador jurídico, cuyo objetivo será investigar y exponer el sentido unívoco y reconocible de dicha norma. Es decir, se trata de una actividad de tipo cognoscitivo que deja márgenes menores a la discrecionalidad judicial.⁵²⁸ En esta versión, los cánones interpretativos corresponden a los instrumentos mediante los cuales el intérprete descubre el sentido genuino.

Propia de esta teoría de la interpretación es preguntarse por su meta, o, dicho de otra manera, qué debe buscarse y extraerse,⁵²⁹ cuál es el sentido de la ley.⁵³⁰ En este punto, existen dos posturas: la que opina que lo que se busca es la voluntad del legislador (*voluntas legislatoris* o subjetiva) y la que defiende que lo que debe desentrañarse es la voluntad de la ley (*voluntas legis* u objetiva).

La interpretación objetiva afirma que, una vez nacida la ley, se independiza de su productor y adquiere una voluntad propia. Ello le permite ir adaptando su inteligencia a los contextos sistemáticos (cambiantes por la constante producción de normas) y funcionales (referidos a consideraciones psicosociales, como económicas, políticas, culturales, morales...) en que se encuentra inserto el intérprete. Esta visión se muestra crítica con la posición subjetiva, que mantendría la inteligencia del Derecho en un *statu quo* que se remonta al hacedor de la ley en el momento de su producción, que al tratarse del

⁵²⁴ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 165.

⁵²⁵ ALBALADEJO, M. (2013), p. 99.

⁵²⁶ CLARO SOLAR, L. (1978). *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado, tomo I*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, p. 121.

⁵²⁷ ATIENZA, M. (2012), p. 283.

⁵²⁸ ITURRALDE, V. (2010), p. 72; HALLIVIS PELAYO, M. (2007), pp. 74-75.

⁵²⁹ PUIG I FERRIOL, LI. y otros (2001), p. 96.

⁵³⁰ ALBALADEJO, M. (2013), p. 100.

pasado significaría el gobierno de los muertos sobre los vivos.⁵³¹ También critica la dificultad que supondría el acceso a esa inteligencia, especialmente si existiera mucha distancia entre el dictado y la aplicación, así como la falsedad que supone la existencia de una voluntad del legislador en una democracia constitucional, dado que un cuerpo colegiado es incapaz de tener estados mentales como ese: la ley emana de un proceso complejo en el cual participan y se manifiestan numerosas voluntades individuales, confusas y contradictorias entre sí que, en definitiva, no dan cuenta de ninguna voluntad,⁵³² de modo que la supuesta voluntad del legislador constituye una auténtica «ficción».⁵³³ Esta es la posición mayoritaria en España,⁵³⁴ tal y como afirman DIEZ-PICAZO y GULLÓN, para quienes el artículo 3.1 del Código Civil recogería la tesis objetiva al establecer que en la interpretación ha de tomarse en consideración la realidad existente en el momento de la aplicación del Derecho.⁵³⁵ Otros autores agregan que el precepto «atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas» da cuenta de que se ha de atender a una «finalidad» vitalizadora que puede permitir que la norma adquiera contenidos distintos en el tiempo, con lo cual queda establecida la existencia de una voluntad propia, distinta de la originaria.⁵³⁶

Opinión contraria y minoritaria,⁵³⁷ aunque sostenida con interesantes argumentos, es la defendida por LACRUZ y otros. Estos autores fijan como meta de la interpretación la inteligencia de la norma en la voluntad del legislador. Declaran que la ley es un acto consciente y reflexivo de un ser humano o de un grupo en un momento histórico, un acto de voluntad cuyos fines y directivas pueden conocerse en su origen.⁵³⁸ La ley es un mandato, el acto de voluntad de un legislador que se traduce en la norma, cuyo significado es el que le dio su autor. Señalan que, si bien es cierto que «la voluntad del legislador es

⁵³¹ WROBLEWSKI, J. (1988), pp. 75-77.

⁵³² BATTLE VÁZQUEZ, M. (1978), p. 80.

⁵³³ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 166.

⁵³⁴ SALVADOR CODERCH, P. (1992). *Aplicación de las normas jurídicas, artículo 3, apartado 1*. En ALBALADEJO, M. (dir.). *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales, tomo I*, p. 527.

⁵³⁵ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 166; ALBALADEJO, M. (2013), p. 102; PUIG I FERRIOL, LL. y otros (2001), p. 100; en Chile, de la misma opinión son DUCCI CLARO, C. (2006), pp. 55-56; y en parecido sentido, RODRÍGUEZ GREZ, P. (2004), pp. 36-37 y 107.

⁵³⁶ BATTLE VÁZQUEZ, M. (1978), p. 80; MEDINA DE LEMUS, M. (2006), p. 109; PUIG I FERRIOL, LL. y otros (2001), p. 96; LASARTE, C. (2007), p. 88.

⁵³⁷ SALVADOR CODERCH, P. (1992), p. 527.

⁵³⁸ LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2012), pp. 236-237.

difícilmente aprehensible, difusa, a veces apenas formada», la voluntad objetiva de la ley es una «entelequia» y resulta un fetichismo asignarle a la ley un alma y pensamiento propio.⁵³⁹ Así pues, la interpretación en esos términos es algo imposible, simplemente porque la ley carece de voluntad y no se puede desentrañar una voluntad si esta no existe.⁵⁴⁰ Según LACRUZ y otros, la tesis objetiva veta la causa real de la ley transformándola en una realidad sin causa. Se trata, entonces, de un «fenómeno mágico»: «la *mens legis*, que sustituye a la *mens legislatoris*, incomprensible.»⁵⁴¹

Esta discusión no tiene solución ya que se parte de una premisa errónea: que la ley porta una voluntad. Como bien afirman ambos autores, la ley en sí misma es una entelequia carente de voluntad o bien proviene de un conglomerado de personas que, como tal, no posee voluntad. Además, agregamos nosotros, en nuestros sistemas democráticos lo justificado por esta entidad es un texto, una realidad lingüística, y no un estado mental.

Con la recepción de la teoría del lenguaje por parte del Derecho, la interpretación desentrañadora ha sido duramente cuestionada al sostener que los textos no portan un significado en sí mismos, sino que el que les otorga un significado es el intérprete; en otras palabras, que la interpretación deviene un acto de decisión⁵⁴² en el que el resolutor elegirá entre los distintos sentidos posibles.⁵⁴³ Esta manera de entender la interpretación ha sido calificada de realista o escéptica, ya que niega la posibilidad de que los términos posean un significado propio (escéptica) pues, por el contrario, se lo otorgan el hablante o el oyente, sin que esté garantizado que ambos coincidan. Así, el significado vendrá dado por el intérprete mediante actos de decisión y valoración de creación o construcción⁵⁴⁴ (realista). El interpretador se enfrenta a «textos»,⁵⁴⁵ a «enunciados lingüísticos que expresan y comunican un acto normativo»⁵⁴⁶ o a «enunciados normativos» dentro de los cuales se incluyen las leyes, los

⁵³⁹ LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2012), p. 238.

⁵⁴⁰ SALVADOR CODERCH, P. (1992), p. 527.

⁵⁴¹ LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2012), p. 238.

⁵⁴² PUIG BRUTAU, J. (1987), p. 95.

⁵⁴³ LARENZ, K. (1994), pp. 192-193.

⁵⁴⁴ ITURRALDE, V. (2010), p. 73; HALLIVIS PELAYO, M. (2007), pp. 75-76; ATIENZA, M. (2012), p. 283.

⁵⁴⁵ ALDUNATE LIZANA, E. (2002), p.79.

⁵⁴⁶ SQUELLA, A. (2000), p. 590; DUCCI CLARO, C. (2006), p. 107.

reglamentos, los contratos, los testamentos, las sentencias, etc.⁵⁴⁷ La interpretación, en esta lógica, es actividad y resultado:⁵⁴⁸ actividad en cuanto que proceso por el cual se asigna o se construye «un contenido normativo» o «un sentido normativo» a los «enunciados lingüísticos»; y resultado en cuanto que la decisión escoge el significado que determina la norma o la regla de conducta.⁵⁴⁹ De ese modo, interpretar implicará un acto de decisión consistente en elegir el significado.⁵⁵⁰ Como dice ALDUNATE, el rasgo fundamental de esta teoría es el «abandono de un concepto de significado como constante de las señas del lenguaje y su sustitución por una noción de significado como resultado de la actividad del intérprete».⁵⁵¹ Desde este punto de vista, el texto legal no aporta un sentido previo, sino que se construye con la interpretación al atribuir un sentido al texto,⁵⁵² Aquí, obviamente no existen instrumentos destinados a desentrañar el sentido de la ley; por el contrario, su método son las razones de los argumentos sobre los que el intérprete justifica su decisión⁵⁵³.

Nuestra postura podría situarse en lo que algunos llaman teorías mixtas o eclécticas de la interpretación,⁵⁵⁴ distinguiendo casos simples y casos complejos o difíciles. Hemos dicho que las reglas manifestadas por medio de textos jurídicos presentan autonomía semántica, esto es, que su significado solo requiere de un procedimiento lógico de comprensión, lo que se debe no a que el significado no dependa del uso (contextos), sino que se asigna eem razón de supuestos contextuales compartidos que permiten la comunicación, que hacen que en la construcción del significado no sea necesario considerar otras circunstancias relevantes (justificaciones subyacentes) más que las establecidas en la regla.⁵⁵⁵ Entendemos que, según HART, las reglas presentan un núcleo

⁵⁴⁷ GARCÍA AMADO, J. A. (2006.b), p. 35.

⁵⁴⁸ SQUELLA, A. (2000), p. 570; SQUELLA, A. (2007), pp. 20-21; en igual sentido, VIGO, R. L. (2012). *De la interpretación de la ley a la argumentación desde la constitución: realidad, teorías y valoración*. En *Revista Díkaion*, 21 (1), pp. 200-201; HALLIVIS PELAYO, M. (2007), p. 377.

⁵⁴⁹ Ver ALDUNATE, E. (2002), pp.79-80; ALDUNATE, E. (1998). *Consideraciones preliminares para una teoría de la interpretación jurídica*. En *Revista chilena de Derecho* (20), especialmente pp. 30-31; SQUELLA, A. (2000), pp. 570-571; SQUELLA, A. (2007), p. 21; ACCATINO, D. (2006). *Los afanes de la teoría de la interpretación constitucional*. En *Revista Derecho y humanidades* (12); HALLIVIS PELAYO, M. (2007), pp. 29-31 y 377.

⁵⁵⁰ AARNIO, A. (1987). *Sobre la ambigüedad semántica en la interpretación jurídica*. En *DOXA* (4), p. 115.

⁵⁵¹ ALDUNATE LIZANA, E. (2002), p.79.

⁵⁵² WROBLEWSKI, J. (1988), p. 29.

⁵⁵³ WROBLEWSKI, J. (1988), p. 62.

⁵⁵⁴ ITURRALDE, V. (2010), pp.74-75.

⁵⁵⁵ Ver capítulo 2. 2.

de certeza cuyo significado es convenido. Así, la norma se aplica sin lugar a duda a los casos claros. Sin embargo, también existe una zona de penumbra donde aparecen distintas posibilidades de significación y, por tanto, casos a los que puede ajustarse o negarse su aplicación.⁵⁵⁶

De todo esto, lo que nos importa es reconocer esta dualidad. Dejamos de lado dos discusiones: la primera, sobre si ambos tipos de casos entran dentro del género de la interpretación⁵⁵⁷ o si alguno de ellos pertenece al de la comprensión (de lo que daría cuenta el brocardo *in claris non fit interpretatio*), cuestión en todo caso que dependerá, fundamentalmente, de si optamos por un concepto de interpretación amplio o restringido; en un sentido amplio, la interpretación es la comprensión de cualquier signo lingüístico, y entonces interpretación y comprensión actúan como sinónimos; en un sentido estricto, interpretación quiere decir «determinación de un significado de una expresión lingüística cuando existen dudas referentes a ese significado en un caso concreto de comunicación».⁵⁵⁸ El segundo tema de discusión, muy ligado a lo anterior, tiene que ver con la inevitabilidad de la interpretación, entendida como la necesidad de que invariablemente concorra una decisión interpretativa, tanto en la identificación (atribución de sentido a los términos y textos) como en la aplicación (determinación del alcance del texto y la correlación entre casos generales e individuales).⁵⁵⁹

Estos supuestos donde el significado nuclear basta al caso han sido retratados con certeza por SCHAUER, que indica que «mucho de lo que resulta importante de las reglas jurídicas tiende a operar de manera invisible para los

⁵⁵⁶ HART, H. L. A. (1963), pp. 15 y 152-153.

⁵⁵⁷ La doctrina se inclina por la idea de que siempre hay interpretación, ya que para determinar si la norma es clara u oscura (si presenta ambigüedad o se trata de un caso fácil o difícil), debe tener lugar previamente un proceso intelectual o hermenéutico. SAVIGNY, F. K. (1924). *Sistema del derecho romano actual, tomo I*. Madrid: Editorial de Góngora, p. 184; BATTLE VÁZQUEZ, M. (1978), p. 82; LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2012), p. 234; ALBALADEJO, M. (2013), p. 105. Existen autores que dan otro sentido a este brocardo: por ejemplo, PUIG estima que el significado de este texto es que si el sentido es claro, no debe ser tergiversado bajo el pretexto de la interpretación: PUIG BRUTAU, J. (1987), p. 99. En Chile se ha producido una discusión sobre el brocardo en cuanto que da cuenta de la exigencia (medieval) de congruencia entre *setentia* (sentido) y *significatio verborum*, con lo cual siempre se requiere de un proceso lógico interpretativo: GUZMÁN BRITO, A. (2007), pp. 114-115; Quintana lo entiende en un sentido moderno, influido por la doctrina de la claridad de Descartes, que mantiene que el intérprete con la sola lectura es capaz de lograr la aprehensión inmediata del significado del texto, por lo cual no se requeriría un proceso interpretativo: QUINTANA, F. (2011), p. 139.

⁵⁵⁸ WROBLEWSKI, J. (1988), pp. 22-25; ITURRALDE, V. (2010), pp. 75-76.

⁵⁵⁹ NAVARRO, P. (2005), pp. 100 y 102; MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), pp. 133-137.

estudiantes de Derecho, para los abogados y especialmente para los jueces»⁵⁶⁰ y que «las virtudes de las reglas son silenciosas, pasan desapercibidas».⁵⁶¹ Estas frases dan cuenta de que el significado propio de las reglas es seguido a diario por las personas que conforman las distintas comunidades jurídicas. Los vehículos se detienen frente a una luz roja; si la vía indica que el máximo de velocidad es de 80 km por hora, los automovilistas obedecen la prescripción; las empresas que pagan honorarios (retribución al profesional independiente) retienen una parte del pago y se la entregan al fisco a cuenta del impuesto, etc. Estas situaciones, que corresponden a aplicaciones que los miembros de la sociedad hacen de las reglas (con o sin ayuda de asesores), son casos que no llegan a los tribunales ni a las aulas y sobre los que no se escriben artículos académicos, pero cuantitativamente constituyen la parte mayoritaria de la aplicación del Derecho. En efecto, los abogados sabemos que la mayoría de las situaciones sobre las que nos pronunciamos en reuniones, por teléfono o correo electrónico conllevan respuestas sobre la existencia de la regla y su significado autónomo, y son cuestiones que se fundan, principalmente, en el conocimiento de lo que indican las reglas. En este sentido, la decisión se bastará con el texto de la ley y el usuario no deberá recurrir a otras justificaciones.

Por su parte, las situaciones complejas, esas que llegan a los tribunales o aparecen en artículos académicos, son una «muestra distorsionada de los eventos jurídicos» en lo que se ha denominado el efecto «selección».⁵⁶² Constituyen casos difíciles donde la interpretación juega un rol esencial y representan situaciones en las que se pueden atribuir distintos sentidos al texto, cuyos argumentos son, cuando menos, plausibles.

2.2. El problema de la interpretación: indeterminación lingüística

Existirá un problema interpretativo «cuando se plantean alternativas interpretativas para un enunciado lingüístico»,⁵⁶³ es decir, cuando se dé una «indeterminación lingüística»⁵⁶⁴ que implique la posibilidad de distintos significados para un mismo enunciado. En Derecho, además de problemas de

⁵⁶⁰ SCHAUER, F. (2013), p. 36.

⁵⁶¹ SCHAUER, F. (2004), p. 299.

⁵⁶² SCHAUER, F. (2013), p. 37.

⁵⁶³ GARCÍA AMADO, J. A. (2006.b), p. 37.

⁵⁶⁴ SCHAUER, F. (2013) p. 36.

indeterminación lingüística, pueden aparecer problemas de indeterminación⁵⁶⁵ de lógica del sistema (lagunas normativas), empíricos (lagunas de conocimiento), valorativos (lagunas axiológicas) o de contradicciones normativas. Metodológicamente, al plantear dudas distintas, generan decisiones distintas. Así, los problemas de lógica tienen una solución integrativa; los empíricos se resuelven sobre la determinación de los hechos; los valorativos, sobre las preferencias; y en lo que ahora nos ocupa, los problemas de «indeterminación lingüística», se solucionan decantándose a favor de uno de los significados posibles.

Los problemas de indeterminación lingüística son consecuencia de que el Derecho se expresa por medio del lenguaje, en el que concurren sus características propias. Una de ellas es su vaguedad⁵⁶⁶ o menesterosidad,⁵⁶⁷ que se ve aumentada, como decía Aristóteles, por «la naturaleza de las cosas que regula»,⁵⁶⁸ esto es, que describe realidades empíricas, distintas de las realidades formales. La vaguedad, entendida como indeterminación, puede tener sus causas en varias razones. La primera es que el texto utiliza palabras que, en sí, son vagas. En efecto, en la construcción de un hecho operativo, el legislador podrá utilizar términos cuyos significados pueden ser más o menos abiertos y que implicarán la existencia de reglas más generales o menos concretas, dando lugar a mayor indeterminación. Muchas veces (aunque no siempre) están contruidos de esta forma intencionalmente, como sucede en los llamados conceptos jurídicos indeterminados y cláusulas generales. Por el contrario, el uso de términos más cerrados determinará que la regla sea más precisa y específica, lo que suele comportar menor indeterminación. Como explica GARCÍA AMADO, lo vago es así porque no viene dada la enumeración exacta de los elementos que lo integran (vaguedad extensional) o porque no vienen dados los caracteres precisos que reúnen los elementos referidos a él (vaguedad intencional, donde los caracteres definitorios del elemento son un conjunto abierto).⁵⁶⁹ Por ejemplo, el artículo 17 N.º 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta indica que es un ingreso no renta (hecho no sujeto) la alimentación, movilización

⁵⁶⁵ RÓDENAS, Á. (2001), pp. 9-13.

⁵⁶⁶ WROBLEWSKI, J. (1988), p. 41.

⁵⁶⁷ DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), p. 114.

⁵⁶⁸ ARISTÓTELES (1931), pp. 145-146.

⁵⁶⁹ GARCÍA AMADO, J. A. (2006.b), p. 47.

o alojamiento proporcionados al empleado u obrero, siempre que sean «razonables»; en este caso, el monto queda sujeto a lo que se considere «razonable». Este tipo de norma es vaga intencionalmente y obliga al operador a decidir entre distintas alternativas mediante un enjuiciamiento de tipo restringido.⁵⁷⁰ Así, se transforma en un cooperador de la actividad legislativa en cuanto va concretando (dando sustancia) el estándar que ha fijado el texto; pero, además, en cuanto va actualizando el sentido de lo razonable, conforme se vayan modificando las convenciones.

Junto a esta forma de indeterminación intencionada, existen indeterminaciones producidas por «ambigüedad semántica».⁵⁷¹ Esto quiere decir que un término posee varios significados, característica ordinaria de las palabras.⁵⁷² Por ejemplo, en Chile la palabra «gata» significa varias cosas, como animal doméstico (femenino) o herramienta que se utiliza para levantar vehículos con el objeto de cambiar un neumático o llanta. De este modo, si alguien dice «Pásame la gata», la frase podría significar «pásame el animal» o «pásame la herramienta». Lo mismo sucede en el Derecho: por ejemplo, en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios en Chile, DL 825, de 31 de diciembre de 1974, el artículo 8 letra m⁵⁷³ establece hechos imponible complementarios o

⁵⁷⁰ MACCORMICK, N. (2007), p. 50.

⁵⁷¹ GARCÍA AMADO, J. A. (2006.b), pp. 37 y 45; RÓDENAS, Á. (2001), pp. 10-12. Ambos autores agregan como origen de la indeterminación, además de la ambigüedad semántica, la ambigüedad sintáctica y pragmática.

⁵⁷² Se podría estimar que existe una contradicción entre sostener que el lenguaje presenta una autonomía semántica y el hecho de que las palabras contengan normalmente una ambigüedad semántica, lo cual exigirá una decisión. Lo que nos indica que no existe contradicción es que la decisión se basará en el contexto y lo que hemos dicho es que existen convenciones contextuales incorporadas en las comunidades que comportan que la decisión se realice automáticamente, sin necesidad de una mayor detención, aclaración y argumentación. Ver capítulo 2. 2.

⁵⁷³ Art. 8.º El impuesto de este título afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán consideradas también como ventas y servicios según corresponda:

m) La venta de bienes corporales muebles que realicen las empresas antes de que haya terminado su vida útil normal, de conformidad a lo dispuesto en el n.º 5 del artículo 31 de la Ley de la Renta o que hayan transcurrido cuatro años contados desde su primera adquisición y no formen parte del activo realizable efectuado por contribuyentes que, por estar sujetos a las normas de este Título, han tenido derecho a crédito fiscal por la adquisición, fabricación o construcción de dichos bienes. La venta de bienes corporales inmuebles o de establecimientos de comercio, sin perjuicio del impuesto que afecte a los bienes de su giro, solo se considerará comprendida en esta letra cuando ella se efectúe antes de doce meses contados desde su adquisición, inicio de actividades o construcción según corresponda. (Nota: esta norma fue modificada por la ley 20.780.)

subrogatorios⁵⁷⁴ a los hechos impositivos venta y servicio. El hecho imponible venta se encuentra definido en el artículo 2 de la ley y uno de sus requisitos es que recaiga sobre bienes corporales *muebles del giro*. La letra m del artículo 8 establece que estarán gravadas las ventas de bienes corporales muebles *que no sean del giro* cuando se efectúan antes de determinados plazos contados desde la adquisición de dicho bien, exigiendo una suerte de «permanencia mínima» del bien en el interior de la empresa con el objeto de que su venta no resulte afectada a tributación. Si nos fijamos en el término «venta», existen dos posibles significados, uno general, contenido en la legislación civil (como un contrato donde una parte se obliga a entregar una cosa a cambio de precio) y otro propio, que corresponde al establecido en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.⁵⁷⁵ Este segundo es, en cierto modo, más restrictivo que el concepto general, dado que deja fuera algunos tipos de venta –por ejemplo, la que recae sobre bienes incorpóreos–, pero por otro es más extensivo, pues comprende actos jurídicos que no caben en el concepto tradicional de venta (como los aportes a sociedades, entre otros). Si una sociedad posee bienes corporales muebles que no son del giro y aún no cumplen el plazo mínimo de «permanencia» y los aporta a una sociedad, hay dos posibles sentidos con dos resultados distintos: si se opta por el concepto de venta proveniente del derecho civil, que excluye los aportes, no estarán gravados; en cambio, si se opta por el concepto propio, que incluye los aportes, sí estarán gravados.⁵⁷⁶

Otra situación que provoca vaguedad o indeterminación es lo que HART llamó «textura abierta»,⁵⁷⁷ que se traduce en que un caso particular puede cuestionar al texto hasta transformarlo en indeterminado.⁵⁷⁸ La diferencia con la

⁵⁷⁴ Sobre hechos impositivos subrogatorios y complementarios, ver GARCÍA NOVOA, C. (2004), pp. 181-187; y ROZAS VALDÉS, J. (1993). *El derecho tributario ante el fraude de ley*. En *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (223), p. 81.

⁵⁷⁵ Art. 2.º- Para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

1.º) Por «venta», toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, [...], de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta.

⁵⁷⁶ Si bien lo que importa del ejemplo es dejar establecida la existencia de ambigüedades semánticas, existe acuerdo sobre que el significado de venta del artículo 8 letra m corresponde al propio de la ley, y su aporte está gravado.

⁵⁷⁷ Según SCHAUER, esta noción fue tomada por HART desde WAISMANN. SCHAUER, F. (2004), p. 94.

⁵⁷⁸ HART, H. L. A. (1963), pp. 155 y ss., especialmente 157, 159 y 160.

ambigüedad semántica es sutil y no relevante. La primera radica en una característica de las palabras, mientras que esta otra indeterminación se genera por el caso. Como ya se ha señalado, el término más certero o preciso puede transformarse en vago dado «nuestro conocimiento imperfecto del mundo y de nuestra capacidad limitada de predecir el futuro». ⁵⁷⁹

Dentro de esta noción aparece lo que algunos denominan problemas semánticos del lenguaje⁵⁸⁰ o «lagunas de reconocimiento». ⁵⁸¹ Los conceptos jurídicos, al ser empíricos, describen realidades empíricas (y son distintos a los lenguajes formales, donde no existirían problemas de vaguedad, como en el caso de la matemática). ⁵⁸² Por más minucioso que sea el creador del texto, no podrá eliminar la posibilidad de que haya situaciones que generen una indeterminación.

Pongamos un ejemplo recurriendo nuevamente a la legislación chilena. En Chile, al igual que en España, existen dos tributos: uno que grava la renta (entendida como todo incremento de patrimonio) y otro que afecta a las donaciones, siendo un impuesto excluyente del otro. Sucedió que un abogado dedicado a materias tributarias atendió a un despacho de abogados que reclamaba respecto al impuesto que grava la titularidad de la propiedad raíz. El juicio resultó favorable y el abogado tributarista, dada la colegialidad y la amistad que lo unía con los abogados que integraban el despacho, decidió no cobrar honorarios. A su vez, el despacho de abogados, atendiendo a la labor realizada, obsequió al abogado con una caja de vino cuyo valor alcanzaba cerca de los dos mil quinientos euros. Entonces, surge la pregunta inmediata: ¿este regalo es una remuneración por el trabajo, caso en el cual queda sujeto al impuesto a la renta, o es una donación, caso en el cual queda sujeto a este impuesto, pudiendo estar exento si se considera que es una donación de poca monta que se efectúa conforme los usos sociales? Este estipendio recibido por el abogado produce indeterminación jurídica no porque la palabra renta o donación resulten vagas en este caso, sino debido a que se trata de una situación insólita.

⁵⁷⁹ SCHAUER, F. (2004), p. 94.

⁵⁸⁰ RODRÍGUEZ, J. (2005), pp. 150-151.

⁵⁸¹ ALCHOURRÓN, C. y BULYGIN, E. (1987), pp. 63-64; AARNIO, A. (1987), pp. 109-117.

⁵⁸² ALCHOURRÓN, C. y BULYGIN, E. (1987), pp. 62-64.

En parte, los tratadistas describen esta situación como calificación, es decir, como la decisión respecto a la ubicación de los hechos en determinada regla o, como gráficamente describe PALAO TABOADA, «poner una etiqueta a un acto o negocio, establecer a qué tipo de norma pertenece».⁵⁸³ Quien califica, debe previamente haber determinado hechos y significados. El problema posterior reside en que no está claro en qué regla debe subsumirse el hecho, como en el ejemplo expuesto, que se podría incluir en la regla de la donación o en la de la renta. Es comúnmente aceptado que el aplicador puede indicar que el nombre utilizado en un negocio jurídico no coincida con su naturaleza y recalificarlo. Si las partes denominan un contrato como promesa de compraventa (que requiere de un plazo o condición), pero conforme a los hechos determinados, una de las partes entregó la cosa y la otra pagó el precio, es aceptable determinar que no existió tal promesa, sino que, conforme a los hechos, la naturaleza del contrato fue la de una compraventa. Es más, así lo consagra expresamente el artículo 13 de la Ley General Tributaria, al señalar: «Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.» En la legislación chilena no existe una norma general tributaria de este tipo. Sin embargo, la calificación en los términos expuestos se desprende del sistema normativo general y aparece en manifestaciones expresas en algunas leyes tributarias, como el artículo 2 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, donde se define el hecho gravado y se señala una definición propia de la venta, «independientemente de la designación que le den las partes».

Se ha discutido en materia tributaria de si la calificación se efectúa considerando el resultado material económico del hecho, acto o negocio o, por el contrario, su naturaleza jurídica.⁵⁸⁴ Este debate surge también a propósito de

⁵⁸³ PALAO TABOADA, C. (2001) (2009). *Algunos problemas que plantea la aplicación de norma española sobre el fraude a la ley tributaria*. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Madrid: Lex Nova, p. 133. El artículo fue recopilado de la *Revista de contabilidad y tributación* (98), pp. 127-139.

⁵⁸⁴ STREETER, J. (1968). *La interpretación de la Ley Tributaria*. En *Revista de derecho económico* (21-22), pp. 37-38; PONT CLEMENTE, J. F. (2004). *Principio de calificación y delimitación del conflicto en la aplicación de las normas*. En: AA.VV. (2008). *La Ley General Tributaria*. Barcelona: Gráficas del Rey, pp. 103-109.

la llamada interpretación económica que, entendiendo que la naturaleza del hecho imponible es de naturaleza económica, estima que si un acto produce el resultado económico tipificado, el calificador debería incluirlo dentro del ámbito del hecho imponible que recoge esa capacidad económica, sin importar la forma jurídica. En la actualidad, esta versión es rechazada y basta mencionar que, como dice el artículo 13 de la Ley General Tributaria, las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza «**jurídica** del hecho, acto o negocio». De este modo, y especialmente en aquellos supuestos en que la formulación del hecho imponible utilice como descriptor un acto o negocio jurídico regulado en otra rama del Derecho, el que califica deberá considerarlo conforme a como el mundo jurídico tributario lo hace; y si no lo contempla especial y expresamente, conforme lo hace el sistema jurídico.⁵⁸⁵

2.3. Límite de la interpretación: «el sentido de las palabras»

Cercanas a la interpretación, existen otras categorías que se presentan como casos difíciles pero distintos: la integración analógica y la derrotabilidad. Estas situaciones no están marcadas por la existencia de una indeterminación lingüística y no tienen que ver con el proceso-resultado de atribuir significado a un texto jurídico. En el caso de la analogía, se trata de un problema aplicativo lógico como la falta de respuesta a una determinada situación; y en el de la derrotabilidad, de un problema valorativo: por razones especiales y fuertes, un caso particular no recibe los efectos que debería recibir.

Para sostener que existe una diferenciación no solo conceptual, sino también operativa o metodológica, debemos ser capaces de enmarcar la interpretación de tal forma que no se confunda con estas otras cuestiones que pueden ocurrir en la tarea aplicativa. El límite descansa en las palabras usadas y en los sentidos posibles de los enunciados lingüísticos⁵⁸⁶ que conforman los

⁵⁸⁵ PÉREZ ROYO, F. (2013). *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Madrid: Civitas, p. 263; PALAO TABOADA, C. (2001) (2009), p. 60.

⁵⁸⁶ Con esto contestamos a otro cuestionamiento de las teorías de la interpretación relativo a su objeto, situándonos en una concepción lingüística de la interpretación. Seguimos a García Amado, que distingue tres tipos de interpretación según su objeto: la concepción lingüística, la concepción intencionalista y la concepción axiológica. La primera se sustenta en que la interpretación atribuye sentido a enunciados normativos expresados por medio del lenguaje que, como tal, puede presentar indeterminaciones, y el intérprete debe escoger entre esos sentidos posibles; la intencionalista explica que las normas son medios a través de los que se expresa una intención o voluntad, de modo que el intérprete atribuye significado a las normas en atención a la voluntad que tuvo la autoridad que la dictó; por último, la axiológica explica que las reglas

textos normativos. Si estimáramos que la interpretación puede ir más allá de los distintos sentidos que emanan razonablemente de sus enunciados, diríamos, en primer lugar, que no se trata de interpretación, dado que no hay mediación (no queda ligada al texto) sino un acto creativo no interpretativo, y también indicaríamos que este acto decisivo se confunde con otros que resuelven distintos problemas de indeterminación jurídica donde el caso concreto juega un rol estelar y que el sistema los considera de manera distinta, con otros mandatos y prohibiciones, como sucede en la analogía.

Siguiendo a GARCÍA AMADO, los sentidos posibles de los enunciados suceden porque «caben» dentro de su semántica, de su sintaxis, de su contexto normativo y de la pragmática de su uso.⁵⁸⁷ En semántica, entendemos por sentidos posibles aquellos que existen en la propia rama del Derecho, en el derecho general o en su uso ordinario o técnico. A nuestro entender, los sentidos que no están asignados no son posibles; de otro modo, no existirían los límites. Limitar comporta fijar fronteras, y si no están determinadas previamente, no existen. Si permitiéramos que el intérprete pudiera formular una definición distinta a la existente, lo dejaríamos libre y sin márgenes, ya que, en definitiva, el que fija lo que significa el término es el propio intérprete. En efecto, si permitiéramos considerar nuestros propios significados como alternativas, el límite levantado sería inútil, bastaría con encontrar una razón (cosa que a los juristas no les cuesta mucho) para afirmar que la norma dice lo que se desea que diga, burlando de esta forma las palabras usadas en los textos. Volvamos a utilizar el ejemplo del artículo 8 letra m de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios DL 825. Como ya dijimos, existen dos sentidos de la palabra «venta»: el propio de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios y el general, que se desprende del Código Civil. Además, se podría agregar un tercero, que es el del uso común, pero que, en este caso, coincide con el que se desprende del Código Civil. En nuestro ejemplo, la ambigüedad lingüística se produce debido a los dos significados existentes, sobre los que el intérprete debe decidir. El intérprete no puede afirmar que, por alguna razón, generalmente de espíritu, no solo existen

están establecidas sobre un conjunto de valores que le dan su sentido último y determinante, capaz de pasar por encima del sentido de las reglas y de llenar cualquier laguna que se produzca en el sistema jurídico. GARCÍA AMADO, J. A. (2006.b), pp. 40-44.

⁵⁸⁷ GARCÍA AMADO, J. A. (2006.b), p. 39.

estos sentidos que son previos, conocidos y compartidos, sino que también existe otro significado que él ha encontrado. Por ejemplo, podría indicar que también se puede entender por venta «cualquier transferencia de cosas a cambio de cualquier estipendio, sea o no valorable económicamente». Esta definición, podría señalar, emana del objetivo de la norma, que es gravar bienes intermedios que al momento de adquirirse soportaron IVA; la definición de venta debe dar cuenta de ello, pero dado que ninguna de las dos existentes lo logra plenamente, es necesario establecer un nuevo significado. De esta forma, una donación de bienes que no son del giro y que se hubieran entregado a una entidad de beneficencia podría quedar afectada con un tributo solo por el hecho de que esta última hubiera anunciado en su página web que recibió dicha donación (como una especie de contraprestación en publicidad). Mediante esta sutil manera de burlar el límite del sentido de las palabras, se construyen significados en los cuales las palabras de la ley son reemplazadas por las consideraciones del intérprete. Así es: detrás de esta maniobra lo que el sujeto propone, por motivos que suelen ser razonables y justos y para cumplir su objetivo, es que la ley debería haber dicho otra cosa, para lo cual procede, bajo el paraguas de la interpretación, a enunciar una nueva regla distinta a la existente, asignando un nuevo significado y traspasando así el límite.

Hace más de quinientos años, SUÁREZ ya esbozaba esta diferencia entre posibles sentidos al distinguir los diferentes alcances de la ley. El primero, señalaba, es aquel que se mantiene dentro del *sentido propio natural* de las palabras (originario y usual); el segundo, el que pasa sobre el sentido propio y acude al *sentido propio civil*, en conformidad con la práctica del derecho común, o sea, con alguna ficción del Derecho; el tercero es el que pasa por encima de los sentidos propios, pero ateniéndose a algún *sentido impropio de las palabras* en el significado de algún verbo o nombre, en la unión de las palabras o sobreentendiendo o supliendo algunas palabras no expresas en la ley; y, por último, está el que se puede ampliar pasando por encima de todo significado – aun impropio– de las palabras, únicamente ateniéndose a la semejanza de las cosas, de los casos o de la identidad formal de unas leyes con otras.⁵⁸⁸ En

⁵⁸⁸ SUÁREZ, F., S.J. (1612) (1968). *Tratado de las leyes y de Dios legislador*, vol. IV (libros VI y VII). Madrid: Instituto de Estudios Políticos, p. 631.

definitiva, como dice Suárez, quien pasa por los distintos sentidos posibles realiza otra labor distinta: la analogía, en la cual desplaza los sentidos posibles previos y existentes, ampliando el significado en razón de semejanza.

La idea de que el límite de la interpretación reside en los distintos sentidos posibles de las palabras ha sido sostenida y desarrollada por varios autores,⁵⁸⁹ entre los que figura LARENZ que, reproduciendo las palabras de MEIER-HAYOZ, señaló: «La expresión literal tiene, según esto, una doble misión; es el punto de partida para la averiguación judicial del sentido y traza, al propio tiempo, los límites de su actividad interpretativa.»⁵⁹⁰ En efecto, la decisión interpretativa se efectúa sobre los enunciados lingüísticos existentes (que provienen de la decisión parlamentaria) y no sobre lo que supuestamente revelan esos textos,⁵⁹¹ y se vuelve necesaria cuando existe indeterminación, esto es, cuando aparecen distintos significados emanados de uno o varios enunciados jurídicos.⁵⁹² De hecho, si no hubiese indeterminación, bastaría con el significado inmediato del texto. En fin, si queremos tomar en serio las palabras de los textos, la resolución de lo significan debe hacerse sobre ellas, aceptando la distribución de competencias (el gobierno de las leyes) y respetando un sentido democrático por el cual lo que los parlamentos aprueban son palabras, no intenciones, propósitos ni valores.

Sostener que la interpretación permite corregir los textos, modificando lo que dicen, agregándoles significados que conforme a su semántica, contexto normativo o pragmáticas no les son propios debido a motivos que pueden parecer justos y sensatos,⁵⁹³ genera una vulgarización del Derecho.⁵⁹⁴ Este

⁵⁸⁹ BÁEZ MORENO, A. (2009), pp. 84-97; MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), p. 137; GODOI, M. S. (2005), p. 36; GARCÍA AMADO, J. A. (2006.b), p. 40; SIOTA ALVAREZ, M. (2008). *Analogía y Fraude a la ley tributaria*. En *Revista Española de Derecho Financiero* (139), p. 557; RUIZ ALMENDRAL, V. (2010). *¿Tiene futuro el test de los «motivos económicos válidos» en las normas anti-abuso? (sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el derecho de la Unión Europea)*. En *Contabilidad y Tributación* (329-330), p. 35.

⁵⁹⁰ LARENZ, K. (1994), p. 318.

⁵⁹¹ Si se estima que los textos revelan otras reglas es de alguna forma lo que algunas posturas axiológicas promueven (neoconstitucionalismo). Ver capítulo 2. 4.

⁵⁹² GARCÍA AMADO, J. A. (2006.b), p. 35.

⁵⁹³ GARCÍA AMADO, J. A. (2006.b), pp. 37-39.

⁵⁹⁴ ATRIA, F. (2003). *La hora del Derecho. Los derechos humanos entre la política y el Derecho*. En *Revista de Estudios Públicos* (91), pp. 61-62; CORREA, R. (2005), pp. 161-175; ALEGRE, M. (2005). *Vulgarización y deterioro del derecho democrático*. En *Revista de Derecho y Humanidades* (11), pp. 177-189; CHANDÍA OLIVAREZ, S. (2012). *Principios jurídicos y ordenamiento jurídico. Bases para una teoría general de los principios jurídicos en el sistema constitucional chileno*. En *Revista de Derecho y Humanidades* (20), p.231.

proceso, en palabras de GUZMÁN, discípulo de Álvaro d'Ors, se inicia en Roma en el primer tercio del siglo tercero y posee como rasgos más notables los siguientes: «a) Confusión de conceptos [...] b) El recurso a criterios morales y afectivos, tanto para la construcción dogmática cuanto para la fundamentación de los regímenes jurídicos [...] c) La supeditación y aun el sacrificio de la disciplina jurídica a fines de política pública o prácticos [...] d) En fin, la caída de las formas constructivas de las figuras jurídicas, para dejar lugar a las funciones naturales que ellas portan.»⁵⁹⁵

Si se entiende la interpretación como un proceso que permite corregir los textos normativos según su intención (*mens* del legislador o de la ley) o razones axiológicas (conjunto normativo valorativo presente en el sistema),⁵⁹⁶ no podremos distinguirla conceptual ni operativamente de las otras categorías que aparecen en el ámbito aplicativo; así, interpretación extensiva y analogía e interpretación restrictiva y derrotabilidad se confundirían. Pero, además, mediante estas razones supralingüísticas se permitiría al intérprete acudir a categorías que pueden ubicarse fuera del sistema jurídico, como las razones morales, prácticas o políticas públicas, muchas de las cuales pueden estar más ligadas a concepciones valóricas personales del decisor que a un orden jurídico general.

El problema de la vulgarización no solo tiene que ver con la confusión metodológica o el menoscabo de la certeza y seguridad jurídica, sino también con la pérdida del razonamiento jurídico, que se ve reemplazado por razones ajenas a él que, finalmente, afectan a la idea de autoridad de un orden jurídico general («evitan la emergencia de instituciones fuertes»)⁵⁹⁷ y la reemplazan por la solución del caso particular, por quien tiene la capacidad de hacerlo; en definitiva, se sustituye el gobierno de las leyes por el gobierno de los hombres.⁵⁹⁸

3. Lagunas e integración: especialmente analogía

⁵⁹⁵ GUZMÁN BRITO, A. (1996). *Derecho privado romano, tomo I*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, pp. 47-49.

⁵⁹⁶ GARCÍA AMADO, J. A. (2006.b), pp. 41-42.

⁵⁹⁷ ALEGRE, M. (2005), p. 183.

⁵⁹⁸ ATRIA, F. (2003), p. 65.

3.1. Supuesto de la integración. Sistemas que admiten incompletitudes

En el proceso aplicativo, como decíamos, puede suceder que el aplicador se encuentre ante la hipótesis de que no existe ninguna solución normativa para el supuesto que se le ha encargado resolver jurídicamente. En este caso, aparece un silencio o laguna normativa.

Ciertas corrientes niegan la existencia de las lagunas. Las concepciones decimonónicas, especialmente la escuela de la exégesis, confiaban plenamente en la ley como producto excelso de la racionalidad humana, lo que se traducía en una completa e ingenua fe en ella. Concebían el sistema jurídico, como dice GARCÍA AMADO, como una realidad completa, sin vacíos ni lagunas; coherente, sin antinomias ni contradicciones internas; y fácil de entender y aplicar donde sus significados pueden ser captados de inmediato y raramente presentan oscuridades o indeterminaciones semánticas o sintácticas.⁵⁹⁹ Desde esta perspectiva, el juez se ve como mero aplicador del derecho legislado, que en un proceso cuasimecánico y objetivo simplemente fija los hechos del caso para luego reconocerlos en los supuestos descritos en los preceptos, aplicando como resultado de esta identificación la consecuencia jurídica asignada.⁶⁰⁰

También otros teóricos modernos, como KELSEN,⁶⁰¹ niegan la existencia de las lagunas. Para que ello ocurra, el ordenamiento jurídico debe ser pleno o completo y dar solución a todos los casos que bajo él se promuevan, por lo que se necesita una norma de clausura que ha recibido distintas denominaciones («principio de prohibición»,⁶⁰² «argumento a contrario»⁶⁰³ o «norma general exclusiva»⁶⁰⁴), pero que en lo esencial consiste en que todo lo expresamente no prohibido, no regulado o excluido está tácitamente permitido. Dicen KELSEN que, ante una demanda, «si da la razón al actor, aplica la norma que impone una obligación al demandado. Si rechaza la demanda, aplica la regla general según

⁵⁹⁹ GARCÍA AMADO, J. A. (2006.a), pp. 154-155.

⁶⁰⁰ GARCÍA AMADO, J. A. (2006.a), pp. 154-155.

⁶⁰¹ KELSEN, H. (2009), pp. 134-135.

⁶⁰² ALCHOURRÓN, C. y BULYGIN, E. (1987), pp. 172 y ss.; ATRIA, F. (2005.c). *Sobre las lagunas*. En AA.VV. *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons, pp. 15-20; BULYGIN, E. (2005), especialmente pp. 35-39.

⁶⁰³ DE CASTRO, F. (1949-1952) (1984). *Derecho civil de España*. Madrid: Civitas, p.461 y 475.

⁶⁰⁴ SIOTA ÁLVAREZ, M. (2010), pp. 22-23.

la cual todo lo que no está prohibido está jurídicamente permitido; ningún hombre puede exigir de otro que se conduzca de una manera determinada si este no está jurídicamente obligado a ello».⁶⁰⁵ Contra esta postura se han manifestado ALCHOURRÓN y BULYGIN. Según ellos, decir que algo está permitido puede significar que no está prohibido: en un sentido débil significa que no existe norma que lo prohíba; en un sentido fuerte, que existe una norma que lo permite. Este sentido débil comporta que el sistema es incompleto, dado que no excluye la existencia de lagunas. En efecto, en una laguna no existe norma que prohíba (si la hubiera, no se produciría tal laguna) y dentro de lo permitido pueden presentarse conflictos que el juez está obligado a resolver, por eso del «mero hecho de ausencia de una norma prohibitiva no cabe aceptar que existe una norma permisiva».⁶⁰⁶

Si se niega la existencia de esta cláusula de cierre, las lagunas surgen como consecuencia de dos rasgos: por un lado, de una vocación o pretensión de completitud, o, en palabras de SAVIGNY, de una «universalidad del Derecho», tan esencial como su «unidad»⁶⁰⁷ o «integridad»,⁶⁰⁸ que consiste en la capacidad del sistema jurídico de dar respuesta a cualquier caso que le ataña, es decir, que las reglas den respuesta a cualquier acontecimiento;⁶⁰⁹ y por otro lado, del mandato de inexcusabilidad de los jueces, propio de ordenamientos jurídicos contemporáneos como los de Chile y España, consistente en que, requerida la intervención del juez, este se encuentra en la obligación de resolver el asunto, no pudiendo excusarse en la inexistencia de normas que resuelvan la problemática sometida a su conocimiento. En España, esta disposición se encuentra en el artículo 24.1 de la Constitución Pública del Estado y en el artículo 7.1 del Código Civil español; y en Chile, en el artículo 76 de la Constitución⁶¹⁰ y en el artículo 10 del Código Orgánico de Tribunales. Si existe esta pretensión de completitud o de universalidad y quien está llamado a resolver los asuntos jurídicos no puede excusarse, implicará que someterán a su labor situaciones

⁶⁰⁵ KELSEN, H. (2009), p. 135.

⁶⁰⁶ ALCHOURRÓN, C. y BULYGIN, E. (1987), pp. 177 a 179; BULYGIN, E. (2005), pp. 36-37.

⁶⁰⁷ SAVIGNY, F. K. (1924), p. 231

⁶⁰⁸ SQUELLA, A. (2000), pp. 667-668.

⁶⁰⁹ SCHAUER, F. (2004), p. 289.

⁶¹⁰ Constitución de la República de Chile artículo 76, inciso segundo: «Reclamada su intervención en forma legal y en negocios de su competencia, no podrán excusarse de ejercer su autoridad, ni aun por falta de ley que resuelva la contienda o asunto sometidos a su decisión.»

que no se encuentren previstas en el sistema normativo, debiendo resolver el asunto puesto bajo su conocimiento.

3.2. Las lagunas

ALCHAURRÓN y BULYGIN enumeran cuatro tipos de problemas de los procesos aplicativos a los que denominan «lagunas»: los problemas empíricos o «lagunas de conocimiento», caracterizados por la falta de conocimiento de las propiedades del hecho (no se sabe si el «caso individual» pertenece o no a una clase determinada de «caso genérico»),⁶¹¹ lo que se soluciona mediante la carga de la prueba y presunciones; los problemas de lenguaje (semánticos)⁶¹² o «lagunas de reconocimiento», pertenecientes a un ámbito interpretativo (dentro del que se ubica la calificación) donde, «por falta de determinación semántica de los conceptos que caracterizan a un caso genérico, no se sabe si el caso individual pertenece o no al caso genérico en cuestión»;⁶¹³ los problemas valorativos (axiológicos)⁶¹⁴ o «lagunas axiológicas» (en la doctrina alemana se refieren a ellas como «lagunas ocultas»⁶¹⁵), que se producen en el supuesto de que, aun existiendo una solución normativa al caso, se considera inadecuada porque la ley no incluyó una distinción relevante que debió haber previsto y, de haberlo hecho, hubiese dado una solución diferente;⁶¹⁶ y por último, problemas lógicos⁶¹⁷ o «lagunas normativas» («laguna legal manifiesta»),⁶¹⁸ cuya definición

⁶¹¹ ALCHAURRÓN, C. y BULYGIN, E. (1987), p. 63.

⁶¹² RODRÍGUEZ, J. (2005), pp. 150-151.

⁶¹³ ALCHAURRÓN, C. y BULYGIN, E. (1987), p. 63. Un ejemplo que utilizan es el caso de la enajenación, que puede ser onerosa o gratuita; sin embargo, no se puede determinar esta propiedad dado que, si bien existe precio, es ínfimo respecto al valor real, por lo cual podría ser considerada onerosa (hay precio) o gratuita (es una donación escondida).

⁶¹⁴ RODRÍGUEZ, J. (2005), pp. 150-151.

⁶¹⁵ Este es el nombre que le asigna LARENZ, K. (1994), pp. 370-371.

⁶¹⁶ ALCHAURRÓN, C. y BULYGIN, E. (1987), p. 158. Las lagunas axiológicas se diferencian de los defectos axiológicos, que se producen cuando la regla contempla circunstancias relevantes pero se solucionan injustamente. LARENZ se refiere a ellas como «fallo de la ley». Este, a diferencia de ALCHAURRÓN y Bulygin, que entienden que las lagunas normativas son problemas lógicos y las axiológicas, problemas valóricos, asume que ambos defectos – normativos y axiológicos– son valóricos (la ley no contiene algo que debía contener). La diferencia entre una y otra residiría en la pauta valorativa usada: en el caso de la laguna normativa es la intención reguladora y la teleología inmanente a la ley; en el otro (fallo de ley) son pautas de políticas jurídicas dirigidas a la ley. En todo caso, coinciden los autores en que, si la ley es defectuosa, no está indicada una integración. LARENZ, K. (1994). *Metodología de la ciencia del derecho*. Barcelona: Ariel, p. 367.

⁶¹⁷ RODRÍGUEZ, J. (2005), pp. 150-151.

⁶¹⁸ Este el nombre que asigna LARENZ, K. (1994), pp. 370-371 y 374.

de acuerdo a estos autores es un tanto compleja,⁶¹⁹ por lo cual recurrimos a MORESO, que entiende que se dan «si y solo si un caso elemental del universo de casos de un sistema normativo no está correlacionado con ninguna solución maximal del universo de soluciones».⁶²⁰ O, dicho en palabras de BULYGIN, se produce si «no hay normas preexistentes que resuelvan el caso genérico».⁶²¹ En resumen, lo que caracteriza a la laguna normativa es un problema lógico: la falta de solución normativa al caso individual.

Doctrinalmente, PUIG ha entendido que existe laguna cuando no se encuentra respuesta a una cuestión jurídica planteada,⁶²² es decir, se trata de un hecho o situación que carece de regulación jurídica.⁶²³ De igual opinión son DIEZ-PICAZO y GULLÓN, para quienes hay laguna «cuando nos encontramos con una inexistencia de la ley aplicable al caso controvertido».⁶²⁴

En resumen, se trata de un caso concreto en el que, sea por una situación jurídica planteada o por una controversia, se produce una laguna, caracterizada por ser un problema lógico donde el sistema jurídico no ofrece una solución al caso concreto, individual. Esta inexistencia o vacío da lugar a algunos interrogantes: ¿toda ausencia regulativa puede ser considerada laguna? Y, por lo mismo ¿todas ellas deben ser llenadas normativamente?⁶²⁵ O como se pregunta ROCA: ¿cómo debe ser interpretado el silencio de la ley?⁶²⁶

Una primera teoría asegura que, frente a la pregunta sobre si todo silencio es o no laguna, no hay una respuesta, por lo que se propone que el juez rechace

⁶¹⁹ «Decir que un caso Ci de un U Cj (universo de casos) es una *laguna* del sistema normativo á en relación a un USmaxk (universo de soluciones maximales) significa que a no correlaciona Ci con ninguna solución del USmaxk», ALCHOURRÓN, C. y BULYGIN, E. (1987), p. 59.

⁶²⁰ MORESO, J. J. (2005). A brilliant disguise: *entre fuentes y lagunas*. En AA.VV. *Lagunas en el Derecho*, p. 195.

⁶²¹ BULYGIN, E. (2005), p. 42.

⁶²² Que puede provenir tanto de una controversia como de un proceso aplicativo.

⁶²³ PUIG BRUTAU, J. (1987), p. 101.

⁶²⁴ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 176; en el mismo sentido, PUIG I FERRIOL, LL. y otros (2001), p. 103; LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2012), p. 253; LASARTE, C. (2007), p. 79; PÉREZ ÁLVAREZ, M. Á. (2011). *Aplicación de las normas jurídicas: Interpretación de las normas y equidad*. En CAÑIZARES, A. y otros (dirs.). *Código Civil comentado, vol. I*. Madrid: Civitas, p. 67.

⁶²⁵ Estos autores reconocen que no todo vacío debe ser llenado: ATAZ LÓPEZ, J. (2013). *Aplicación de las normas jurídicas*. En RODRÍGUEZ-CANO, B. (dir.). *Comentario al Código Civil, tomo I*. Valencia: Tirant Lo Blanch, p. 126; PUIG BRUTAU, J. (1987), p. 102.

⁶²⁶ ROCA TRIAS, E. (1992). *Aplicación de las normas jurídicas, artículo 4*. En ALBALADEJO, M. *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales, tomo I*, p. 596.

la pretensión dado que no existe norma que la soporte,⁶²⁷ negando así la discrecionalidad judicial en estos casos. Esta tesis se enfrenta con el problema de aquellos ordenamientos jurídicos que incorporan normas que indican cómo resolver los vacíos, como en el caso español.

Otras posturas entienden que, frente al hecho lógico de un silencio, el juez decidirá discrecionalmente. Dos tesis distintas sustentan esta posición, una radical y otra moderada. La primera corresponde al llamado realismo jurídico y otras corrientes asociadas, que señalan que el Derecho es lo que los jueces dicen, por lo que incorporan estructuralmente la discrecionalidad judicial como fundamento de las decisiones judiciales. La causa que origina la discrecionalidad de los jueces se puede encontrar en la insuficiencia del sistema jurídico, pues no se trata de un sistema de una sola fuente, completo ni coherente, donde el juez es un mero aplicador de la ley (escuela del Derecho libre);⁶²⁸ en el hecho de que los jueces son los que determinan lo que es el Derecho (escuelas realistas); o en la indeterminación del lenguaje jurídico,⁶²⁹ donde derecho y política se identifican⁶³⁰ (*Critical Legal Studies*). Estas tesis, especialmente las dos últimas, corresponden a ambientes de *common law* y son ajenas al derecho continental y, en general, a la manera de entender el Derecho en las realidades culturales chilena y española. La segunda tesis es la positivista, que reconoce que cierta discrecionalidad es necesaria.⁶³¹ Así, HART señala que las normas presentan una dualidad «de un núcleo de certeza y una penumbra de duda cuando se trata de colocar situaciones particulares bajo reglas generales».⁶³² En ese ámbito de penumbra el aplicador deberá decidir sobre «alternativas abiertas»,⁶³³ por lo cual existirá una elección, con mayor razón en los casos de ausencia de ley. Como dice GARCÍA AMADO, en ese espacio limitado de discrecionalidad «y en ese

⁶²⁷ ATRIA, F. (2005.c). *Réplica entre jueces y activistas disfrazados de jueces*. En AA.VV. *Lagunas en el Derecho*, pp. 168 y 170. Para Atria, las lagunas desde la perspectiva de la tesis de la fuente tienen dos respuestas posibles: o las lagunas no existen y todos los casos son regulados por reglas basadas en fuentes –postura formalista– o existen en sorprendente cantidad: cortar el pasto, vestir ropas oscuras, dormir con la ventana abierta, dormir con la puerta cerrada, dormir de día, etc. –postura escéptica–. ATRIA, F. (2005.b), pp. 26-27.

⁶²⁸ SEGURA ORTEGA, M. (1993). *El movimiento del derecho libre*. En *Anuario de Filosofía del Derecho*, 10, pp. 423-455.

⁶²⁹ GARCÍA AMADO, J. A. (2006.a), pp. 168-169.

⁶³⁰ ATIENZA, M. (2012), p. 318.

⁶³¹ Ver GARCÍA AMADO, J. A. (2006.a), p. 171.

⁶³² HART, H. L. A. (1963), pp. 153 y ss., especialmente p. 153.

⁶³³ HART, H. L. A. (1963), pp. 155 y ss., especialmente p. 158.

margen, lo único que podemos hacer es exigirle al juez que justifique exigentemente, mediante razones lo más convincentes y compartibles que sea posible, sus opciones y las valoraciones en que se basa». ⁶³⁴ O, como dice MACCORMICK, deben ser coherentes con el resto del sistema (racionamiento analógico o de principios implícitos en el sistema jurídico) y consistentes (sin entrar en conflicto con reglas del derecho positivo).⁶³⁵

La última postura, que proviene de Alemania y ha sido seguida en España, entiende que laguna es «una incompletez contraria al plan de la ley». ⁶³⁶ El término «incompletez» se utiliza en el sentido del anhelo decimonónico de aspiración a que el ordenamiento jurídico otorgue respuesta a todos los casos; y si debe responder a todo, entonces se deben llenar los vacíos. El problema es cómo distinguir entre lo que debe ser regulado y el denominado «espacio libre de Derecho», que corresponde a aquello que no es regulado y donde se ubican, por ejemplo, los comportamientos anímicos puramente internos o los comportamientos intersubjetivos como el decoro, el trato social, etc. El criterio para determinar los supuestos que se encuentran dentro de uno y otro espacio es lo que se denomina «plan de la ley», que se infiere de la intención reguladora. Esta intencionalidad es la que determinará si existe tal laguna, así como la que proporcionará la sustancia para llenarla, y permite no solo distinguir el espacio libre de derecho del regulado, sino también los llamados «silencios elocuentes», que son aquellos silencios queridos por el plan regulador y que no deben llenarse.⁶³⁷

Pero, ahondando más en esta lógica, la integración de la laguna cae por su propio peso: si ha sido el sistema el que determina que debe ser llenada, entonces también determinará la forma de llenarla. Asimismo, si las lagunas son situaciones no reguladas, pero que el Derecho pretende regular (pretensión que se determina si existen casos semejantes regulados o porque las propiedades del supuesto son relevantes para el sistema), no serían lagunas aquellos casos que el Derecho no pretende regular (no existen casos semejantes y los

⁶³⁴ GARCÍA AMADO, J. A. (2006.a), p. 171; o, como dice Bulygin, podrán venir de valoraciones compartidas con el grupo. BULYGIN, E. (2005), p. 42.

⁶³⁵ MACCORMICK, N. (2010). *H. L. A. Hart*. Madrid: Marcial Pons, pp.236-237.

⁶³⁶ LARENZ, K. (1994), p. 366.

⁶³⁷ LARENZ, K. (1994), pp. 363 y 365-366.

supuestos no son relevantes para el sistema).⁶³⁸ LACRUZ y otros ofrecen ejemplos como el siguiente: si la ley dice que ninguna farmacia se podrá instalar en un radio inferior a doscientos metros de la otra para las poblaciones de más de cien mil habitantes, y en uno de trescientos metros para las diez mil o menos, la norma no está regulando lo que sucede en las ciudades que tienen menos de cien mil y más de diez mil habitantes. Dicen estos autores: «Según una apreciación razonable y lógica, debería estar regulado»; por ello, entienden que laguna «es un estado incompleto de la norma o del conjunto normativo, en el cual la falta de regulación no está de acuerdo con el sentido, las ideas fundamentales y la ordenación de medios a fines de normatividad total».⁶³⁹ El problema de este enfoque es que conceptualmente mezcla las llamadas lagunas normativas, que, como dijimos, dan cuenta de un problema lógico, con las lagunas axiológicas (que, en la versión de Larenz, se asemejan a las lagunas ocultas). Así es: al definir las, lo hace respecto al plan de la ley, que considera cuestiones valorativas, debiendo determinar el mérito que debe reunir el silencio para que sea considerado laguna.⁶⁴⁰ Esta es la posición a la que se inclina la doctrina española debido a la expresa consideración de la analogía como fuente del Derecho, con lo cual el aplicador, frente a un vacío, posee el mandato de llenarlo acudiendo a las justificaciones de textos jurídicos presentes en el sistema normativo español.

3.3. La analogía como medio de integración

Desde un punto de vista más concreto, la dogmática propone distintas maneras de llenar los vacíos. Las más conocidas son la supletoriedad de las normas y la analogía. La primera dice que, frente a la carencia de regulación especial, el aplicador deberá recurrir a los textos ubicados en los ordenamientos jurídicos comunes; esta remisión está expresamente contenida en el artículo 2 del Código Tributario chileno y en el artículo 4.3 del Código Civil español y artículo 7.2. de la Ley General Tributaria.⁶⁴¹

⁶³⁸ RODRÍGUEZ, J. (2005), pp. 147-148.

⁶³⁹ LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2012), p. 253.

⁶⁴⁰ ALCHOURRÓN, C. y BULYGIN, E. (1987), pp. 161-167.

⁶⁴¹ BAEZ MORENO, A. (2010). Algunas reflexiones sobre la prohibición de la analogía en el derecho tributario. En AA.VV. *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, tomo I*. Madrid: Aranzadi, pp. 468-469.

Sin embargo, es la analogía la que nos interesa. En el ordenamiento español, la forma de integrar lagunas está expresamente regulada en el artículo 4 del Código Civil;⁶⁴² en cambio, en Chile no existe regulación, por lo cual solo es posible introducir la analogía bajo el «paraguas» del espíritu general de la legislación (artículo 24 Código Civil) o de los «principios de equidad» (artículo 170 Código de Procedimiento Civil).

En el caso español, un mandato legal obliga a llenar las lagunas mediante la analogía. Por este mecanismo se pretende la «integridad» del ordenamiento jurídico⁶⁴³ mediante su «autointegración», esto es, por medio de la expansión lógica del derecho positivo o mediante la aplicación de los principios generales del Derecho.⁶⁴⁴ La lógica que subyace a esta formulación es que, si la determinación de la laguna se efectúa conforme al plan de la ley, de igual forma su integración se efectuará recurriendo al sistema jurídico y no al libre arbitrio del aplicador.⁶⁴⁵

En el derecho español, el artículo 1.1 del Código Civil establece el sistema de fuentes, considerando como tales la ley, la costumbre y los principios generales del Derecho. Con ello, el legislador, según lo manifiesta el preámbulo del decreto de 31 de mayo de 1974, pretende la exclusión de las lagunas del Derecho o, como afirma PÉREZ ÁLVAREZ, la ley impide la existencia de vacíos utilizando como recurso de clausura los principios generales del Derecho. Sin embargo, «por razones de seguridad jurídica, agotando la interpretación y aplicación, prefiere que antes de llegar a ellos, se pase por la analogía *legis*, que considera un mecanismo de integración».⁶⁴⁶

⁶⁴² Art. 4 del Código Civil español: **1.** Procederá la aplicación analógica de las normas cuando estas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón. **2.** Las leyes penales, las excepcionales y las de ámbito temporal no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas. **3.** Las disposiciones de este Código se aplicarán como supletorias en las materias regidas por otras leyes.

⁶⁴³ ATAZ LÓPEZ, J. (2013), p. 126.

⁶⁴⁴ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 178.

⁶⁴⁵ En este sentido, PUIG BRUTAU, J. (1987), p. 104.

⁶⁴⁶ PÉREZ ÁLVAREZ, M. Á. (2011), p. 67; en parecido sentido, LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2012), pp. 254-255. Ubicada la analogía en el sistema de fuentes, se discute si se encuentra antes o después de la costumbre. LACRUZ Y otros la ubican antes, dado que se trata de la aplicación de la ley, en cambio ATAZ y BATTLE la ubican después ya que, de no ser así, la costumbre sería una fuente que nunca podría aplicarse. LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2012), p. 262. ATAZ LÓPEZ, J. (2013), p. 127; BATTLE VÁZQUEZ, M. (1978), p. 89.

En Chile, la integración no está considerada en el Código Civil,⁶⁴⁷ por lo que la analogía no posee una consagración expresa. Sin embargo, establecida la inexcusabilidad de los jueces por falta de norma en el artículo 76 de la Constitución y en el artículo 10 del Código Orgánico de Tribunales, aparece la exigencia de resolver en los casos de vacíos normativos. La posibilidad de utilizar la analogía como argumento de integración podría derivarse del artículo 24 del Código Civil que, frente a la imposibilidad de determinar el sentido del texto usando las reglas interpretativas, permite acudir «al espíritu general de la legislación y a la equidad natural», o del artículo 170 N.º 5 del Código de Procedimiento Civil⁶⁴⁸ que, en defecto de ley que resuelva el caso, permite que los jueces resuelvan usando como argumento «los principios de equidad».

El uso del artículo 24 del Código Civil como fundamento normativo de la analogía nos parece inadecuado. En este punto estamos de acuerdo con GUZMÁN, que estima que el supuesto que dispone esta norma procede en el supuesto de que exista una ley (es una norma que regula la interpretación) y no un vacío, además de ser supletorio (algo con lo que también concuerda la jurisprudencia).⁶⁴⁹ Esto significa que la aplicación se produce solo como consecuencia del fracaso de las demás reglas interpretativas, cuando el intérprete esté perplejo frente a una insuperable ininteligibilidad.⁶⁵⁰

La otra posibilidad es usar como fundamento el artículo 170 N.º 5 del Código de Procedimiento Civil, en el cual el hecho operativo es que, en defecto de leyes (esto es, que no existan tales, en silencio de la ley), el juez deberá fundar su sentencia en los principios de equidad. En otras palabras, el vacío que pudiese existir se llena usando principios de equidad,⁶⁵¹ «coartada» bajo la cual

⁶⁴⁷ DUCCI CLARO, C. (2006), p. 58; OTÁROLA ESPINOZA, Y. (2012). *La función supletoria de las normas de derecho civil*. En *Revista Chilena de Derecho y Ciencia Política* 3 (2), p. 95 nota 14.

⁶⁴⁸ Art. 170 (193). Las sentencias definitivas [...], contendrán: [...]

4.º Las consideraciones de hecho o de derecho que sirven de fundamento a la sentencia;

5.º La enunciación de las leyes, y en su defecto de los principios de equidad, con arreglo a los cuales se pronuncia el fallo; [...]

⁶⁴⁹ ANDREUCCI AGUILERA, R. (2008). *Los conceptos de la Corte Suprema sobre interpretación de la ley a través de sus sentencias*. En *Revista Nomos* (1), pp. 32-33.

⁶⁵⁰ GUZMÁN BRITO, A. (2007), p. 188; en igual sentido, ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. y otros (2005). *Tratado de Derecho Civil. Partes preliminar y general, Tomo I*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, p. 191; SQUELLA, A. (2007), pp. 13-14; RODRÍGUEZ GREZ, P. (2004), p. 83.

⁶⁵¹ DUCCI CLARO, C. (2006), pp. 58-60.

cabe la posibilidad de aplicar el argumento analógico como razón de la decisión, sea *legis* o *iuris*.⁶⁵² Como dice ALDUNATE, solo ante la falta de texto el aplicador del derecho podrá recurrir a valoraciones desplegadas bajo la idea de principios de equidad.⁶⁵³

La analogía se suele clasificar en dos tipos: la analogía *legis* y la analogía *iuris*, particular o general.⁶⁵⁴ En términos generales, la analogía *legis* consiste en la aplicación de una regla dada a un caso no regulado por ella, por razones de semejanza. Es decir, el vacío normativo se llena acudiendo a una norma particular concreta.⁶⁵⁵ Por su parte, y según LARENZ, la analogía *iuris* consiste en «el retorno a un principio puesto en la ley»,⁶⁵⁶ lo que significa que la integración de lagunas se hará mediante un principio general del Derecho extraído desde el ordenamiento, esto es, desde un conjunto de normas enlazadas (proceso de inducción y abstracción).⁶⁵⁷ Por eso no se trata de aplicar un derecho nuevo al supuesto no regulado, sino que se aplican los principios generales del Derecho.⁶⁵⁸ La tarea que el aplicador debe desarrollar es mucho más compleja que en la analogía *legis*. Debe recurrir a seleccionar un conjunto normativo mayor (que en cada aplicador puede ser distinto),⁶⁵⁹ proceder a su análisis y, por inducción y abstracción, extraer un principio que debe tener la virtud de aplicarse al supuesto no regulado.⁶⁶⁰ En esta exposición, los principios

⁶⁵² La noción de equidad, principios y espíritu general que se utiliza en los artículos 24 y 170 son conceptos controvertidos. Para GUZMÁN, la idea del espíritu general apunta a las razones últimas, que no es otra cosa que la equidad. Y los fundamentos de la equidad están en la «razón escrita», es decir: aquella «experiencia acumulada de la doctrina y la legislación moderna e histórica que ofrece pilotes firmes y verificables en que fundar las decisiones», como lo son el *Corpus iuris civilis*, el patrimonio de la ciencia jurídica y las leyes extranjeras «no por razón de imperio, sino por imperio de la razón». GUZMÁN BRITO, A. (2007), pp. 191-208. Para otros, la idea de principios es polifuncional: se mueve entre razón de ser (entendemos por ello *ratio legis*) y fundamento de la razón (entendemos por ello los valores insertos), desde donde se desplaza a las principales normas constitucionales dispuestas en los artículos 1 al 5 de la Constitución Política de la República (libertad e igualdad en dignidad) y derechos esenciales, que imponen normas de conductas. QUINTANA, F. (2011), p. 326; y BOETSCH GILLET, C. (2011). *La buena fe contractual*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, pp. 22-23. Y por último, DUCCI indica que en la versión del Código Civil chileno, donde se habla del espíritu general de la legislación, son razones compartidas que permiten explicar el derecho y aplicarlo. DUCCI CLARO, C. (2006), p. 153.

⁶⁵³ Ver ALDUNATE, E. (2002), p. 85.

⁶⁵⁴ Términos utilizados por LARENZ, K. (1994), p. 376.

⁶⁵⁵ LASARTE, C. (2007), p. 79.

⁶⁵⁶ LARENZ, K. (1994), p. 374.

⁶⁵⁷ LASARTE, C. (2007), p. 80.

⁶⁵⁸ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 178.

⁶⁵⁹ SÁNCHEZ FERRO, S. (1997). *Analogía e imperio de la ley*. En *Anuario de filosofía del derecho*, XVI, p. 653.

⁶⁶⁰ SIOTA ÁLVAREZ, M. (2010), p. 61.

generales del Derecho están entendidos como aquellas nociones comunes que se extraen del sistema normativo, del espíritu de la legislación, y que se usan como categorías compartidas a fin de explicar y aplicar el Derecho. Todo esto sin perjuicio de que el concepto, por su vaguedad, también pudiera ser usado como conjunto normativo axiológico que conformara la razón de ser o el sentido último de los enunciados lingüísticos, ya mencionado en el análisis de las corrientes neoconstitucionalistas.

La analogía *iuris*, en el ordenamiento jurídico español, corresponde a una norma de clausura en el sistema de fuentes consagrado en el artículo 1 del Código Civil: los principios generales del Derecho.⁶⁶¹ Esto implica que los principios generales como fuente subsumen la analogía *iuris*, confundándose ambas funcionalmente.⁶⁶² Como resultado, la analogía *iuris* queda relegada en la prelación normativa aplicativa a una posición subsidiaria, debiendo entonces el aplicador pasar previamente por las fuentes que la preceden y entre las cuales figuran la ley, la costumbre y la analogía *legis*.⁶⁶³ Sin embargo, algunos han tendido a equiparar y sustituir principios generales del Derecho por normas constitucionales aplicables directamente, con lo cual el sistema de fuentes en la forma ordenada del Código Civil español queda modificado y pasan a encabezarlo los principios generales del Derecho (principios constitucionales).⁶⁶⁴ En Chile, al no estar regulada la integración mediante argumento analógico, la manera de solucionar estas problemáticas depende de la postura que se tenga sobre el Derecho. Así, puede ser que se rechace la pretensión, dado que no se funda en norma alguna; que se integre a través de la analogía, usando las razones de la norma (en su versión internacional más cercana a la *ratio legis*, o en su versión axiológica, como principios que ordenan el sistema normativo); o que se acepte que el juez decida discrecionalmente, debiendo dar razones compartidas que permitan justificar su decisión.

3.4. El argumento analógico

⁶⁶¹ DIEZ-PICAZO, LUIS y GULLÓN, ANTONIO (2012), p. 178; LASARTE, CARLOS (2007), p. 80.

⁶⁶² PÉREZ ÁLVAREZ, MIGUEL ÁNGEL (2011), p. 68.

⁶⁶³ MEDINA DE LEMUS, M. (2006), p. 114.

⁶⁶⁴ LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2012), p. 166

El término «analogía» no se usa únicamente en el mundo jurídico, sino que también pertenece a otras áreas del saber, por lo que, como dice ATIENZA, existe una pluralidad de conceptos con un núcleo común: la idea de semejanza.⁶⁶⁵

Siguiendo a ATAZ, podemos definir «analogía» como un «mecanismo de integración del Derecho consistente en aplicar a un caso dado, que no aparece contemplado de manera indirecta y especial por ninguna norma jurídica (ni ley ni costumbre), una norma prevista para un supuesto de hecho distinto, pero con el cual el caso dado guarda la suficiente semejanza».⁶⁶⁶ Si el vacío se completa por medio de la analogía, se estará dando un argumento «por semejanza», de ahí que se hable de argumento analógico.⁶⁶⁷ De este modo, ATIENZA señala: «Cuando los juristas hablan de analogía, suelen referirse, por lo común, a un procedimiento argumentativo, que permite trasladar la solución prevista para un determinado caso a otro distinto, no regulado por el ordenamiento jurídico, pero que se asemeja al primero en cuanto que comparte con aquel ciertas características esenciales o bien la misma razón.»⁶⁶⁸ En otras palabras, el argumento analógico consiste en señalar que la situación del supuesto que se está tratando es similar a la que establece una disposición, por lo cual deben aplicarse las mismas consecuencias jurídicas o, como indica SIOTA, «habrá analogía cuando dos supuestos –uno regulado y el otro no– se parezcan en que comparten elementos comunes esenciales y en que ambos merecen la misma consecuencia jurídica».⁶⁶⁹

Si la analogía es un argumento por semejanza, surge la duda sobre las características que debe reunir dicha semejanza para que el argumento

⁶⁶⁵ ATIENZA, M. (1986). *Sobre la analogía en el derecho. Ensayo de análisis de un razonamiento jurídico*. Madrid: Civitas, p. 15; SIOTA ÁLVAREZ, M. (2010), pp. 34-38.

⁶⁶⁶ ATAZ LÓPEZ, J. (2013), p. 127; DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 178, señalan que «analogía consiste en aplicar a un hecho no regulado normativamente, la norma establecida en un hecho análogo o similar; requisitos: existencia de un hecho no comprendido en ninguna norma; norma con un hecho distinto que contempla una consecuencia; aplicación de esa norma en razón de semejanza o similitud».

⁶⁶⁷ LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2012), pp. 258-259.

⁶⁶⁸ ATIENZA, M. (1986), p. 29.

⁶⁶⁹ SIOTA ÁLVAREZ, M. (2010), p. 45; PUIG BRUTAU, J. (1987), p. 105, en parecido sentido, señala que juegan dos elementos: semejanza e identidad, especialmente este último; VANONI, E. (1973). *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*. Madrid: IEF, p. 338, define «analogía» como la extensión de un precepto legal a supuestos no comprendidos en el mismo, pero que revisten con las hipótesis previstas por la norma un grado de afinidad tal que puede afirmarse que se encuentran en la misma *ratio* jurídica que inspira la norma formulada.

analógico sea convincente. Esto nos lleva nuevamente a la norma, articulada bajo lo que hemos denominado un hecho operativo (generalidad), y a las justificaciones subyacentes, entendidas como efecto buscado.⁶⁷⁰

Naturalmente, debe existir una semejanza entre el supuesto descrito en la generalidad y el que se juzga, aunque lógicamente no pueden ser idénticos, pues si así fuera no habría lagunas,⁶⁷¹ con lo cual, además de similitudes, deben presentar diferencias.⁶⁷² Si el argumento pretende ser convincente, las características comunes deberán mostrarse como más significativas o relevantes que la diferencias, lo que implica que los aspectos determinantes del caso regulado coincidan con los aspectos determinantes del caso no regulado.⁶⁷³ Sin embargo, la sola semejanza relevante de supuestos no es considerada por la doctrina razón suficiente, sino un argumento «endeble».⁶⁷⁴ El elemento decisivo es la «identidad de razón»,⁶⁷⁵ según dice el artículo 4 del Código Civil español; la «piedra de toque, pues, es la subsumibilidad de ambos casos bajo una *eadem ratio decidendi*».⁶⁷⁶ En la construcción de las reglas, una vez determinado el propósito, finalidad o efecto que se desea, se selecciona un supuesto que entendemos como formulación probabilística, pues es una situación que, normalmente, permite alcanzar el fin perseguido; no obstante, dicha formulación también puede ser *sobreincluyente*, esto es, que «incluye o abarca instancias que la justificación subyacente no cubre». Asimismo, al contrario, se pueden dar situaciones donde el predicado fáctico «no incluya o no alcance instancias que sí abarcaría la aplicación directa de la justificación subyacente», en cuyo caso la regla sería *subincluyente*.⁶⁷⁷ Según este razonamiento, el argumento analógico correspondería a un supuesto de *subinclusión*: un caso no regulado que, conforme al efecto buscado (justificación subyacente), debería haber estado comprendido en el supuesto. De alguna

⁶⁷⁰ Ver capítulo 2. 2. 1.

⁶⁷¹ ROCA TRIAS, E. (1992), p. 604.

⁶⁷² LARENZ, K. (1994), p. 374.

⁶⁷³ SÁNCHEZ FERRO, S. (1997), p. 667.

⁶⁷⁴ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 178.

⁶⁷⁵ ROCA TRIAS, E. (1992), p. 605.

⁶⁷⁶ LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2012), p. 259.

⁶⁷⁷ SCHAUER, F. (2013), p. 42; SCHAUER, F. (2004), pp. 90-91.

forma, quien decide aplicar la norma al supuesto no regulado está valorando⁶⁷⁸ que debió haber estado integrado en una determinada norma y que le son procedentes sus consecuencias, dado que la razón para incluir los supuestos regulados es aplicable al supuesto no regulado.⁶⁷⁹

3.5. Analogía e interpretación extensiva

Entre la analogía y la interpretación existe una frontera, sobre todo en lo que respecta a la llamada interpretación extensiva. La interpretación extensiva se refiere a un resultado, donde el significado literal de las palabras de los textos normativos queda desplazado o corregido por su espíritu: cuando el texto no contiene todos los casos que debiera cubrir, la decisión interpretativa será agregar esos supuestos. La analogía tiene el mismo efecto, esto es, que un caso no contenido en una regla reciba sus consecuencias debido a sus semejanzas, especialmente de justificaciones subyacentes. En resumen, ambas categorías producen el mismo resultado: la aplicación de las consecuencias normativas establecidas en una regla a un caso no cubierto por los significados de esta.

Sin embargo, ambas son categorías diversas. Junto a SIOTA, distinguimos los siguientes criterios para su diferenciación: a) criterio de presupuestos: hay analogía cuando el aplicador se encuentra ante una laguna; en cambio, hay interpretación si el supuesto base es una norma. O, como dice ROCA, en la analogía actúan tres supuestos: hecho no regulado, hecho regulado y ley; en cambio, en la interpretación extensiva solo hay dos: el supuesto previsto por la ley, al que se atribuye un significado más amplio, y la ley que prevé el supuesto;⁶⁸⁰ b) criterio de la función: la interpretación extensiva sería solo

⁶⁷⁸ La decisión analógica como actividad valorativa es remarcada por ATAZ LÓPEZ, J. (2013), p. 128; LARENZ, K. (1994), pp. 374-375; DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 178; ROCA TRIAS, E. (1992), p. 606.

⁶⁷⁹ Una cuestión que se debate sobre la analogía hace referencia a la intercambiabilidad del llamado argumento *a simili* y *a contrario*. Quien deba resolver un caso de laguna deberá determinar si la ley no contempló el caso porque no deseaba contenerlo (argumento *a contrario*), donde como no está regulado, la intención de la ley es no incluirlo; o si la norma, dada su razón, es aplicable al caso no regulado por la semejanza de razones (argumento *a simili*). LACRUZ y otros utilizan el siguiente ejemplo: la ley obliga al heredero usufructuario y al heredero condicional a prestar fianza de conservación, pero no dice nada del heredero fiduciario. Uno podría afirmar que existe igual motivo y por tanto, se incluye en la norma, mientras que otro podría argumentar que la ley no lo incluyó, por lo cual, al contrario que el heredero usufructuario, no debe obligársele a rendir fianza. Para estos autores, la solución no está en estos motivos, sino que debe decidirse de acuerdo a razones teleológicas (*ratio* y *mens*), como podría ser el carácter sancionador de la regla; LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2012), pp. 264-265.

⁶⁸⁰ ROCA TRIAS, E. (1992), pp. 602-603.

interpretación, mientras que la analogía sería «algo más», sumando a la interpretación la «aplicación» o «creación»; c) criterio del ámbito: la interpretación está dentro del ámbito del espíritu de la norma: en cambio, la analogía está fuera de él o, dicho de otra forma, en la interpretación extensiva el legislador no ha dicho lo que quería decir, mientras que en la analogía no pensó en lo que debió pensar; d) criterio de prioridad: primero sería la interpretación extensiva, donde se extiende el espíritu de la norma, y luego la analogía, que va más allá de la norma;⁶⁸¹ e) criterio de grado: ALBALADEJO sostiene que la interpretación se refiere al espíritu y la analogía, a los principios generales que inspiran la norma;⁶⁸² lo mismo indica DE CASTRO, señalando que la analogía es «una manifestación del poder regulador de los principios generales».⁶⁸³ Este es un argumento poco aceptable en el sistema español, ya que comportaría que el artículo 4 del Código Civil, que consagra la analogía, fuera inútil y redundante, dado que se confundiría con una fuente normativa reconocida: los principios generales de Derecho; f) criterio subjetivo: SÁNCHEZ FERRO entiende que no existe un criterio objetivo, sino lo que ella llama criterio subjetivo y que significa que la diferencia entre analogía e interpretación extensiva será establecida a través de un precedente en la jurisprudencia.⁶⁸⁴ (Más que un criterio, esto es una renuncia a la diferenciación, con lo cual debe desecharse.)

Otra parte de la doctrina niega la posibilidad de tal distinción o indica que es muy difícil de efectuar. Por un lado, los criterios de función, ámbito o prioridad resultan difusos y pretenden introducir límites que son más imaginarios que reales, complejos de determinar y, puestos en relación, imposibles: por ejemplo, afirmar que uno se acoge al espíritu y otro, a algo más allá es, claramente, imposible de delimitar. Sin embargo, por otro lado, es cierto que ambas figuras tienen un punto de partida distinto. La interpretación extensiva se inicia desde la norma y la analogía, desde el silencio. Pese a ello, ambas terminan atribuyendo las consecuencias jurídicas de una regla a supuestos que están fuera de sus significados, argumentando que se alcanza dicha situación mediante el sentido o la razón de una determinada regla. DIEZ-PICAZO y GULLÓN, refiriéndose a la

⁶⁸¹ SIOTA ÁLVAREZ, M. (2010), pp. 64-65.

⁶⁸² ALBALADEJO, M. (2013), p. 76.

⁶⁸³ DE CASTRO, F. (1949-1952), pp.480 y 483.

⁶⁸⁴ SÁNCHEZ FERRO, S. (1997), p. 673.

regulación española, indican que es la *ratio* del precepto la que comprende el hecho no regulado, con lo cual «las diferencias entre interpretación extensiva de aquella (de la *ratio*) y su aplicación analógica quedan muy difuminadas».⁶⁸⁵ SIOTA, que recoge la opinión de varios autores, dice que no es posible, en la práctica y en todos los supuestos, trazar una neta y clara separación,⁶⁸⁶ y SÁNCHEZ FERRO indica que «no es posible diferenciar ambos supuestos, ya que las normas, con excepción de aquellas que gozan de autonomía semántica y límites precisos, son normas cuyos límites exteriores poseen una cierta indeterminación que provocan que existan una serie de casos respecto de los que no se puede concluir con claridad si se encuentra dentro o fuera del ámbito de cobertura de la norma jurídica».⁶⁸⁷

La posibilidad de establecer una diferencia entre analogía e interpretación extensiva dependerá del rol que se asigne al elemento lingüístico dentro de la interpretación: si esta tiene como límite el sentido de las palabras, la distinción podrá hacerse; en cambio, si carece de límite y puede llegar a ser incluso correctiva, la diferenciación no es posible. Como ejemplo usaremos un caso descrito por ROCA,⁶⁸⁸ con cuya interpretación no necesariamente estamos de acuerdo, pero que resulta ilustrativo. El artículo 752 del Código Civil español establece como inhabilidad para suceder testamentariamente al sacerdote, a los parientes, a la iglesia, cabildo y comunidad que hubiese confesado al testador durante su última enfermedad. La razón para tal prohibición es evitar que una persona con ascendencia «moral» influya en la voluntad del testador, protegiendo así su libertad de testar y el derecho de los herederos.⁶⁸⁹ El texto de la ley habla de «sacerdote». Un primer sentido podría referirse solo a sacerdotes

⁶⁸⁵ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 179.

⁶⁸⁶ SIOTA ÁLVAREZ, M. (2010), pp. 65-66; en igual o parecido sentido: BACIGALUPO, E. (1983). *La garantía del principio de legalidad y la prohibición de analogía en el derecho penal*. En *Anuario de derechos humanos*. Madrid: Universidad Complutense, p. 25; ROCA TRIAS, E. (1992), p. 603; SÁNCHEZ FERRO, S. (1997), p. 673, que, en todo caso, se refiere a criterios objetivos.

⁶⁸⁷ SÁNCHEZ FERRO, S. (1997), p. 671. Por ello, finalmente propone un criterio subjetivo: serán los tribunales y la jurisprudencia quienes decidirán las diferencias.

⁶⁸⁸ ROCA TRIAS, E. (1992), p. 603.

⁶⁸⁹ Desde el desconocimiento del sistema civil español, creemos que el texto podría arrojar otros significados, como aquel en que las circunstancias relevantes por él consideradas son dos: la calidad del sujeto y la existencia de un sacramento o rito que puede usarse como mecanismo de coercibilidad moral, como es la confesión, hoy llamado sacramento de la reconciliación. Sin perjuicio de lo mismo, centraremos el análisis en que es la calidad de sacerdote del sujeto la circunstancia relevante del texto.

católicos, ya que son estos los que confiesan. Otro sería que mediante ese término se refiera a toda persona dedicada y consagrada al servicio de una iglesia o comunidad de creencias religiosas (o de otro tipo), por lo que, además de los sacerdotes católicos, se incluirían monjas, pastores, maestros espirituales, gurúes, etc. Frente a estas dos alternativas, el intérprete deberá resolver a favor de una u otra, pero no es posible afirmar que también otras personas se encuentran sometidas a la inhabilidad. Por medio del uso de la analogía podría argumentarse que, por semejanza, otros sujetos no comprendidos en el texto, por ostentar una posición similar a la de los sacerdotes (de ascendencia «moral»), puedan influir en la voluntad de testar, como evidentemente podrían ser los directores de la residencia que acompañan al enfermo. De esta manera, quedarían en la misma situación de inhabilidad, a pesar de no estar revestidos de un estatus religioso ni cumplir una función semejante en una comunidad de creencias.⁶⁹⁰ Si no colocamos el límite del sentido de las palabras basado en el espíritu de la regla, proteger la libertad de testar frente a la influencia de personas con ascendencia «moral» y alcanzar la inhabilidad de sujetos no sacerdotes (o equivalentes) pueden ser considerados actos de interpretación extensiva, en los que se aplicó la razón de la norma corrigiéndose su texto (se agrega un supuesto distinto), pero también podrían ser de analogía, en los cuales, por razones de semejanza, se alcanza un supuesto no cubierto por el significado del texto.

La interpretación es una decisión frente a los distintos sentidos posibles que emanan de los textos para determinar cuál parece más razonable y debe justificarse mediante argumentos, pero en ningún caso se puede sobrepasar los distintos sentidos de las palabras utilizadas por los textos normativos. Si se acepta este límite, la analogía consistiría en aplicar a un caso no cubierto por un texto una situación que escapa a los significados posibles del mismo (sujetos no sacerdotes o equivalentes) y las consecuencias normativas de dicha regla (inhabilidad de suceder), por razones de semejanza. Si permitimos que la

⁶⁹⁰ Lo inconmensurable que puede ser la aceptación de la analogía en un sistema jurídico lleva a muchos a tomar una posición más bien escéptica ante la misma. Si seguimos con el mismo ejemplo, también podrían encontrarse en la misma situación otras personas como abogados, médicos, enfermeros o cooperantes de ONG que acompañen al causante en su última enfermedad. Todos ellos tienen un grado de influencia significativo y, por lo mismo, es aplicable la supuesta razón de la regla en ese sentido. ATRIA, F. (2005.c), p. 27.

interpretación se aleje del texto en atención al espíritu de la regla y dejamos al intérprete que extienda dicho texto a supuestos no comprendidos en él, la diferenciación no será posible y, en consecuencia, quienes deciden, lo justificarán otorgándole un significado a la norma que no lo tiene, afectando a la autoridad del sistema jurídico y dando paso al denominado proceso de vulgarización del Derecho.⁶⁹¹

Esta distinción no solo tiene importancia teórica, sino también práctica, ya que ciertos sistemas normativos, como el derecho penal o en materia sustancial tributaria, establecen la prohibición de la aplicación analógica, cuyo origen puede esra en una regla constitucional o legal. Si existiera la prohibición de la aplicación analógica y se concluyera que ambas nociones se confundían, podrían acontecer dos situaciones: que el aplicador, que es a quien principalmente va dirigida la prohibición, pudiera «colar» la analogía bajo la figura de la interpretación extensiva, como afirma SÁNCHEZ FERRO al señalar que existen buenas razones para aceptar la interpretación extensiva (en el derecho penal) con todo lo que ello conlleva (una interpretación amplificadora de las normas),⁶⁹² o, al contrario, que ambas quedan prohibidas: la prohibición de la analogía deberá extenderse a la interpretación extensiva, como ha señalado LARENZ: «Una tal “extensión teleológica” se aproxima mucho ciertamente, en sus efectos, a una analogía, en la cual se ha entendido que en ambos casos se extiende una consecuencia jurídica a un hecho que no cabe dentro del supuesto (literal) generador de esa consecuencia jurídica. En ambos casos se trata de plena realización del fin de la regla legal y de evitar una contradicción de valoración que no está justificada. Por tanto, cuando existe una prohibición de analogía, esta prohibición tiene que valer también respecto a extensión teleológica.»⁶⁹³

De ahí la importancia de diferenciar entre una y otra. La única manera que vemos de hacerlo es limitar la interpretación al sentido de sus palabras, tal como hace el derecho penal cuando se indica que la interpretación permite atribuir sentido dentro del «sentido literal posible».⁶⁹⁴

⁶⁹¹ Ver capítulo 3. 2. 3.

⁶⁹² SÁNCHEZ FERRO, S. (1997), p. 652.

⁶⁹³ LARENZ, K. (1994), p. 393; en el mismo sentido, BACIGALUPO, E. (1983), p. 28.

⁶⁹⁴ MIR PUIG, S. (2015). *Derecho penal. Parte general*. Barcelona: Reppertor, p. 125.

4. La derrotabilidad y la interpretación restrictiva

Entendemos la derrotabilidad como la decisión de no aplicar una regla a una situación que se encuentra cubierta por sus significados, en razón de la especialidad del caso. De modo paralelo a la identificación de la analogía con la interpretación extensiva, la derrotabilidad se puede identificar con la idea de interpretación restrictiva, que sería aquella en la que se corrige el texto expulsando supuestos o, dicho de otra manera, al estimarse que la ley dice más de lo que debería decir (en razón del espíritu), por lo que se excluyen supuestos que están presentes en los términos utilizados por el texto normativo. Vistas así, ambas categorías producen el mismo efecto: la no aplicación de las consecuencias establecidas en la regla para un caso cubierto por su significado.

La existencia de una diferencia entre analogía e interpretación es relevante desde un punto de vista práctico, pues tiene efectos directos sobre la posibilidad de burlar la prohibición de analogía que afecta al derecho penal y al tributario; en cambio, la diferenciación entre derrotabilidad e interpretación restrictiva no tiene aparente efecto práctico alguno, sino que es más bien teórica. Esta podría ser la razón por la cual este último concepto, propio de la teoría del Derecho,⁶⁹⁵ no se ha desarrollado en el mundo de los juristas y jueces, además de que no parece tener la misma envergadura agregar nuevos supuestos (de ahí la discusión sobre si la analogía crea o no derecho)⁶⁹⁶ que disminuir contenidos. No obstante, esta diferencia teórica permite explicar la naturaleza de otras nociones como el fraude de ley, abuso del derecho e incluso las llamadas cláusulas generales antielusivas, por lo que su diferenciación y el criterio que lo permite resultan trascendente.⁶⁹⁷

⁶⁹⁵ GUASTINI, R. (2006). *Variaciones sobre temas de Carlos Alchourrón y Eugenio Buligyn: derrotabilidad, lagunas axiológicas e interpretación*. En *Análisis filosófico*, XXVI (2), p. 286.

⁶⁹⁶ Para algunos, la respuesta es que no hay creación de derecho nuevo (es el derecho ya existente) ni tiene efectos vinculantes generales, como sí lo tiene una ley. SIOTA ÁLVAREZ, M. (2010), pp. 58-59. Distinta es la posición de BULIGYN, para quien la decisión del juez crea derecho por la vía del precedente, dado que esta u otra solución jurisprudencial será la que finalmente consensue una solución al vacío. BULYGIN, E. (2005), p. 43; PÉREZ ROYO, F. (1991). *Comentarios al artículo 24 de la Ley General Tributaria*. En AA.VV. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro y homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, vol. I. Madrid: IEF, p. 378.

⁶⁹⁷ LARENZ también postula esta diferenciación usando como límite el sentido de las palabras. Para este autor, la llamada interpretación restrictiva no es interpretación, sino una reducción teleológica. LARENZ, K. (1994), p. 385.

La interpretación restrictiva, entendida como que, una vez descubierta la verdadera intención de la ley (el espíritu de la ley), se corrigen sus palabras adecuando la literalidad,⁶⁹⁸ implica decir que los intérpretes tienen la facultad de acomodar significados a ese espíritu que no está expresamente disponible, que es necesario buscar y que puede hallarse en la finalidad de la ley, en la voluntad de la ley o legislador (posiciones intencionalistas) o en los principios que configuran los enunciados y que dan cuenta de los valores que ordenan el sistema normativo. Por lo tanto, los enunciados normativos deben acomodarse a esa finalidad, voluntad o a esos valores y decir cosas que no dicen, afectando la autoridad del Derecho como sistema autónomo de decisión.

Existen varias diferencias entre derrotabilidad e interpretación. La primera se produce en el objeto, esto es, el problema a solucionar. En la interpretación, se trata de la indeterminación lingüística, consecuencia de la vaguedad del lenguaje; en cambio, en materia de derrotabilidad, consiste en un problema de valoración generado por el caso concreto. Si seguimos a ALCHOURRÓN y BULYGIN, la derrotabilidad se ubica dentro de las lagunas axiológicas, dado que se trata de un caso para el que existe solución, pero como es no previsto, no se introdujo en el texto una distinción relevante que lo hubiera solucionado.⁶⁹⁹ Conforme a ello, la derrotabilidad no implica un problema de vaguedad, pues ya se atribuyó un contenido normativo, sino que se valora que el caso específico es especial y no fue contemplado como tal: no se hizo una distinción que debió hacerse «porque no presta atención a su especialidad».⁷⁰⁰ Por ello, el énfasis de lo aplicativo y, dentro de ello, la derrotabilidad, está en «las circunstancias del caso a juzgar».⁷⁰¹

Una vez que el intérprete atribuye significado, aparece la derrotabilidad. En efecto, como dice GUASTINI, la derrotabilidad no afecta a la regla, es decir, no es una cuestión que impacte a los enunciados o textos normativos, que son

⁶⁹⁸ GUASTINI, R. (2006), p. 287.

⁶⁹⁹ ALCHOURRÓN, C. y BULYGIN, E. (1987), p. 158.

⁷⁰⁰ LARENZ, K. (1994), pp. 370 y 385. Para este autor, las «lagunas ocultas» obligarán a añadir la restricción que se requiere conforme al sentido; en otras palabras, se reconduce la regla reduciendo su ámbito de aplicación según el fin de la regulación.

⁷⁰¹ ÁVILA, H. (2011), p. 32.

los que deben interpretarse y dan lugar a la norma.⁷⁰² Por eso, lógicamente, se están diferenciando dos momentos y dos quehaceres distintos, uno que se preocupa de asignar significados y otro, de determinar la aplicación de la norma al supuesto específico.

La diferencia no es solo temporal, sino que el resultado de ambas actividades también es distinto. La interpretación consiste en la atribución de sentido a un texto normativo, es una decisión frente a los distintos significados que pueden otorgarse. La interpretación restrictiva consiste en corregir el texto, cuyo efecto inmediato es que se excluyen supuestos que se ubican dentro de su significado, lo que a su vez conlleva que se deje de aplicar la consecuencia normativa contenida en la norma. En la derrotabilidad, por el contrario, no hay atribución de significado. Es una decisión sobre la aplicabilidad de la norma al caso concreto, pero el significado no varía y el efecto inmediato es la no aplicación de la consecuencia jurídica de la regla. La regla no proporciona resguardo o apoyo al supuesto y, en consecuencia, el aplicador deberá negar las consecuencias jurídicas aparejadas.

Del mismo modo, difieren sus procesos: en la derrotabilidad, el aplicador se permite considerar frente al caso otras circunstancias relevantes excluidas de la regla que, examinadas en relación con las justificaciones subyacentes y los principios, le llevan a determinar que se trata de un caso ubicado dentro de la *formulación probabilística* (sobreinclusión), pero dada la grave desarmonía, decide en contra de su aplicación; en cambio, en la interpretación restrictiva, el proceso se inicia determinando un primer significado del texto (literal o *prima facie*) y luego el espíritu de la regla (que se estima superior), adecuando el primero a este último con el objeto de asignar un significado (un mandato) a la regla.

Una vez expuestas las múltiples diferencias entre derrotabilidad e interpretación restrictiva, queremos proponer una nueva clasificación entre

⁷⁰² GUASTINI, R. (2006), p. 290. Estableciendo esta diferenciación, no queda claro por qué este autor entiende la derrotabilidad como el resultado de una operación interpretativa (a menos que, cuando se refiere a operación interpretativa, se refiera a operación aplicativa).

interpretación extensiva y restrictiva, pues no es posible sostener la antigua, como ya argumenta parte de la doctrina.⁷⁰³

5. Una controvertida clasificación: interpretación restrictiva y extensiva

La tradicional clasificación se basa en el resultado del proceso que compara un primer sentido, *prima facie* o literal, con el sentido final determinado, que consideró otras razones marcadas principalmente por la idea de espíritu. Sobre esta cuestión existe cierto consenso en la doctrina tanto chilena como española.⁷⁰⁴

Lo primero que puede suceder en esta comparación entre el sentido literal o *prima facie* del texto y la inteligencia del mismo es que coincidan, que haya fidelidad y acierto entre sentido y literalidad. De esto se desprende que los casos regulados por la disposición coincidirán con el tenor literal del texto interpretado y, en consecuencia, el enunciado solo deberá ser aplicado a los casos que en él se enuncian (no se extiende a otros casos ni se restringe su aplicación). Otra posibilidad corresponde a lo que se denomina interpretación extensiva, esto es, que los términos literales o el sentido *prima facie* no alcanzan a cubrir el sentido que se desprende de la regla; dicho de otro modo, los términos literales «expresan menos de lo querido». En consecuencia, deben agregarse otros supuestos distintos a los regulados por el texto, por lo que la disposición podrá aplicarse a casos que no se desprenden del significado de sus términos. La última opción corresponde a la interpretación restrictiva, que sucede cuando los términos literales o el sentido *prima facie* expresa más de lo querido por la ley o el legislador. De ello se desprende que los casos regulados por el texto son menos que los expresados por el tenor literal, es decir, la disposición no se aplica a todos los casos que se desprenden del significado *prima facie* (se restringe su aplicación).

⁷⁰³ BÁEZ MORENO, A. (2009), pp. 114 y ss.

⁷⁰⁴ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. y otros (2005), p. 175; SQUELLA, A. (2000), p. 574; FIGUEROA YÁÑEZ, G. (2010), tomo I, pp. 129-130; parecida opinión: Ducci, quien distingue entre interpretación constructiva –extensiva– y restrictiva –estricta y restrictiva–, en DUCCI CLARO, C. (2006), pp. 62-65; WROBLEWSKI, J. (1988), pp. 32 y 53-54, mirado desde las preferencias de directivas interpretativas; SALVADOR CODERCH, P. (1992), pp. 524-525; SUÁREZ, F., S.J. (1968), p. 629; DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 174; PUIG BRUTAU, J. (1987), p. 97; LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2012), p. 241; GUASTINI, R. (2006), p. 287.

Esta clasificación se funda en la diferencia entre espíritu y texto, donde la prevalencia del primero determina el acomodo de la letra con el sentido.⁷⁰⁵ Esta idea, que ya estaba presente en SUÁREZ⁷⁰⁶ y que para algunos se entiende como una interpretación correctora,⁷⁰⁷ que plantea la compleja cuestión de determinar qué es eso llamado «espíritu». Para algunos, se refiere a la *mens*⁷⁰⁸ como pensamiento del legislador o voluntad *legislatoris* (posición subjetiva);⁷⁰⁹ para otros, es la voluntad propia de la ley o voluntad *legis* (posición objetiva);⁷¹⁰ e incluso podría referirse a los valores que, transformados en principios (normas), informan y dan razón a todo el sistema jurídico.⁷¹¹

Una crítica a esta clasificación surge de una teoría de la interpretación radicada en los enunciados lingüísticos, donde el intérprete no desentraña ninguna voluntad, sino que decide sobre el significado conforme a los contextos. La interpretación queda vinculada al texto (es decir, limitada al sentido de las palabras), no pudiendo el intérprete corregirlo. Frente a la ambigüedad semántica, decide cuál de ellos parece más adecuado, no pudiendo eliminar ni incorporar significados que simplemente no «caben» dentro de esos términos.

Así, lo más fácil sería señalar lo complejo que resulta mantener esta clasificación y abandonarla; sin embargo, insistiremos en ella. Antes hemos distinguido tres situaciones de ambigüedad semántica: una de vaguedad por la existencia de distintos significados que posee un término; otra también por vaguedad, dado que no se encuentra en el texto la enumeración exacta de los elementos que lo integran (vaguedad extensional) o no vienen dados los caracteres precisos que reúnen los elementos referidos a él (vaguedad intencional, los caracteres definitorios del elemento son un conjunto abierto);⁷¹² y una tercera, por textura abierta.

⁷⁰⁵ SALVADOR CODERCH, P. (1992), pp. 524-525.

⁷⁰⁶ SUÁREZ, F., S.J. (1968), p. 629.

⁷⁰⁷ PUIG BRUTAU, J. (1987), p. 97.

⁷⁰⁸ SAVIGNY, F. K. (1979). *Metodología jurídica*. Buenos Aires: Ediciones de Palma, pp. 12-13. Señalaba que la «interpretación» es la «reconstrucción del contenido de la ley. El intérprete debe colocarse en el punto de vista del legislador y producir artificialmente su pensamiento».

⁷⁰⁹ LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2012), p. 245.

⁷¹⁰ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 166; ALBALADEJO, M. (2013), p. 102; PUIG I FERRIOL, LL. y otros (2001), p. 100.

⁷¹¹ Por ejemplo, en esta postura sobresale DE CASTRO, quien indica que la razón de ser de las normas son aquellos principios normativos que traslucen un entramado valórico. DE CASTRO, F. (1949-1952), p. 461, ver también p. 463.

⁷¹² GARCÍA AMADO, J. A. (2006.b), p. 47.

Si la interpretación se presenta en casos de ambigüedad semántica, en los que existen varios significados posibles dentro del sentido de las palabras, la atribución extensiva es aquella que atribuye un significado amplio, abarcando más situaciones que los otros posibles significados; por el contrario, la interpretación será restrictiva cuando, dentro de los posibles significados, se escojan aquellos que limiten la posibilidad de hipótesis. Esta decisión será propia de las situaciones en que la vaguedad corresponda a la falta de enumeración de los elementos (vaguedad extensional) o a la falta de los caracteres precisos (vaguedad intencional). En estos supuestos, efectivamente, el decisor podrá preferir de acuerdo a ciertos argumentos un significado más extenso o más restringido, sin agregar supuestos distintos a los que emanan del texto ni otorgarle un significado distinto que excluya situaciones que se encuentran incorporadas.⁷¹³

Esta propuesta toma en serio las palabras contenidas en las reglas y evita la noción de que las reglas portan una voluntad, un sentido genuino (verdadero) al que el texto debe adaptarse o adecuarse (superándolo o limitándolo), con lo cual pareciera que los textos normativos son referencias moldeables, donde descubierto su sentido normativo superior o espíritu (la *mens*, la voluntad *legis* o principios normativos axiológicos), pierde consistencia y coloca al intérprete, especialmente a jueces y académicos en una posición de privilegio, denostando las palabras de las leyes, que finalmente son lo que aprueban los parlamentos, para dejarlas en una condición de interdicción permanente frente al quehacer de quienes pueden captar este espíritu. De esta forma, se afecta el fino sistema de distribución de potestades que conforma la idea del imperio de la ley y no de los hombres.

6. Interpretación tributaria en Chile y España

Una vez que hemos distinguido teóricamente la interpretación de la analogía y la derrotabilidad al establecer su límite en el sentido de las palabras, procederemos a determinar ese sentido y a poner el foco en ciertas cuestiones tributarias, especialmente en lo que concierne a la interpretación como mecanismo para perseguir la elusión.

⁷¹³ Creemos que esto es lo que señala GARCÍA AMADO, J. A. (2006.b), pp. 46-47.

6.1. El contexto y directivas de interpretación

Las decisiones interpretativas que se toman en caso de indeterminación lingüística requerirán que el intérprete acuda a otros elementos que no están en los textos para su decisión. Este asunto nos lleva a otra característica del lenguaje: su «contextualidad».⁷¹⁴ Si el lenguaje es vago, la manera de atribuirle significado será considerando el contexto. Así, conforme a WROBLEWSKI, los tres contextos relevantes serían el lingüístico, el sistémico y el funcional.⁷¹⁵

El contexto lingüístico se refiere al lenguaje, a los términos utilizados. Existen distintos argumentos para justificar la preferencia de un determinado significado: por ejemplo, sin razones suficientes, debe preferirse el significado común por encima del técnico, o evitarse que un mismo término posea significados diferentes en un mismo sistema.⁷¹⁶ El contexto sistémico se refiere al hecho de que los textos son parte de un todo mayor y deben situarse dentro de él. El Derecho como sistema consiste en una estructura jerarquizada y funcional, de la cual se espera que muestre consistencia y coherencia entre sus distintas partes. En este contexto, que pone al texto en relación con su sistema de pertenencia y las partes del mismo, surgen distintas razones para justificar la preferencia de significados: por ejemplo, no se puede atribuir un significado que sea contradictorio con otro significado perteneciente al mismo sistema, no se debería atribuir un significado que sea inconsistente con las reglas superiores, etc.⁷¹⁷ Por último, tenemos el contexto funcional, en el cual se ubican, por descarte, todos aquellos elementos o factores que no encajan en los dos anteriores. El Derecho se crea, aplica y funciona en el «contexto de diferentes hechos sociopsíquicos», incluidas las normas y valoraciones extra-legales, diferentes tipos de relaciones sociales y otros factores condicionantes ajenos al Derecho (como la economía, política, cultura, etc.) o propios, como las opiniones concernientes a los hechos relevantes para el Derecho, etc.⁷¹⁸ En este contexto, las razones que justifican un significado por encima de otro son múltiples. Por

⁷¹⁴ WROBLEWSKI, J. (1988), p. 41.

⁷¹⁵ ATIENZA M. (2012), pp. 282-283. Propone una clasificación distinta a la de WROBLEWSKI: «lingüísticas», «sistemáticas», «pragmáticas» (exposición de motivos), «teleológicas» (interpretación conforme al fin de la ley) y «valorativas» (el significado que se otorgue no puede menoscabar los valores constitucionales).

⁷¹⁶ WROBLEWSKI, J. (1988), pp. 43 y 47-48.

⁷¹⁷ WROBLEWSKI, J. (1988), pp. 43-45 y 48-50.

⁷¹⁸ WROBLEWSKI, J. (1988), p. 46.

ejemplo, pueden darse razones históricas (voluntad de los participantes en la creación del texto, condiciones culturales, económicas, interpretación jurídica predominante, etc.), razones fundadas en condiciones presentes, razones fundadas en la finalidad o función que persigue la ley (o que persiguió el autor del texto), prefiriéndose el acuerdo con el objetivo que la regla pretende alcanzar, etc.⁷¹⁹

El estado actual del Derecho exige que las decisiones se presenten como racionales, no arbitrarias y controlables, por lo que debe haber razones que las justifiquen⁷²⁰ a través de la técnica argumentativa («persuasividad» o «buenas razones»), que se diferencia de la técnica de la verificación (propia de las ciencias básicas)⁷²¹ en que da «razones a favor o contra de una determinada tesis que se trata de sostener o refutar».⁷²² La justificación expresará los factores relevantes para la decisión,⁷²³ entre los que se encuentran las llamadas directivas interpretativas:⁷²⁴ las reglas destinadas a determinar el significado del texto interpretado «muestran cómo llegar al significado» y justifican el resultado.⁷²⁵ En ellas se pueden distinguir dos niveles: las directivas de primer nivel determinan el modo en que debe atribuirse significado⁷²⁶ y son propias de los contextos donde se desarrolla el lenguaje jurídico, es decir, el lingüístico, el sistemático y el funcional (ATIENZA distingue, dentro de este último, otros tres: el pragmático –exposición de motivos–, el teleológico –fin que busca alcanzar la ley– y el valorativo –concordancia con los valores constitucionales–);⁷²⁷ mientras

⁷¹⁹ WROBLEWSKI, J. (1988), pp. 45-46 y 50-51.

⁷²⁰ En este mismo sentido, ATIENZA, M. (2012), p. 268.

⁷²¹ WROBLEWSKI, J. (1988), p. 62.

⁷²² ATIENZA, M. (2012), p. 268.

⁷²³ Existen autores que asignan a las llamadas máximas de la interpretación un rol estelar como justificaciones de la decisión. Según MANTILLA, si bien varían de un país a otro, en todas partes muestran las mismas características: son «conjuntos sistemáticos de frases atractivas (a menudo acuñadas en forma de proverbios) y de significado impreciso que pueden fácilmente ser manejadas de manera tal que conduzcan a resultados contradictorios. Dado que no existen criterios objetivos que indiquen cuándo debe aplicarse una máxima y cuándo otra, ellas ofrecen gran amplitud para que el juez llegue al resultado que considera deseable». MANTILLA ESPINOZA, F. (2009). *Interpretar: ¿aplicar o crear derecho? Análisis desde la perspectiva del derecho privado*. En: *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, XXXIII, p. 586; la definición dada corresponde a ROSS, A. (1997), p. 190.

⁷²⁴ WROBLEWSKI, J. (1988), p. 63.

⁷²⁵ En casi idéntico sentido, ATIENZA, M. (2012), p. 282.

⁷²⁶ WROBLEWSKI, J. (1988), pp. 47-51.

⁷²⁷ ATIENZA, M. (2012), pp. 282-283.

que las de segundo nivel determinan cuándo han de usarse las anteriores (directivas de procedimientos⁷²⁸ o «reglas de prioridad»⁷²⁹).

En Chile y en España las directivas o cánones interpretativos son distintos. En Chile, la interpretación de la ley es de carácter reglado y los principales preceptos regulatorios son los artículos 19 al 24 del Código Civil.⁷³⁰ La norma central es el artículo 24, que indica: «En los casos que no pudieren aplicarse las reglas de interpretación precedentes, se interpretarán los pasajes oscuros o contradictorios del modo que más conforme parezca al espíritu general de la legislación y a la equidad natural.» El enunciado «en los casos que no pudieren aplicarse las reglas de interpretación precedentes» conlleva, por contra, que los preceptos precedentes «deben» aplicarse, lo cual transforma las reglas en obligatorias. GUZMÁN BRITO, basándose en un editorial publicado por el autor del Código Civil chileno en el diario *El Araucano* en el año 1842, explica que dicho autor, Andrés Bello, prefirió el sistema reglado de interpretación para evitar que se produjese un disenso previo acerca de qué criterios utilizar para interpretar: el «punto no es tanto que haya reglas, sino estas sean unas mismas para todos».⁷³¹ En consecuencia, la primera característica sobre la cual existe

⁷²⁸ WROBLEWSKI, J. (1988), p. 52.

⁷²⁹ ATIENZA, M. (2012), p. 283.

⁷³⁰ Las principales normas regulatorias son las siguientes:

Art. 19. Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu. Pero bien se puede, para interpretar una expresión obscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma, o en la historia fidedigna de su establecimiento.

Art. 20. Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en estas su significado legal.

Art. 21. Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso.

Art. 22. El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.

Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto.

Art. 23. Lo favorable u odioso de una disposición no se tomará en cuenta para ampliar o restringir su interpretación. La extensión que deba darse a toda ley, se determinará por su genuino sentido y según las reglas de interpretación precedentes.

Art. 24. En los casos a que no pudieren aplicarse las reglas de interpretación precedentes, se interpretarán los pasajes oscuros o contradictorios del modo que más conforme parezca al espíritu general de la legislación y a la equidad natural.

⁷³¹ GUZMÁN BRITO, A. (2007), pp. 67-68.

acuerdo de autores tan diversos como GUZMÁN,⁷³² DUCCI,⁷³³ FIGUEROA,⁷³⁴ SQUELLA,⁷³⁵ ALESSANDRI SOMARRIVA y VODANOVIC,⁷³⁶ y QUINTANA,⁷³⁷ entre otros,⁷³⁸ es la existencia de una regulación expresa de la interpretación, lo que significa que la ley impone un método al interpretador a fin de determinar el sentido de la norma o de atribuir argumentativamente un contenido a los textos normativos.⁷³⁹

Respecto de los cánones interpretativos en Chile, una parte de la doctrina, siguiendo a CLARO SOLAR,⁷⁴⁰ propone que el Código Civil chileno introdujo «la doctrina hermenéutica de Savigny como marco explicativo de las pertinentes disposiciones legales del código»,⁷⁴¹ es decir, los cánones interpretativos son el gramatical, el lógico, el histórico y el sistemático. Esta postura fue seguida por DUCCI⁷⁴² y por ALESSANDRI⁷⁴³ y SOMARRIVA, y expuesta por su alumno

⁷³² GUZMÁN BRITO, A. (1992). *La historia dogmática de las normas sobre interpretación recibidas por el Código Civil de Chile*. En AA.VV. *Interpretación, integración y razonamiento jurídicos*. Santiago de Chile: U. Adolfo Ibáñez, U. de Chile, Editorial Jurídica de Chile, p. 81.

⁷³³ DUCCI CLARO, C. (2006), pp. 97-98, llega a señalar que esta postura interpretativa es una cuestión de mentalidad, p. 100.

⁷³⁴ FIGUEROA YÁÑEZ, G. (2010), p. 123.

⁷³⁵ SQUELLA, A. (2000), p. 586.

⁷³⁶ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. y otros (2005), p. 172.

⁷³⁷ QUINTANA, F. (2011), p. 106.

⁷³⁸ Opinión contraria, en el sentido de que se trata de un sistema semirreglado en el cual se distinguen dos fases: la formal, de carácter abstracto, regulada, y la sustancial, de aplicación concreta, no regulada. RODRÍGUEZ GREZ, P. (2004), p. 55.

⁷³⁹ SQUELLA, A. (2000), p. 577.

⁷⁴⁰ CLARO SOLAR, L. (1978), pp. 121 y ss. Dice: «El juez está siempre obligado a aplicar la ley que resuelve el conflicto de derechos sometido a su fallo y para hacerlo necesita posesionarse del sentido, del pensamiento de la ley, por entero y en toda su fuerza, transportándose al punto de vista del legislador y reproduciendo artificialmente sus propias operaciones. Por eso define Savigny la interpretación (*Traité de Droit romain*, t. 1., 33 edic. Guenoux, p. 205), diciendo qué es: “La reconstrucción del pensamiento contenido en la ley.” Toda ley exige esta interpretación para poder ser aplicada a un caso determinado [...] Se distinguen en la interpretación cuatro elementos: gramatical, lógico, histórico y sistemático. El elemento gramatical de la interpretación tiene por objeto las palabras de que se sirve el legislador, es decir, el lenguaje en las leyes. El elemento lógico tiene por objeto la intención o espíritu de la ley o las relaciones lógicas que unen sus diversas partes. El elemento histórico tiene por objeto el estado del derecho existente sobre la materia a la época de la confección de la ley, para precisar el cambio introducido en la legislación por la ley interpretada. El elemento sistemático tiene por objeto el lazo íntimo que une las instituciones y las reglas del derecho. [...] Estos diversos elementos no son cuatro clases distintas de interpretación, entre las cuales se puede elegir, según el gusto y capricho de cada uno; son solo cuatro operaciones diversas, cuya reunión es indispensable para interpretar la ley [...]». En el mismo sentido, DUCCI CLARO, C. (2006), p. 130.

⁷⁴¹ GUZMÁN BRITO, A. (1992), pp. 84-85.

⁷⁴² DUCCI CLARO, C. (2006), p. 130.

⁷⁴³ ALESSANDRI RODRÍGUEZ fue profesor de la cátedra de Derecho Civil en la Universidad de Chile entre los años 1919 y 1943, hijo de quien fuera presidente de Chile en dos oportunidades, Arturo Alessandri Palma (1925-1930 y 1932-1938) y hermano de quien también fuera presidente, Jorge Alessandri Rodríguez (1959-1964).

VODANOVIC. Este último confeccionó un manual de derecho civil basado en las clases de sus maestros que ha sido, hasta ahora, un recurso obligatorio en el estudio del Derecho en Chile. Todos ellos indicaban que el Código Civil chileno consagraba obligatoriamente el método lógico tradicional,⁷⁴⁴ que «concentra la búsqueda de la intención del legislador en los textos legales, en sus palabras, antecedentes y motivos, y también en la ilación lógica o racional de sus diversas disposiciones, y del principio o los principios que las inspiran», y cuyo grito de guerra es: «¡Los textos ante todo!»⁷⁴⁵

GUZMÁN ha demostrado de forma demoledora que la ley chilena no siguió a Savigny,⁷⁴⁶ sino que introdujo reglas de interpretación propias, siendo ellas las siguientes: 1) La preferencia del significado de las palabras en su sentido natural (*sensus naturalis*) y obvio (*sensus apertus*, sentido ostensible y abiertamente empleado) por encima del legal (art 20 y 21).⁷⁴⁷ 2) El recurso argumentativo del espíritu de la ley, que en la terminología de Domat es la *ratio legis*, entendida como aquel «efecto que la ley se propone como realizable en la vida social»;⁷⁴⁸ esta *ratio* debe estar claramente manifestada (no expresada), lo cual significa que debe extraerse del texto explícito o de forma tácita, sea en la ley o en la historia fidedigna de su establecimiento (que es digna de fe, entendiéndose por ella, principalmente, los textos que rodearon la elaboración de la ley).⁷⁴⁹ 3) El recurso del contexto de la ley, de la correspondencia y armonía entre sus partes y con otras leyes (artículo 22).⁷⁵⁰ 4) El último de los cánones es objeto de ardua controversia: el recurso del espíritu general de la legislación y la equidad natural. Para GUZMÁN, el supuesto previo para la utilización de este recurso es la existencia de una ley (no de un vacío) que adolece de oscuridad o contradicción y respecto de la cual se fracasa al intentar determinar su genuino sentido, normalmente por duda o, en otros casos, por perplejidad (insuperable ininteligibilidad), lo que debe ser tratado como una laguna legal. Frente a este

⁷⁴⁴ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. y otros (2005), p. 176.

⁷⁴⁵ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. y otros (2005), pp. 174-175, 183 y 185-191.

⁷⁴⁶ GUZMÁN BRITO, A. (1992), pp. 43 y 47; GUZMÁN BRITO, A. (2007), pp. 75 y 89-91. Según GUZMÁN, Andrés Bello fue influenciado en materia interpretativa por Emeric de Vattel y el Código de la Luisiana (que, a su vez, se inspiró en Domat) y, a través de ellos, por el «romanismo de los juristas medievales».

⁷⁴⁷ GUZMÁN BRITO, A. (2007), pp. 135-137.

⁷⁴⁸ GUZMÁN BRITO, A. (2007), p. 91.

⁷⁴⁹ GUZMÁN BRITO, A. (2007), pp. 102-103.

⁷⁵⁰ GUZMÁN BRITO, A. (2007), pp. 145-146.

fracaso, el legislador entrega al intérprete la posibilidad de acudir al espíritu general de la ley o a la equidad natural.⁷⁵¹ En este punto, los autores chilenos se dividen: están los que conceden un uso restrictivo a esta idea, como GUZMÁN, para quien no es más que un llamado a la «razón escrita», es decir, a aquella «experiencia acumulada de la doctrina y la legislación moderna e histórica, que ofrece pilotes firmes y verificables en que fundar las decisiones»,⁷⁵² como el *Corpus iuris civilis*, el patrimonio de la ciencia jurídica, las leyes extranjeras «no por razón de imperio, sino por imperio de la razón»,⁷⁵³ o para quienes no es más que un llamado a la justicia y a los principios inducidos del sistema jurídico;⁷⁵⁴ y otros que, por el contrario, se desplazan a nociones de principios y valores axiológicos que subyacen en el sistema normativo⁷⁵⁵ y que alcanzan a las principales normas constitucionales dispuestas en los artículos 1 al 5 de la Constitución Política de la República, que consagran la libertad y la igualdad en dignidad y derechos de la persona y el respeto a los derechos esenciales.⁷⁵⁶

En España, la regulación de los recursos interpretativos es distinta a la chilena. La versión del Código Civil español omitía hasta el año 1974 la regulación de la interpretación, adoptando, según algunos, el principio de «libertad de interpretación».⁷⁵⁷ La doctrina conteste⁷⁵⁸ ha señalado que la ausencia de regla fue integrada por la doctrina y la jurisprudencia, asumiendo las cuatro reglas de SAVIGNY como métodos de la interpretación, complementados con la introducción del criterio sociológico en el año 1934. Este autor alemán entendía que en la interpretación participaban cuatro elementos:⁷⁵⁹ una parte lógica, otra histórica y otra gramatical, a las que luego agregó el elemento sistemático.⁷⁶⁰ El criterio gramatical es aquel que tiene por objeto comprender

⁷⁵¹ GUZMÁN BRITO, A. (2007), p. 188; ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. y otros (2005), p. 191.

⁷⁵² GUZMÁN BRITO, A. (2007), p. 208.

⁷⁵³ GUZMÁN BRITO, A. (2007), p. 207.

⁷⁵⁴ DUCCI CLARO, C. (2006), p. 153.

⁷⁵⁵ BOETSCH GILLET, C. (2011), pp. 22-23. La opinión opuesta es que los principios no son fuente formal del derecho, en cuanto que no producen normas: SQUELLA, A. (2000), p. 382-384.

⁷⁵⁶ QUINTANA, F. (2011), pp. 330-331. Esta última idea también es planteada por BOETSCH GILLET, C. (2011), p. 37.

⁷⁵⁷ SALVADOR CODERCH, P. (1992), pp. 519-520.

⁷⁵⁸ BATTLE VÁZQUEZ, M. (1978), p. 79; DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 168; PUIG I FERRIOL, LL. y otros (2001), pp. 97-98; PUIG BRUTAU, J. (1987), p. 99; SALVADOR CODERCH, P. (1992), p. 520.

⁷⁵⁹ SAVIGNY, F. K. (1979), p. 13.

⁷⁶⁰ SAVIGNY, F. K. (1924), p. 187.

las palabras usadas por el legislador (el lenguaje de las leyes); el elemento lógico está referido a la descomposición del pensamiento y las relaciones lógicas que lo unen; el histórico versa sobre el estado del Derecho en el tiempo de la producción normativa, lo que determina el modo de acción de la ley y el cambio que introduce; y el sistemático habla de las relaciones entre reglas e instituciones, «en el seno de una vasta unidad».⁷⁶¹ Para SAVIGNY, estos cuatro elementos no son clases o tipos interpretativos, pues no es posible escogerlos «según el gusto o el capricho, sino cuatro operaciones distintas, cuya reunión es indispensable para interpretar la ley».⁷⁶² La reforma al título preliminar de 1974 incorporó la «aplicación de las normas jurídicas», incluyendo el artículo 3, que señala: «Art. 3: 1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.»

Respecto a los cánones interpretativos, la dogmática española entiende que el artículo 3.1. posee escasa relevancia pues no excluye el uso de otras directivas interpretativas.⁷⁶³ En otras palabras, los criterios recogidos en la norma no son *numerus clausus*⁷⁶⁴ o, dicho en positivo, se trata de una norma *numerus apertus*.⁷⁶⁵ En esta tesitura, se procede a incluir otros cánones interpretativos, como el criterio «constitucional», de especial importancia,⁷⁶⁶ o «los argumentos de autoridad (jurisprudencia y doctrina de los autores)», las referencias a legislaciones extranjeras, del razonamiento jurídico o reglas lógicas⁷⁶⁷ («quien puede lo más puede lo menos», «si se prohíbe lo menos veta lo más»),⁷⁶⁸ e incluso algunos autores introducen criterios como el «sentido natural de las cosas», la «teoría de los grupos normativos», la «teoría de sistema», etc.⁷⁶⁹ Esta última corresponde a criterios extrajurídicos que podrían incorporarse con objeto

⁷⁶¹ SAVIGNY, F. K. (1924), pp. 187-188.

⁷⁶² SAVIGNY, F. K. (1924), p. 188.

⁷⁶³ BATTLE VÁZQUEZ, M. (1978), p. 80; DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), pp. 167-168.

⁷⁶⁴ PUIG I FERRIOL, LL. y otros (2001), p. 101.

⁷⁶⁵ PÉREZ ÁLVAREZ, M. Á. (2011), p. 62.

⁷⁶⁶ ATAZ LÓPEZ, J. (2013), p. 121.

⁷⁶⁷ ATAZ LÓPEZ, J. (2013), p. 117. Señala este autor que las reglas lógicas son refranes jurídicos no siempre ciertos, que recogen valores, argumentos lógicos o retóricos, etc. Esto significaría que, en su aplicación, se debe tener un cierto cuidado.

⁷⁶⁸ PUIG I FERRIOL, LL. y otros (2001), p. 101; ATAZ LÓPEZ, J. (2013), p. 121.

⁷⁶⁹ PÉREZ ÁLVAREZ, M. Á. (2011), p. 62.

de averiguar el sentido o justificar el significado atribuido. En resumen, conforme señala ALBALADEJO, es posible usar cualquier medio para averiguar el sentido de la norma, aunque los consagrados deben manejarse todos o algunos, si así corresponde.⁷⁷⁰ Pero, en general, se entiende que los argumentos interpretativos son: 1) El gramatical, especialmente referido a cuestiones sintácticas como la ubicación del término, frase y párrafo en que se usa; 2) El recurso o criterio sistemático (constitucional) y el elemento lógico, que agrupa dos tipos de argumentos: el sistemático, referido a la coherencia entre instituciones y reglas, y el lógico, referido a la descomposición del pensamiento y las relaciones lógicas que lo unen o, como dice DE CASTRO,⁷⁷¹ «la relación abstracta, formal, de las distintas partes de la norma y las conclusiones que puedan obtenerse con el mero razonar lógico».⁷⁷² Con este criterio se prefiere un sentido que admita un resultado interpretativo no contradictorio o absurdo,⁷⁷³ con la elección de argumentos que sigan un camino ordenado desde las premisas hasta su resultado (lógica formal).⁷⁷⁴ Sin perjuicio de lo anterior, en los comentarios de la doctrina⁷⁷⁵ el criterio lógico aparece invadido por las reglas lógicas, también llamadas máximas de interpretación, como el argumento *reductio ad absurdum*, que dice que debe rechazarse la interpretación que conduzca a un resultado absurdo o contradictorio el argumento *a maiori ad minus*, que afirma que el que puede lo más puede lo menos; el argumento *a minore ad maius*, por el que quien no puede lo menos tampoco puede lo más, etc. Por su parte, el argumento sistemático entiende al ordenamiento jurídico como una unidad o un todo que posee la característica de encontrarse más o menos ordenado de modo más o menos coherente. Así PÉREZ ÁLVAREZ señala que el sentido que se le otorgue a un precepto debe estar en coordinación *ad intra*, esto es, con los preceptos que componen la misma norma, así como *ad extra*, con los preceptos contenidos en otras normas.⁷⁷⁶ En esta conexión de proposiciones jurídicas individuales y su posición en el «tejido sin costuras»,⁷⁷⁷ se prefieren los sentidos que den

⁷⁷⁰ ALBALADEJO, M. (2013), p. 104; SSTs del 11 de mayo de 1990 y 30 mayo de 1991.

⁷⁷¹ SAVIGNY, F. K. (1924), pp. 187-188.

⁷⁷² DE CASTRO, F. (1949-1952), p. 468.

⁷⁷³ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 172.

⁷⁷⁴ ATIENZA, M. (2012), pp. 261-284, en que trata del Derecho como argumentación.

⁷⁷⁵ SALVADOR CODERCH, P. (1992), p. 526; DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 172; ALBALADEJO, M. (2013), pp. 107-108.

⁷⁷⁶ PUIG I FERRIOL, LL. y otros (2001), p. 99.

⁷⁷⁷ LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2012), p. 244.

cuenta de la debida coordinación y armonía entre el precepto y el resto del ordenamiento.⁷⁷⁸ Para una parte de la doctrina, se incluye el argumento constitucional como la preferencia por el sentido más conforme con la Constitución.⁷⁷⁹ Hoy, esta idea se ha transformado en un deber legal pues está expresamente incorporada en el artículo 5.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que indica que «la Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico y vincula a todos los jueces y tribunales, quienes interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos».⁷⁸⁰ 3) El argumento histórico se refiere a los antecedentes históricos y legislativos, con lo cual se toma la decisión de acuerdo con dos aspectos: el contexto en que nació la norma y la discusión que sobre ella hubo. Esto da a conocer, en palabras de DIEZ PICAZO y GULLÓN, el espíritu que la animó.⁷⁸¹ 4) El argumento sociológico: la doctrina repite que este recurso interpretativo tiene su origen en la Sentencia del Tribunal Supremo del 21 de noviembre de 1934⁷⁸² expuesta por Castán Tobeñas y que propone que, en la decisión sobre el sentido de la norma, debe considerarse la «vida real» existente en el momento de su aplicación. Como dice el fallo, los elementos gramatical y lógico deben ser «reforzados y controlados por la aplicación de lo que suele llamarse elemento sociológico, integrado por aquella serie de factores –ideológicos, morales y económicos– que revelan y plasman las necesidades y el espíritu de la comunidad en cada momento histórico».⁷⁸³ O, como afirma PÉREZ ÁLVAREZ, deben considerarse aquellos elementos que «cualifican a una sociedad en un momento histórico

⁷⁷⁸ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 169; ALBALADEJO, M. (2013), p. 110; DE CASTRO, F. (1949-1952), p.461, ver también p. 473.

⁷⁷⁹ PUIG I FERRIOL, LL. y otros (2001), p. 99; PÉREZ ÁLVAREZ, M. Á. (2011), pp. 58-59; DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 173.

⁷⁸⁰ SALVADOR CODERCH, P. (1992), pp. 521-522. Este artículo no solo impone un deber de interpretación conforme a la Constitución, sino que va mucho más lejos, estableciendo la vincularidad de las decisiones del Tribunal Constitucional y, con ello, la determinación del sentido que debe darse a las normas. En muchos casos, se trata de una especie de interpretación auténtica y convierte al tribunal en un complemento de los demás poderes estatales productores de normas, especialmente del poder legislativo. Ello da pie a una objeción democrática de este tribunal y de la disposición citada.

⁷⁸¹ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 170; ALBALADEJO, M. (2013), pp. 108-109.

⁷⁸² DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 170; LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2012), p. 248; PUIG I FERRIOL, LL. y otros (2001), p. 100.

⁷⁸³ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 170; DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), p. 132.

determinado»⁷⁸⁴ o los nuevos hechos que actúen como criterios de valoración dominantes en el cuerpo social.⁷⁸⁵ 5) El argumento finalista: el artículo 3.1 del Código Civil Español señala que «las normas se interpretarán... atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas». Existe una vieja discusión sobre si espíritu y finalidad (*ratio*) son o no lo mismo; de hecho, la norma al usar la conjunción «y» indicaría que no lo son.⁷⁸⁶ En algunas corrientes interpretativas subjetivistas, que no compartimos, la ley posee una voluntad (objetiva o subjetiva) que es el espíritu, mientras que la finalidad no es más que uno de los medios (canon o recurso interpretativo) que permite conocer la *mens*.⁷⁸⁷ Respecto a este canon, tampoco es fácil determinar de qué se trata. Si lo consideramos en su sentido fuerte (un único significado), diremos que es el efecto o propósito buscado por la ley. DIEZ-PICAZO y GULLÓN definen *ratio legis* como «el resultado que se quiere alcanzar a través de una determinada norma»;⁷⁸⁸ en cambio, lo podemos usar en sentido débil (varios significados) y podríamos hablar no solo del propósito, sino también del valor o los valores que construyen la norma. Como dice DE CASTRO, lo que otorga valor a la ley es su *ratio*, por lo que el contenido de la misma se centra «en su fin jurídico, esto es, el fin inmediato o propósito organizador concreto propuesto, y el fin mediato,

⁷⁸⁴ PÉREZ ÁLVAREZ, M. Á. (2011), p. 59.

⁷⁸⁵ LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2012), p. 248.

⁷⁸⁶ Existen autores que intercambian ambos términos.

⁷⁸⁷ El jesuita SUÁREZ distingue tres elementos en una ley: las palabras (*verba legis*), la intención del legislador (*mens legislatoris*) y la razón (*ratio*). Para este autor, la mente o intención del legislador es el alma de la ley y a ella se llega por distintos medios, como las palabras o la *ratio*, existiendo otros mecanismos como la materia, la concordancia, etc. Según dice, «es verdad que los hombres juzgan la mente del que habla por sus palabras, pero no por las palabras tomadas ellas solas y en abstracto, sino que con todas las circunstancias que puedan determinarlas para que indiquen una intención más bien que otra». Para Suárez, la mente del legislador, su voluntad, es el centro de la interpretación, y llega a determinar el sentido de las palabras, incluso alejándose del sentido propio atribuido. Señala que el intérprete puede apartarse de las palabras de la ley: «Es lícito también hacerlo cuando es necesario para no apartarnos de la mente del legislador, porque entonces las palabras en realidad no dan a entender la voluntad del legislador tomándolas en su sentido propio sino tomándolas con algún cambio de sentido...» La *ratio* es, para este autor, un «indicio» de la mente del legislador acerca de la razón de la ley. «Hay que añadir que la ley —es cierto— no contiene suficientemente la mente del legislador, pero sí consta de ella, vale mucho para investigarla [...] La primera parte consta, en primer lugar, porque la razón de la ley no es el texto de la ley, y en segundo lugar, porque las leyes humanas establecen muchas cosas más por la libre voluntad que por una razón cierta y, por tanto, no de todo lo que establecen las leyes humanas se puede dar razón, como dice el Decreto». Previene Suárez de que, si la razón consta en la ley, se trata de un gran indicio de la mente del legislador; en cambio, si no está expresada sino hallada por los intérpretes, es solo una «conjetura probable». SUÁREZ, F., S.J. (1968), pp. 625-630. Efectúan también esta diferenciación ALBALADEJO y DE LA VEGA, entre otros: ALBALADEJO, M. (2013), p. 107; DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), p. 135.

⁷⁸⁸ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 172.

general e implícito, de dictarse para el bien común y para la mejor realización de la justicia». ⁷⁸⁹ Esta definición, a nuestro juicio, no depende de una cuestión de técnica jurídica, sino que de la concepción que se tenga sobre el Derecho. Así, las visiones positivistas se inclinarán por un sentido fuerte (esto es, como propósito), mientras que las visiones más «principalistas o subjetivas» lo harán a favor del sentido débil (más amplio).

6.2. Inexistencia apriorística de especialidades en la interpretación tributaria

Tanto el ordenamiento tributario español como el chileno no están sujetos a ninguna regla o criterio especial de interpretación, ni al respeto a las normas de primer grado ni a las reglas de preferencias de segundo grado. En otras palabras: las reglas tributarias se interpretan conforme a las disposiciones generales admitidas en todo el ordenamiento jurídico.

En España, el artículo 12 de la Ley General Tributaria señala que «las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil», con lo cual se da por superada cualquier posible interpretación que sostuviera la especialidad de la interpretación tributaria. En Chile, dado que no existe una norma tributaria que regule de modo específico esta temática debido a la supletoriedad de la legislación común establecida expresamente en el artículo 2 del Código Tributario, se aplican las normas generales de interpretación dispuestas en los artículos 19 al 24 del Código Civil chileno. En conclusión, la decisión interpretativa que realice el intérprete y su evaluación se harán conforme a los distintos argumentos o cánones interpretativos asumidos por cada uno de los dos sistemas jurídicos: en Chile, sobre un sistema reglado y limitado; en cambio, en España, sobre un sistema argumentativo mucho más abierto.

Esta «normalidad» de la interpretación tributaria no ha sido tan sencilla de establecer. Para sostenerla hay que desterrar viejas concepciones (provenientes, en algunos casos, del medioevo) ⁷⁹⁰ que conciben el derecho

⁷⁸⁹ DE CASTRO, F. (1949-1952), p.461, ver también p. 463.

⁷⁹⁰ SUÁREZ distinguía entre leyes favorables y odiosas. Las primeras otorgan favores y las segundas imponen una pena o un gravamen semejante. Dentro de estas últimas, están las tributarias (y las penales). SUÁREZ, F., S.J. (1968), pp. 459, 461 y 523-524.

tributario y sus normas como odiosas, especiales (distintas al resto), impuestas por el beneficiario (como si el tributo fuera una especie de convención) o restrictivas de la libertad y que requieren como contrapeso una interpretación *in dubio contra fiscum*,⁷⁹¹ o, por el contrario, luchar contra la postura que ve el derecho tributario como un instrumento del bien común y de la solidaridad y que requiere la preferencia de estos intereses por encima de los de los individuos, con lo cual surge una interpretación *in dubio pro fiscum*.⁷⁹² Desde VANONI, es comúnmente aceptado que las normas tributarias no poseen ninguna singularidad que las diferencie de otras normas, sino que son, simplemente, como las otras, sin que exista una razón para una inclinación apriorística de la interpretación por algún método especial.⁷⁹³ Tampoco el derecho tributario es un derecho distinto, odioso o excepcional: es, simplemente, derecho; sus preceptos, al igual que los del resto, son enunciados lingüísticos que provienen de una autoridad dotada de las atribuciones para dictarlos, mediante los cuales se establecen mandatos, prohibiciones o permisos que impactan en los sujetos que conforman la comunidad (dentro de la cual están los contribuyentes y los órganos del Estado, beneficiarios de los tributos), afectando a su libertad y a otros derechos. En otras palabras, forma parte de un orden normativo institucional por el cual el derecho tributario y sus textos de especialidad deben ser sometidos a las mismas consideraciones que el resto de las normas y ramas del Derecho. Actualmente, la totalidad de la doctrina especialista considera esta cuestión resuelta.⁷⁹⁴

⁷⁹¹ VANONI, E. (1973), pp. 77-101. Sin perjuicio de un rechazo general de esta teoría, en el año 2000 se consagró en la ley foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra, el principio *Indubio contra fiscum* artículo 16.4, que dice que «en caso de duda en la interpretación de la norma, se aplicará el criterio más favorable al obligado tributario». Ver FALCÓN Y TELLA (2001). *La sorprendente consagración del principio indubio contra fiscum, en el artículo 16.4 de la ley foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra*. En: *Quincena Fiscal* (2), pp. 5-8. También a favor de una interpretación *indubio pro contribuyente* en caso de duda (siempre que hay interpretación, hay duda) reconducida a los principios generales del Derecho es la propuesta de GOROSPE OVIEDO, J. y HERRERA MOLINA, P. (2001). *La interpretación favorable al contribuyente ante la oscuridad normativa*. En *Revista Crónica Tributaria* (100), p. 151. Por último, en Paraguay el artículo de la Ley 1257/1991, se refería a que en los eventos de duda se estará a favor de la interpretación más favorable al contribuyente.

⁷⁹² VANONI, E. (1973), pp. 101-104.

⁷⁹³ VANONI, E. (1973), pp. 96-97.

⁷⁹⁴ En Chile: STREETER, J. (1968), pp. 19-28; ASTE MEJÍAS, C. (2013), p. 171; FERNÁNDEZ PROVOSTE, M. y FERNÁNDEZ PROVOSTE, H. (1952), p. 76; MASSONE PARODI, P. (1975), p. 50; WAHN PLEITEZ, W. (2012). *Interpretaciones que amenazan al derecho tributario. Tendencias actuales y análisis crítico*. En *Revista de Estudios tributarios* (6), p. 165. En España: QUERALT, M. y otros (2007), p. 180; PÉREZ ROYO, F. (2013), pp. 123-124 y 132-133;

No obstante, existen subproductos de esta visión del derecho tributario que reaparecen de vez en cuando. Uno de ellos propugna que las normas tributarias deben interpretarse estrictamente, lo que implica que su aplicación solo podrá hacerse en el cumplimiento exacto de aquellos casos en que se verifiquen literalmente los supuestos comprendidos en el texto. Esta propuesta suele estar ligada a posturas a favor del contribuyente, pero también es esgrimida por la Administración para sostener que las reglas que disponen exenciones o beneficios deben quedar sometidas a este criterio.

Esto no es más que una vuelta a las viejas ideas del derecho tributario como un derecho especial, restrictivo de la libertad, que aún se encuentran en Chile, especialmente en autores ligados al derecho civil como DUCCI. Para este autor, la interpretación restrictiva se funda en el respeto a las libertades y derechos individuales y considera dentro de estas, aquellas que imponen gravámenes o cargas. Entre las más importantes de este grupo figuran las tributarias y las que otorgan franquicias frente a una carga.⁷⁹⁵ FIGUEROA también plantea que la interpretación tributaria debe ser estricta o restrictiva y limitar su alcance, en razón de ser una carga o gravamen establecido por ley, centrándose en el hecho imponible y en sus elementos, como las exenciones.⁷⁹⁶ Del mismo modo, la jurisprudencia, especialmente la referida a beneficios tributarios (exenciones),⁷⁹⁷ cae en el mismo error, considerándolas nomas excepcionales y, como tales, de aplicación restrictiva. Esta consideración, como si estuviesen apriorísticamente fuera de la determinación de gravamen y su

CAZORLA PRIETO, L. M. (2009). *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Navarra: Aranzadi, p. 171; PONT CLEMENTE, M. (2004). *Aplicación e interpretación de las normas tributarias*. En AA.VV. *La Ley General Tributaria*. Barcelona: Gráficas del Rey, pp. 85-87. NAVAS VÁSQUEZ, R. (1984). *La calificación del hecho imponible según el artículo 25 de la Ley General Tributaria*. En *Revista Crónica Tributaria* (50), p. 105.

⁷⁹⁵ DUCCI CLARO, C. (2006), p. 64.

⁷⁹⁶ FIGUEROA YÁÑEZ, G. (2010), p. 130.

⁷⁹⁷ En España, existe jurisprudencia que parece defender pautas interpretativas específicas, sobre todo a la hora de aplicar exenciones o bonificaciones: QUERALT, M. y otros (2007), p. 191. En Chile, STTA de Punta Arenas, 2 de marzo de 2012, RIT GR.11. 2011 (considerando vigésimo); Corte de Apelaciones de Santiago, 9 de marzo de 2001 (considerando quinto); STTA Temuco, 26 de octubre de 2011, RIT AB 08-00010-2011 (considerando vigesimosegundo): «En razón de lo expuesto, y considerando la naturaleza de derecho estricto que revisten las exenciones y franquicias tributarias, lo que exige que sean interpretadas en forma restrictiva aplicándose solamente en aquellos casos en que se verifique el cumplimiento estricto de las exigencias legales y reglamentarias.»

cuantía, genera una interpretación desequilibrada, pues es estricta en lo que beneficia al contribuyente y general en lo que lo afecta.

Esta manera de ver el derecho tributario como especial nos parece retrógrada y está basada en la idea falsa de que sólo las normas tributarias (y penales) producen una afectación a la libertad (y a la propiedad). En el año 1968 STREETER contestaba a estos argumentos señalando que si la libertad se concibiera como aquel estado con ausencia de vínculos obligacionales, sucedería que gran parte de los sistemas normativos deberían ser considerados excepcionales, no solo el derecho tributario.⁷⁹⁸ Es también errónea la idea de que el tributo es una obligación que impone el acreedor, el mismo beneficiario de la prestación. Hoy en día es la ley, dictada por la asamblea de representantes, la que establece supuestos jurídicos que, de ocurrir, ligan a un sujeto «contribuyente» con un ente público como acreedor. El ente público no puede crear tributos por manifestación de su propia voluntad; al contrario, se trata de deberes que tienen su fuente en la ley, un rasgo común de las reglas y que, por lo mismo, elimina la noción de que la obligación tributaria era una obligación creada por el mismo acreedor.

Esta posición que establece apriorísticamente un resultado interpretativo llamado estricto o literal, es decir, que solo puede admitir como válido lo establecido en el texto (o menos), comporta dos posibles conclusiones: o ubicamos la interpretación dentro del significado de los textos, por lo que hablar de interpretación estricta equivale a negar la posibilidad de que aparezcan problemas lingüísticos (los textos son claros), o sostenemos que se ubica en la búsqueda del sentido espiritual de los textos, pero negando la posibilidad de corrección al hacerla estricta (donde prevalece el espíritu por encima del texto).

La opción de la interpretación literal, capaz de hacer desaparecer la posibilidad de que existan indeterminaciones lingüísticas, es simplemente un regreso a las viejas concepciones ingenuas de la exégesis, en la cual la ley, como expresión de la racionalidad del ser humano, se consideraba clara, fácil de entender y aplicar y donde el juez era un mero aplicador mecánico. Esta postura está superada, pues la interpretación aparece como una necesidad del Derecho.

⁷⁹⁸ STREETER, J. (1968), pp. 26-27.

El Derecho como lenguaje y la naturaleza de lo regulado (la realidad) implicarán problemas lingüísticos, de vaguedad o textura abierta, ante cuyos posibles significados deberá decidir el intérprete, de modo que entender la literalidad como una ausencia de interpretación es una deducción errónea que debemos desechar.

En la opción de que la interpretación no posee como límite los textos normativos, sino el espíritu del legislador o la ley, hablar de interpretación estricta o literal adquiere lógica, pues se logra así que el intérprete no pueda extender los casos contemplados en la regla a otras situaciones por razones de espíritu, es decir, esta manera de entender las cosas implica que no se admite una interpretación extensiva.⁷⁹⁹ Esta posibilidad se sustenta en una noción equivocada de la interpretación que afirma que puede ir más allá de los textos y extender los casos (o restringir la aplicación a casos que caben dentro del significado atribuido a los términos del texto). Como hemos dicho, esto comporta confundir categorías que ocurren dentro del proceso aplicativo. La interpretación es una de ellas y queda vinculada a las palabras usadas en el texto y a los problemas de indeterminación lingüística, mientras que las otras dos quedan vinculadas a la singularidad del caso: la analogía, donde el caso singular no está cubierto por ningún significado atribuible a los textos, de modo que, en razón de semejanza, se aplica una regla a un caso no cubierto por sus significados; y la derrotabilidad, donde en razón de una especialidad valorativa no se aplica la regla a un caso cubierto por sus significados. En consecuencia, en nuestra opinión, esta segunda opción tampoco puede ser admitida.

Con lo dicho es posible concluir la inexistencia de razones para apoyar criterios apriorísticos en la interpretación tributaria. Pese a ello, estas ideas (de interpretación restrictiva) aparecen cada cierto tiempo; es más, en Chile siguen incorporadas con fuerza en la cultura jurídica y se siguen expresando como si fueran una noción compartida en importantes eventos jurídicos.⁸⁰⁰

⁷⁹⁹ Ver capítulo 3. 5.

⁸⁰⁰ Uno de los grandes debates prácticos tributarios ocurrido en Chile durante los últimos diez años (de amplia y pública difusión) y que se tradujo en cientos (si no miles) de juicios tributarios, fue sobre la aplicación de un tributo local (patentes) a las sociedades de inversiones e inmobiliarias. No nos interesa ahora el fondo de la discusión, pero sí un hecho relevante: la Contraloría General de la República, órgano superior autónomo cuya función es fiscalizar la

6.3. La interpretación económica, un análisis crítico

A comienzos y mediados del siglo pasado, tanto en Alemania como en Italia surgen postulados que establecen que el supuesto de la obligación tributaria es de naturaleza económica, específicamente la riqueza expuesta en el hecho operativo normativo, con lo cual la capacidad contributiva se transforma en la causa de la obligación. Por eso, las formas jurídicas que se describen en el texto o que ocurrían en la realidad eran secundarias (irrelevantes), debiendo ceder ambas ante la verdadera sustancia económica, que era lo que determinaba la existencia de la obligación. En la actualidad, esta forma interpretativa ha vuelto a reeditarse, en una versión no tan radical, bajo el paraguas de la interpretación teleológica, en la cual, por un lado, mantiene la idea de un derecho tributario especial, y por otro, deja de considerar las reglas seriamente. Este «tipo de interpretación» permite al intérprete que, con la excusa de un fin, pase por encima del texto, como normalmente sucede cuando no se entiende que los problemas interpretativos son problemas lingüísticos y no sobre la voluntad de del legislador (ente sin voluntad) o de la ley (que es texto y que, como ente lequía, no posee estados conscientes), capaz de corregir los textos.

En la ordenanza tributaria alemana de 1919 se incorpora la llamada doctrina de la consideración económica o «interpretación económica». Su artículo 4 afirmaba: «Al interpretar las normas tributarias hay que tener en cuenta su finalidad, su significado económico y la evolución de las circunstancias.»⁸⁰¹ BECKER ha sido considerado el ideólogo de esta forma de interpretación. Terminada la primera guerra mundial, en su papel de encargado de la Dirección Impositiva alemana, este autor reclamaba sobre la «penuria financiera del Reich», como no podía ser de otra manera. Sostenía que una de las fórmulas

Administración del estado (control de juridicidad contable y financiera), emitió un dictamen, teóricamente obligatorio, referido a la forma en cómo debía aplicarse este tributo, bastante favorable a las posiciones sostenidas por los contribuyentes. Decía, entre sus argumentos, que la interpretación tributaria debía ser restrictiva. El dictamen fue el 27.677 de 25 de mayo de 2010 y exponía: «Así pues, y de acuerdo al principio de reserva legal en materia tributaria, corresponde interpretar con carácter estricto los elementos que configuran la relación jurídica en análisis – sujeto, hecho gravado, tasa, base imponible–, sin que el desarrollo reglamentario de tales elementos pueda extender el hecho gravado que ha configurado rigurosamente el legislador, de forma tal que la definición de actividad terciaria que establece el citado artículo 2.º, letra c). del decreto N.º 484, de 1980, debe interpretarse en términos que comprende únicamente el comercio y distribución de bienes y la prestación de servicios de todo tipo.»

⁸⁰¹ Trascrito en QUERALT, M. y otros (1998), p. 232.

para mejorar la recaudación era evitar mecanismos de elusión que aprovecharan las formas jurídicas para escapar del gravamen y postulaba la necesidad de distinguir las formas jurídicas del derecho privado de las formas jurídicas contenidas en los textos tributarios.⁸⁰²

Según KRUSE, el método interpretativo que proponía BECKER se basaba en que la noción de capacidad contributiva se contesta solo con puntos de vista económicos. Las leyes impositivas vinculan el deber impositivo a las existencias económicas y, si esto es así, resulta consecuente que su interpretación se haga considerando la existencia económica en torno a la variedad de posibilidades configurativas económicas. Por ello, es la capacidad contributiva la que exige un método de consideración económica.⁸⁰³ Cuando la ley tributaria define lo que desea someter a imposición –existencia económica–, lo representa en la ley escogiendo una descripción económica o mediante una categoría jurídica (forma) que puede importarse desde otras ramas del derecho. Sin embargo, lo significativo es que, cualquiera que sea la elección, lo que subyace es la existencia económica. El tipo utiliza la forma jurídica como una especie de contingencia demostrativa de la sustancia económica que subyace,⁸⁰⁴ por lo cual la forma jurídica tiene una importancia secundaria y siempre debe ceder en caso de conflicto entre la sustancia y la configuración.⁸⁰⁵ Esto implica que los términos tomados o prestados de otras ramas del derecho no deben ser utilizados conforme a los significados usados en dichas ramas, sino conforme a la realidad económica subyacente, que podrá o no coincidir con su significado originario.⁸⁰⁶ Como dice KRUSE, «el significado económico del supuesto de hecho ha de determinarse según su contenido real, no según sus formas de manifestación exteriores».⁸⁰⁷ O como indica COMBARROS, «se trata de una tesis correctora de los conceptos jurídicos privados, para convertirlos en conceptos específicos del derecho impositivo».⁸⁰⁸

⁸⁰² KRUSE, H.W. (1978), p. 191.

⁸⁰³ KRUSE, H.W. (1978), pp. 193 y 196; y VILLEGAS, H. (1979). *Curso de finanzas, derecho tributario y financiero, t. I*. Buenos Aires: Depalma, p. 164.

⁸⁰⁴ KRUSE, H. W. (1978), p. 194.

⁸⁰⁵ COMBARROS VILLANUEVA, V. E. (1984). *La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica (algunas reflexiones a propósito del concepto de «propiedad económica» en el impuesto al patrimonio)*. En *Revista Española de Derecho Financiero* (44), p. 492.

⁸⁰⁶ BÁEZ MORENO, A. (2009), p. 82.

⁸⁰⁷ KRUSE, H.W. (1978), p. 199.

⁸⁰⁸ COMBARROS VILLANUEVA, V. E. (1984), p. 493.

Un caso notorio en esta materia, como ponen de relieve BÁEZ, en España, y KRUSE, en Alemania, es el referido a la imposición de negocios jurídicos prohibidos e inmorales. Desde el derecho común, un sujeto podría ampararse en el carácter de prohibido o inmoral para no tributar; en cambio, en la interpretación económica no importa dicho carácter, sino que el hecho económico relevante sucedió (por ejemplo, ingresos de prostitución).⁸⁰⁹

Los autores de la Escuela de Pavía, creada alrededor del jurista italiano Griziotti en la década de los treinta del siglo pasado, formularon una teoría parecida conocida como «teoría de la función», de la cual son destacados exponentes VANONI y JARACH. Al igual que en Alemania, esta teoría establecía que los términos jurídicos no son equivalentes en las diferentes ramas del derecho, sino que el significado que debe dárseles depende justamente de la función que cumplen en cada tipo de ordenamiento. Como resume JARACH, «la autonomía dogmática del derecho impositivo tiene por consecuencia que el impuesto debe ser aplicado a la relación económica, prescindiendo de las formas jurídicas toda vez que estas sean inadecuadas para aquélla, exista o no la intención de evadir el impuesto y sea este criterio favorable al Fisco o al contribuyente».⁸¹⁰

La misma lógica que en Alemania yace tras la causa que explica que el tributo es la capacidad económica (de ahí que algunos autores denominen estas doctrinas «teorías causalistas»⁸¹¹) y por lo mismo, «lo que constituye el presupuesto de hecho de todos los impuestos, también de los titulados a los negocios o a la circulación jurídica de los bienes, no es el negocio, o sea, la manifestación de voluntad que crea la relación económico-jurídica, sino esta última, que, por su naturaleza de relación económica, es apta para poner en evidencia la capacidad contributiva».⁸¹²

O como dice VANONI, los términos que se usan en el derecho tributario «si bien llevan el mismo nombre y se basan sobre el mismo hecho, no son

⁸⁰⁹ BÁEZ MORENO, A. (2009), p. 79; KRUSE, H.W. (1978), p. 203.

⁸¹⁰ JARACH, D. (1971), p. 161.

⁸¹¹ TAVEIRA TORRES, H. (2006), *Derecho tributario y autonomía privada (el poder de tributar y la teoría de los negocios jurídicos en la actualidad. Metodología para la interpretación de los hechos tributarios)*. En *Crónica Tributaria* (118), p. 104.

⁸¹² JARACH, D. (1971). p. 119.

conceptualmente idénticos. La ley tributaria puede conectar el nacimiento de una deuda impositiva con el fenómeno de la venta en cuanto descubre en la transmisión de riqueza, que se realiza a través del contrato, la manifestación de una capacidad para soportar la carga impositiva; es evidente, entonces, que el derecho tributario, en la compraventa, contempla esencialmente la transmisión de riqueza; y el tributo se devengará todas las veces que se realice este intercambio, aun en el supuesto de que la relación nacida no quede comprendida en el marco del contrato de compraventa, según el derecho privado». ⁸¹³

Esta teoría ha sido expuesta y revisada por distintos autores,⁸¹⁴ pero cabe destacar que pone el acento en la autonomía del derecho tributario frente al derecho común, lo que algunos catalogan con entusiasmo como el triunfo de la teoría del realismo sobre el formalismo.⁸¹⁵

Admitida la capacidad contributiva como núcleo del tributo, el presupuesto de la obligación queda instalado en los aspectos económicos que subyacen a la descripción del tipo, con lo cual la obligación nacerá cuando acontezca el resultado económico y las formas pasan a ser irrelevantes, logrando así la efectividad del gravamen a todos los que se encuentren en igual capacidad económica y evitando elusiones fiscales por medio de los resquicios formales.

Las críticas contra esta teoría han sido demoledoras. En España, SAINZ DE BUJANDA centra su atención en la falta de metodología jurídica,⁸¹⁶ lo que implica una verdadera huida del Derecho. Explica que el hecho imponible tiene una naturaleza jurídica ya que es la ley la que ha «elevado» una determinada hipótesis (hecho), concediéndole la capacidad de generar una obligación tributaria. De ahí se deriva que «la obligación tributaria nace, por voluntad de la ley, cuando se produce el hecho imponible, y no cuando se produce la relación

⁸¹³ VANONI, E. *Elementi di diritto tributario*, pp. 9 y ss., citado por BERLIRI, A. (1964). *Principios de derecho tributario*, vol. I. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, pp. 99-100.

⁸¹⁴ STREETER, J. (1968), pp. 31-43; SAINZ DE BUJANDA, F. (1966). *Hacienda y derecho*, vol. IV. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, pp. 586-604; BERLIRI, A. (1964), pp. 114-117; FERREIRO LAPATZA, J. J. (2004). *Curso de derecho financiero español. Derecho financiero*, vol. I. Madrid: Marcial Pons, p. 136; CARRASQUER CLARI, M. L. (2002), pp. 49-55; GONZALEZ GARCÍA, E. (1985). *Las presunciones y ficciones como mecanismo de reacción frente al fraude de la ley tributaria*. En *Revista de Derecho y de Hacienda Pública* (179), pp. 1003-1004; FAIÑA MEDIN, J. (1975). *La interpretación económica de las leyes tributarias y el fraude a la ley fiscal*. En *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, XXV (115), pp. 177-180.

⁸¹⁵ GONZALEZ GARCÍA, E. (1985), p. 1001.

⁸¹⁶ SAINZ DE BUJANDA, F. (1966), pp. 586-592.

económica que el legislador haya tenido en cuenta al configurar el hecho imponible». ⁸¹⁷ Las tesis atacadas confunden el plano de actuación de la capacidad económica: esta actúa sobre la regla como fundamento, pero no es el supuesto que causa la obligación; lo que trae aparejada la consecuencia de la obligación es el supuesto que la ley contiene. ⁸¹⁸

En definitiva, esta tesis postula el abandono de la configuración jurídica de los hechos imponibles y su sustitución por una configuración típica de carácter económico: ⁸¹⁹ el supuesto normativo ya no es un supuesto jurídico, sino de naturaleza económica. Esta irrelevancia de lo jurídico tiene como consecuencia que el límite de la imposición no está en el texto de la ley, sino en el resultado económico, por lo que se permite al aplicador recurrir a todas las situaciones en que se produce tal resultado sin que importe la forma del negocio jurídico.

Otro tipo de críticas son las que propone BÁEZ, que estima que esta forma de interpretación entrega facultades «omnímodas» al intérprete al permitirle salir del presupuesto normativo que está interpretando y acudir directamente a la realidad económica subyacente, despreciando así las palabras usadas por la regla y, en consecuencia, pudiendo disminuir o extender los supuestos a situaciones que están mucho más allá de sus significados, ⁸²⁰ es decir, se podrían estar traspasando facultades legales al intérprete y capacitándolo para crear o eliminar hechos imponibles bajo el pretexto del significado económico. En efecto, al no estar limitada la interpretación económica, y pudiendo el intérprete ir mucho más allá de las palabras usadas por los textos, se generan confusiones metodológicas con sus categorías vecinas (analogía, interpretación teleológica y reducción teleológica o derrotabilidad). Al estar todas cubiertas bajo la idea de interpretación, se vuelve imposible distinguir una de otra, lo que afectará a prohibiciones como la de la analogía y a otras disposiciones como la norma antielusiva, que pierde su razón de ser. ⁸²¹

⁸¹⁷ SAINZ DE BUJANDA, F. (1966), p. 594.

⁸¹⁸ SAINZ DE BUJANDA, F. (1966), pp. 597-598; TAVEIRA TORRES, H. (2006), p. 104.

⁸¹⁹ SAINZ DE BUJANDA, F. (1966), p. 601.

⁸²⁰ BÁEZ MORENO, A. (2009), pp. 82-83.

⁸²¹ BÁEZ MORENO, A. (2009), pp. 82-83.

Estas críticas sobre la interpretación económica fueron tan potentes que produjeron un rechazo bastante generalizado de la misma,⁸²² hasta tal punto que en Alemania, en el año 1977, desaparecieron las referencias legales a la interpretación económica, reemplazándose por una cláusula general antielusiva, artículo 42 de la Ao, referida al abuso en las formas.

Sin embargo, la interpretación económica subsiste, si bien no en su versión original ni como una interpretación especial, sino como expresión de la interpretación teleológica. Su propuesta medular es que los términos usados en el derecho tributario y, en concreto, en la configuración del hecho imponible se efectúen conforme al fin perseguido por la legislación tributaria.⁸²³

Señalan quienes sustentan esta tesis que no existen ni natural ni presuntivamente razones para exigir que las categorías expresadas por la ley tributaria deban coincidir con el sentido atribuido en las otras ramas. Por otro lado, tampoco creen que la unidad del sistema deba ser entendida como un todo sin contradicciones, ni que la unidad del sistema jurídico en razón de seguridad jurídica sea motivo suficiente para sostener una especie de presunción de uso que derrumbe la autonomía del derecho tributario.⁸²⁴ Será el canon teleológico de la regla en su ámbito tributario el decisivo en la determinación del significado de los términos usados en el derecho tributario, que, finalmente, podrá ser el proveniente del sistema común o uno propio tributario. La interpretación será la que determine el fin perseguido por el legislador, lo que implica aclarar si el autor de la ley pensó en un presupuesto de hecho fundamentado en caracteres económicos o en una realidad previamente juridificada por otro sector del ordenamiento, con independencia de las circunstancias económicas.⁸²⁵

Algunas de estas versiones teleológicas de la interpretación económica, que propone que el intérprete elija entre el sentido jurídico del término o el tributario, pretenden asimismo remediar los excesos de la interpretación económica clásica (huida del derecho, confusión metodológica y traspaso de facultades al intérprete). Para eso, sugieren agregar un límite a la interpretación:

⁸²² GARCÍA NOVOA, C. (2004), pp. 219-225; FERREIRO LAPATZA, J. J. (2004), pp. 135-137; CARRASQUER CLARI, M. L. (2002), pp. 49-55.

⁸²³ GARCÍA NOVOA, C. (2004), pp. 221-222.

⁸²⁴ BÁEZ MORENO, A. (2009), pp. 117-124.

⁸²⁵ COMBARROS VILLANUEVA, V. E. (1984), p. 501

el «sentido posible de una expresión literal».⁸²⁶ De ese modo, la atribución de significado queda vinculada a las palabras usadas por los textos y no puede exceder los mismos ya que, de hacerlo, se pasa a otros quehaceres metodológicos, sin perjuicio de otorgar una omnipresencia a la interpretación dentro del proceso aplicativo.⁸²⁷

Este enfoque de la interpretación sigue manteniendo los mismos reparos metodológicos que intenta superar, confundiendo la interpretación con las categorías vecinas propias de la aplicación como la analogía y la derrotabilidad, más aún cuando además se plantea la utilización instrumental de la aplicación como mecanismo para alcanzar elusión. Este objetivo, legítimo y razonable, nos puede llevar a provocar confusiones que afecten a las formas constructivas de las figuras jurídicas supeditadas a fines prácticos y políticas públicas, rasgos propios de un proceso de vulgarización del Derecho.

En efecto, el reenfoque de la interpretación económica vía teleológica no aporta diferenciaciones sustantivas respecto de las antiguas visiones sustentadas por quienes pregonaban la interpretación económica o funcional. Decía VANONI que los conceptos que el derecho tributario trae de otras ramas son conceptos funcionales, «es decir, conceptos cuyo contenido está influido por los objetos que aquellos deben cumplir en las distintas ramas del Derecho. El calificativo de funcionales atribuido a estos conceptos explica sintéticamente que la identidad del término corresponde a la identidad del objeto de los diversos institutos; mientras la diferencia en el contenido de los propios institutos depende de la diversa función que cumplen en la regulación jurídica del mismo hecho de la vida».⁸²⁸ Si entendemos que la palabra «objeto» puede significar «propósito», no existe una diferencia real con la tesis propuesta. Es verdad que VANONI va un poco más allá al entender que todo término es reformulado por el derecho tributario en razón de sus funciones u objetivos, y que puede ser o no coincidente con el término usado en otro derecho; sin embargo, en lo sustancial comparten el mismo punto de partida, el mismo proceso y el mismo punto de llegada. El

⁸²⁶ BÁEZ MORENO, A. (2009), pp. 87, 115 y 125.

⁸²⁷ En Chile, algunos autores, sin mucho análisis, hablan de incorporar a la interpretación tributaria consideraciones económicas (MASSONE) o de la prevalencia de la sustancia sobre la forma. Esto obliga al intérprete a atender principalmente la finalidad económica de la obligación (ASTE). MASSONE PARODI, P. (1975), p. 50; ASTE MEJÍAS, C. (2013). pp. 171-172.

⁸²⁸ VANONI, E. (1937), Citado por BERLIRI, A. (1964), p. 101.

punto de partida de quienes propugnan esta especie de interpretación económica funcional matizada es que no existe razón para que los términos usados en ambos subsistemas jurídicos sean coincidentes, que la determinación interpretativa debe realizarse conforme al fin del tributo (función u objeto) y que, en consecuencia, será el intérprete de la ley tributaria quien determinará en cada caso «si se encuentra frente a alguna hipótesis de remisión a institutos pertenecientes a otros campos del Derecho, o bien frente a la formulación de institutos propios del derecho tributario».⁸²⁹ Si esto es así, se le pueden aplicar las mismas críticas que la doctrina ha efectuado: principalmente, que genera una verdadera desnaturalización del derecho tributario al llevar la naturaleza de la obligación al campo de la sustancia económica, ya no en razón de su origen sino de su finalidad, lo que se hace más complejo si se mezcla con un fondo revestido de intenciones razonables y compartidas como la persecución de elusiones.

Las reglas tributarias sustanciales se fundamentan en consideraciones económicas, de justicia y capacidad económica.⁸³⁰ Teóricamente, los autores de las leyes que configuran el *an* y *quantum* de la obligación tributaria han tomado como fundamento la capacidad económica y otros motivos de justicia, técnicos o pragmáticos ligados mayoritariamente a objetivos económicos. De este modo, la *ratio*, entendida en su sentido fuerte como el propósito perseguido por la norma o el efecto que busca realizar la norma en la vida social, será normalmente una situación económica.⁸³¹ Si sostenemos que lo que determina el significado atribuible es el fin (sabiendo que ese fin es una situación económica), lo que estamos afirmando es que la descripción del hecho imponible queda supeditada a esta situación económica, quizás no totalmente, pero sí de modo sustancial. Este supuesto nos lleva al mismo resultado que la clásica teoría de la interpretación económica, esto es, que el intérprete, debido a la naturaleza económica del supuesto, puede desconocer las formas no ya por aplicación directa del resultado económico alcanzado, sino en razón del fin perseguido (objetivos económicos, principalmente el gravamen de determinadas riquezas),

⁸²⁹ VANONI, E. (1937). Citado por BERLIRI, A. (1964), pp. 103-104.

⁸³⁰ GARCÍA NOVOA, C. (2012). *El concepto de tributo*. Madrid: Marcial Pons, pp. 189-190; AVILÉS HERNANDEZ, V. M. (2005). *Legalidad tributaria*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, p. 104; SAINZ DE BUJANDA, F. (1966), pp. 597 y ss.

⁸³¹ Si lo entendiéramos en un sentido débil y llegaríamos a los valores, el significado directamente se vuelve un problema de preferencias valóricas propio, a nuestro entender, del campo de la política.

atribuyendo un significado propio, artificial y casuístico (no siempre el mismo) al negocio jurídico que el legislador ha utilizado como supuesto de la obligación. A nuestro juicio, se trata de una interpretación económica disfrazada, revestida de la apariencia de interpretación jurídica pero en el fondo igual a la propugnada por la escuela de Pavía o por BECKER, con el detalle de que otorga un significado propio, completamente artificial y *ad hoc*, que no se encuentra consagrado en el texto.

La construcción del hecho imponible, como todo hecho operativo, implica un proceso de selección donde se elige entre muchos «candidatos lógicamente equivalentes».⁸³² Este proceso comporta la «elección» o predilección por algunos supuestos, así como la «exclusión» o eliminación de alternativas. La selección se hace en pos de ciertos objetivos y razones que, siguiendo a SCHAUER, denominamos justificaciones subyacentes. En este proceso de selección del presupuesto jurídico, el autor podrá elegir que el hecho operativo consista en una situación de la vida económica o en un acto o negocio usado en sistema jurídico,⁸³³ trasladándolo, incorporándolo o recepcionándolo.⁸³⁴ Incluso si la situación de la vida económica o los actos o negocios existentes no lo satisfacen, podrá inventar una nueva situación o redefinir (reelaborar)⁸³⁵ los ya existentes. El autor de la ley posee plena autonomía y libertad configuradora (sin perjuicio de los límites constitucionales) a fin de «incrementar la probabilidad de la ocurrencia de la justificación». Este rasgo es general y propio de la tarea legislativa, y contribuye en materia tributaria, al igual que en las demás ramas del Derecho, a construir la llamada autonomía del derecho tributario. En esta perspectiva, si los hechos operativos establecidas por la ley, especialmente el hecho imponible, corresponde a actos, negocios o situaciones que se encuentra elaboradas por el sistema jurídico y la tradición jurídica y no está reelaborado en el texto normativo, sucede que su significado viene dado por su contexto - sistema jurídico-, siendo naturalmente su significado el que ese contexto le atribuya. Dicho de otra manera, los términos poseen autonomía semántica y, en

⁸³² SCHAUER, F. (2004), p. 83.

⁸³³ Señalar que el presupuesto normativo recoge situaciones del mundo jurídico o de la realidad es distinto a decir que el presupuesto es de naturaleza jurídica o económica. El presupuesto, al estar recogido por la ley, siempre será de naturaleza jurídica, como claramente se explica en SAINZ DE BUJANDA, F. (1966), pp. 579-586.

⁸³⁴ TAVEIRA TORRES, H. (2006), p. 127.

⁸³⁵ TAVEIRA TORRES, H. (2006), pp. 127-128.

el caso de los términos jurídicos, su significado viene dado por la convención contextual de quienes manejan ese lenguaje. Así, cuando se habla de «compraventa», los que hayan estudiado en una escuela de Derecho dirán que es un contrato en el que una parte da una cosa y la otra la paga en dinero.⁸³⁶ No es posible sostener que, donde dice «compraventa», se refiera a «convenio que transfiere bienes», que es un significado ajeno, ya que en nuestro lenguaje contextual un significado como ese incorpora otras especies de convenios o contratos que nada tienen que ver con la compraventa, como el aporte a sociedades, la permuta, las donaciones e incluso los rendimientos de trabajo. De esta forma los términos usados en los textos no son indiferentes a nuestras convenciones previas y no puede ser de otra manera ya que sino sería imposible mínimos de seguridad, entendido, en su esfera de cognoscibilidad (conocer y comprender el Derecho), confianza, (previsibilidad y respeto de lo acontecido) y calculabilidad (mantención de condiciones sin cambios bruscos o sorpresivos).⁸³⁷

La interpretación se produce cuando existe un problema interpretativo o de *indeterminación lingüística* que implica que existan distintas alternativas de significados para un enunciado normativo, algo que puede ocurrir por vaguedad semántica (posee el término dos o más significados), extensional (faltan elementos en su especificación), intencional (es un conjunto abierto) o por textura abierta (el caso presiona al texto). En todas ellas, el intérprete deberá tomar una decisión argumentada, decantándose por uno de los sentidos que puedan emanar. Así, por ejemplo, el caso que BÁEZ⁸³⁸ analiza respecto del artículo 20.uno.20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido es un supuesto donde se produce indeterminación por vaguedad extensional. Este artículo consagra una exención del impuesto del IVA a las operaciones de entrega de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, y la letra a de dicha regla puntualiza que la exención no se extiende a la entrega de terrenos urbanizados o en curso de urbanización. El problema, en este caso, reside en la

⁸³⁶ Artículo 1793 CCCH. La compraventa es un contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero. Aquella se dice vender y esta comprar. El dinero que el comprador da por la cosa vendida, se llama precio. En Chile, se diferencia el contrato de compraventa (título) y la tradición (modo de adquirir) entrega.

⁸³⁷ ÁVILA, HUMBERTO (2012), p. 251 y 499 a 501. Ver capítulo 5. 1.2.1.

⁸³⁸ BÁEZ MORENO, A. (2009), pp. 107-114.

ambigüedad lingüística del término «curso de urbanización». Un proceso de urbanización consta de varias etapas: una previa, que tiene que ver con situaciones administrativas (incorporación del terreno al proceso urbanizador), más formal; y otra material, esto es, el inicio de las obras en el predio y el comienzo de la edificación. Así, el intérprete, ante el término «curso de urbanización», se enfrenta a un significado restrictivo (parte con el inicio de las obras materiales) y un significado amplio (comienza con los actos formales que incorporan al predio en el proceso de urbanización previos a la realización de actos materiales de edificación). La ambigüedad lingüística se produce por vaguedad extensional ya que no están precisados todos los elementos del término «curso de urbanización». Para solucionarlo, los intérpretes y el juez deberán optar por una u otra solución conforme a los ilimitados recursos interpretativos que se permiten en España. Y si la elección se produce por razones de finalidad manifestadas en la exposición de motivos, como parece que sucedió, se está dentro de la racionalidad jurídica y no corresponde hacer ninguna objeción o reproche metodológico.⁸³⁹

El problema que se arguye, sin embargo, no es sólo lingüístico: no se trata de ambigüedad entre dos posibles significados que «cabén» en las palabras usadas en el texto, sino que es un problema artificial a menudo guiado por fines razonables como la persecución de elusiones,⁸⁴⁰ pero cuya vía de implementación consideramos técnicamente incorrecta.

Si la tesis señala que existen dos posibles significados, uno ordinario y otro especial, estaríamos ante un caso de indeterminación lingüística por indeterminación semántica. Pero para que se dé tal problema deben existir dos significados en disputa, y para que estos quepan objetivamente dentro de las palabras usadas por la ley deben ser preexistentes, conocidos y compartidos. En la presente situación solo uno de los términos posee un significado previo y compartido; el otro es *ad hoc*, para la ocasión: nadie lo conocía más que el intérprete. De este modo, no nos hallamos ante un problema semántico, dado que no hay ambigüedad; de lo que se trata aquí es de sustituir el supuesto por medio de una argucia que, además, es lógicamente absurda ya que no se puede

⁸³⁹ Evitamos emitir una preferencia debido al desconocimiento de la discusión.

⁸⁴⁰ RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G. (2004), p. 14

entender que el texto tiene tal significado en razón de su finalidad negando con ello el significado compartido y preexistente de tal término, de ahí el clásico argumento que si el texto dijera otra cosa, habría usado otro término y no aquel que posee ese significado común.

En este razonamiento aparece de nuevo la especialidad de las normas del derecho tributario, dotándolo de una autonomía exacerbada en razón de sus fines.⁸⁴¹

Los sistemas jurídicos contemporáneos contienen un conjunto de figuras, formas y conceptos cuya construcción y delimitación procede de una larga y acumulada tradición. Así, el derecho tributario es parte del sistema normativo general (que representa una unidad),⁸⁴² no un sistema independiente; se ubica en un orden normativo general y como tal, su construcción y sus decisiones responden a ciertas lógicas generales. En consecuencia, si se usan términos, formas o conceptos provenientes del sistema al que se pertenece, aunque que no se hayan especificado, se atenderá a la construcción que el sistema haya efectuado sobre ello y a su contexto, que es, además, una noción común y compartida. Si no fuera así y se recurriera a razones propias del sistema tributario, reconstruyéndose esas figuras, la unidad se desvanecería. Como dice TAVEIRA, el derecho tributario es un derecho de segundo grado: cuando en la configuración de sus reglas toma las figuras provenientes de otras ramas de modo estático, esto es, según su configuración formal y no de un modo dinámico, no pretende seguir una construcción, sino que la elaboración propia (la contingencia) queda en el campo de origen. Así, si el derecho tributario concede una exención a determinados beneficios laborales que se otorguen en un contrato colectivo,⁸⁴³ el aplicador estará sujeto a lo que la legislación laboral diga

⁸⁴¹ Entendemos que a ello se refieren QUERALT Y otros al indicar que «no existe inconveniente alguno en aceptar que el ordenamiento tributario pueda formular autónomamente sus propias calificaciones, siempre y cuando ello aparezca justificado y no se incurra gratuitamente en lo que ALBIÑANA ha calificado como cantonalismo legislativo, al punto que se llegue a formular un pretendido lenguaje tributario, del que no cabría esperar sino confusión y oscuridad». Destacamos que si esta prevención se levanta respecto a la tarea legislativa, donde a través del texto se dan señales al usuario, más fuerte es la misma cuando esta se hace al aplicador. QUERALT, M. y otros (2007), p. 193.

⁸⁴² TAVEIRA TORRES, H. (2006), p. 126.

⁸⁴³ En Chile se exige como requisito de formalidad para que operen determinados beneficios tributarios a favor de los trabajadores que el mismo conste en un contrato colectivo. Por ejemplo, el artículo 178 del Código del Trabajo indica que las indemnizaciones por término del contrato de trabajo estarán exentas de tributación si están pactadas en un contrato colectivo. Esta formalidad

sobre los contratos colectivos, pues no le está encomendado participar en la construcción de lo que es un contrato colectivo. Si el aplicador decide esgrimir razones tributarias sobre lo que es un contrato colectivo por una cuestión de diálogo entre las distintas áreas del Derecho (contexto sistemático), estará participando en la construcción de dicho concepto sin tener competencia para ello. Por ejemplo, en Chile la legislación laboral permite la suscripción de un contrato colectivo con trabajadores que se agrupen para tal fin, sin ser necesario que estén organizados en un sindicato (artículo 344 y siguientes del Código del Trabajo). Pensemos en un caso donde los que se agrupan para negociar son trabajadores que conforman las primeras líneas de dirección⁸⁴⁴ y los aplicadores estimen que el fin de las reglas tributarias que establecen la exigencia de incorporar determinados beneficios en un contrato colectivo proviene de la promoción de la sindicalización y el beneficio a los grupos de trabajadores con menos remuneración (equidad vertical). Esta situación podría tener como consecuencia que el sentido del texto –conforme a su finalidad– sea solo aceptar que estos beneficios se aplicarán a aquellos contratos colectivos suscritos exclusivamente por sindicatos. Esta interpretación impactará funcionalmente hacia el pasado en el derecho laboral y en los contratos colectivos que fueron suscritos con una agrupación de trabajadores no sindicalizados, en cuanto que deja sin efecto el beneficio otorgado (por ejemplo indemnizaciones por años de servicios sin tope), por lo cual afecta a la confiabilidad en el sistema (seguridad jurídica), pero también hacia el futuro, en cuanto que introduce una nueva característica del contrato colectivo en el derecho laboral, esto es, que tendrá plena validez si es suscrito por un grupo de trabajadores no sindicalizados salvo por el beneficio tributario de no gravar sin límites a las indemnizaciones por año de servicios.

Por otra parte, esta manera de enfocar el derecho tributario lo aleja de un razonamiento jurídico interno institucional. El razonamiento jurídico recurre a razones propias y no instrumentales, como ejemplifica ATRIA, alguien será deudor, en razón que existe una obligación, no en razón que socialmente sea útil

también se exige en el evento de que la empresa quiera descontar como gasto becas de estudio a favor de los hijos de los trabajadores (incrementa el límite a deducir), en el artículo 31 6 bis LIR.

⁸⁴⁴ En Chile, se permite que gerentes, subgerentes, etc., negocien a menos que en su contrato esté prohibido (artículo 305 del Código del Trabajo).

que las obligaciones deban cumplirse,⁸⁴⁵ lo jurídico se encuentra en la primera decisión, la segunda, corresponde a otros tipos de discursos donde se encuentra entre otros el quehacer político. En el derecho tributario sucede lo mismo: la obligación se justifica en el supuesto regulado, en la ley que elige una determinada situación como hecho, no en si ese hecho alcanza correcta y equitativamente a gravar determinadas manifestaciones de riqueza; lo primero es una pregunta sobre el Derecho y sobre la justificación de que el acto se ubique en el supuesto, y la segunda, en cambio, es una pregunta sobre si esa norma logra o no el fin del derecho tributario correctamente. En efecto, al actuar de este modo, el aplicador abandona la institución, dejando el racionalismo jurídico e instrumentalizando sus decisiones debido a que, a través de ella, resuelve sobre lo que estima debiera ser el Derecho de acuerdo a sus fines y valores, una postura más cercana a decisiones políticas que jurídicas.

En resumen, esta propuesta que, respecto de los términos usados tanto en el derecho tributario (sin definición propia) como provenientes de otras ramas del Derecho, plantea una supuesta dicotomía entre sentido general de los términos y sentido propio, no solo afecta a la unidad del Derecho, sino que vuelve a insistir en la idea descartada de la naturaleza económica de los hechos imponibles mediante una argucia: levantar un falso problema interpretativo que permita sobrepasar los sentidos de los términos usados por el texto de la ley, menospreciando sus palabras y reemplazándolas por aquellas que se estima debería haber utilizado el texto, abandonando de esta forma el racionalismo propio del Derecho. De esta forma, si la ley utiliza el término «compraventa», no se puede pretender no tomarla en serio argumentando que debería decir «transferencia de bienes». Esto nos transporta al campo de la analogía, agregando supuestos no incluidos en las palabras o, en otras ocasiones, al campo de la derrotabilidad, donde se eliminarán supuestos. Así, mediante este modelo interpretativo se mantiene el problema metodológico que se intenta superar. Por todo ello, nos parece una opción técnicamente inadecuada, que abandona el Derecho para imponer la naturaleza no jurídica de la obligación

⁸⁴⁵ ATRIA, F. (2004), pp. 120-121; ATRIA se toma de RAWLS, quien establece la diferencia entre «justificar una práctica y justificar una acción particular que cae dentro de ella». RAWLS, J. (1955). *Dos conceptos de regla*. En FOOT, P. (1974). *Teorías sobre la ética*. México: Fondo de Cultura Económica, p. 210.

tributaria por encima de la jurídica o mezclando categorías y metodologías al no respetar el propio límite que se autoimponen, que no es otro que el sentido de los términos.

CAPÍTULO CUARTO: Sobre el fraude a la ley y el abuso del derecho como formas de derrotabilidad. Análisis desde España y Chile

Las figuras del fraude a la ley y el abuso del derecho operan en la esfera aplicativa y corresponden a situaciones donde el amparo otorgado por las normas de modo directo o indirecto es derrotado, es decir, son manifestaciones de lo que hemos llamado derrotabilidad. El presente capítulo tiene por objeto comprobar si esta tesis es real y, en ese caso, comprender cómo operan esos dos mecanismos, esto es, qué hace o provoca que una situación que se ubica en la esfera de amparo de una norma o derecho pierda dicho amparo.

Para ello, se recogerán las explicaciones dogmáticas de estas figuras, comenzando por su origen, recepción y características. Asimismo, se procederá a explicar la particularidad, esto es, cómo algo regular pasa a ser considerado irregular, para lo cual presentaremos distintas hipótesis. Por último, terminaremos proponiendo nuestra tesis.

Desde luego, detrás de las posturas sobre estas figuras aparecen intereses que tienen que ver con actitudes más proclives a la libertad y a la seguridad o a la solidaridad, así como posiciones teóricas sobre el modo de comprender el Derecho. Por ello, en nuestro análisis y propuesta deberemos recurrir a enfoques teóricos que escapen al campo dogmático.

El desarrollo de estas dos figuras en España y Chile es notoriamente distinto, por lo que privilegiaremos la situación española por encima de la chilena.

I. FRAUDE A LA LEY

1. Recepción del «fraude de ley» por el ordenamiento jurídico español y la carencia de regulación en el sistema jurídico chileno

1.1. La recepción en España

El Código Civil español de 1889 no regulaba ni incorporaba la figura del fraude de ley. Sin perjuicio de ello, DE LA IGLESIA afirma que dentro de su articulado se encontraban algunas reglas que podrían estar inspiradas en la noción de

fraude de ley.⁸⁴⁶ Son, en todo caso, regulaciones dispersas que sancionaban conductas específicas,⁸⁴⁷ de las cuales no puede concluirse la existencia de una noción común que las moldeara. En un análisis retrospectivo, se ha mencionado como primer antecedente la denominada Ley Azcárate, de fecha 23 de julio de 1908, referida a represión de la usura. La norma decía: «Art. 9. Lo dispuesto por esta ley se aplicará a toda operación sustancialmente equivalente a un préstamo de dinero, cualesquiera que sea la forma que revista el contrato y la garantía que para su cumplimiento se haya ofrecido.»⁸⁴⁸ Esta regla intentaba atajar la evitación de la regla mediante un supuesto operativo amplio a partir del cual el aplicador podría considerar otros supuestos que produjeran resultados equivalentes a los préstamos, y no solo los expresamente contemplados en la ley, como generadores de la consecuencia normativa: la sanción por usura.⁸⁴⁹

La segunda norma que habría recogido la idea de fraude de ley es el artículo 24.2 de la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963, a la cual nos referiremos más adelante en el capítulo sexto. Otra norma que se cita como antecedente es el artículo 9 de la Ley de Arrendamientos Urbanos, introducido con fecha del 29 de diciembre de 1964, que señalaba: «Los jueces y tribunales rechazarán las peticiones que constituyan medio para eludir la aplicación de una norma imperativa, que deberá prevalecer en todos los casos frente al fraude de ley.» Se trata de una ley carente de precisión, bastante genérica, de la cual difícilmente puede extraerse una noción clara de lo que es el fraude de ley, pero lo trascendente es que, a diferencia de las previas, generó jurisprudencia, permitiendo iniciar una teorización del fraude de ley.⁸⁵⁰

Las primeras sentencias en esta materia datan de los años 1942 y 1953⁸⁵¹ construían la figura del fraude de ley a partir del antiguo artículo 4.1 del Código

⁸⁴⁶ Ejemplo de esas normas son: las que regulan la declaración testamentaria (artículos 673, 674, 756, 853 y 854); el fraude de acreedores regulado en los artículos 1111, 1297 y 1298; todas las del Código Civil español.

⁸⁴⁷ DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007). *El fraude de ley*. Valencia: Tirant lo Blanch, pp. 125-128

⁸⁴⁸ QUERALT, M. y otros (2007), p. 197; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2012), pp. 107-126, especialmente 112.

⁸⁴⁹ DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 129

⁸⁵⁰ Ver RODRÍGUEZ ADRADOS, A. (1995). *El fraude a la ley*. En *Escritos Jurídicos*. Madrid: Colegios Notariales de España, pp. 26 y ss.

⁸⁵¹ STS de 8 de abril de 1942, 17 de febrero de 1953 y 21 de mayo de 1953. En ellas se determina la resolución del contrato de arriendo en razón de subarrendamientos no autorizados, efectuados bajo otras formas jurídicas (como mandatos).

Civil español, que decía: «Serán nulos los actos ejecutados contra lo dispuesto en la ley, salvo en los casos que la misma ley condene su validez.» En este caso, el fraude de ley se presentaba como un acto «ejecutado contra lo dispuesto en la ley», es decir, dentro de la categoría de actos *contra legem*,⁸⁵² siendo naturalmente su consecuencia la nulidad del acto o contrato. Era, por lo tanto, una figura que no poseía un perfil propio que lo diferenciara del género «actos contra ley».⁸⁵³

A partir de las normas indicadas, el Derecho español efectúa una primera construcción del fraude de ley usando el modelo clásico o tradicional, consagrado en el Digesto 1.3.29: *contra legem facit, quid id facit, quod lex prohibet; in fraudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit*, esto es, «obra contra la ley el que hace lo que la ley prohíbe; y en fraude el que, salvadas las palabras de la ley, elude su sentido». De esta contraposición entre literalidad y sentido se entendía que el fraude se producía al violar indirectamente la norma, utilizando el significado literal de las palabras, pero no el sentido de la norma.

El mecanismo para determinar la existencia del quebrantamiento del espíritu de la norma era la interpretación finalista; por ello, el fraude no solo se considera como un acto contra ley, sino que además su solución se sitúa en el ámbito de la interpretación de la ley.⁸⁵⁴ En efecto, bastaba con aplicar una correcta y adecuada interpretación, entendiéndose por ella, aquella que posee la capacidad de superar la literalidad de la ley y alcanzar su espíritu, con lo cual podría determinarse la afectación a su espíritu y, como consecuencia, aplicar la nulidad correspondiente. Una importante sentencia que ejemplifica esta idea es la STS de 13 de junio de 1959 (frecuentemente citada por los fallos que se pronuncian sobre el fraude de ley), que señala que para la configuración del fraude de ley deben reunirse los siguientes requisitos: «1.º Acto o actos que contrarían la finalidad práctica de la ley defraudada, suponiendo su violación efectiva, entendiéndose los autores que el *fraudem legis* será nulo siempre que la

⁸⁵² CAFFARENA LAPORTA, J. (1992). *Artículo 6 apartado 4*. En ALBALADEJO, M. (coord.). *Comentarios al Código Civil y compilaciones forales, Tomo I*. Madrid: Revista de Derecho Privado, p. 844; SOLS LUCIA, A. (1989). *El fraude a la ley*. Barcelona: Bosch, pp. 228-230.

⁸⁵³ Ver STS de 6 de abril de 1949, 13 de junio de 1959 y 27 de diciembre de 1962

⁸⁵⁴ Ver STS de 27 de febrero de 1962.

ley, según recta interpretación, quisiera evitar el resultado práctico obtenido, pero no si solo se quiere prohibir el medio elegido para la realización del resultado.»

Conforme indicábamos las primeras concepciones del fraude de ley no lo consideraban propiamente una figura o técnica autónoma y se bastaban con la normativa existente para su recepción y aplicación conforme a la noción de actos contra ley y la interpretación finalista (entendida con la capacidad, en razón de una voluntad, de corregir los significados del texto). De esta manera, el fraude de ley no era diferenciable de los actos *contra legem*⁸⁵⁵ ni de la interpretación, por lo que para alcanzar su madurez necesitaba emanciparse de ellos, especialmente de la última.⁸⁵⁶

Se da por sentado entre los estudiosos que quien sentó las bases teóricas para la configuración del fraude a la ley en su concepción legal fue DE CASTRO, quien «adoptando la tesis denominada internacionalista o de la doble ley [...] ejercerá una importante influencia en la redacción del vigente artículo 6.4 del Código Civil.»⁸⁵⁷ La teoría internacionalista adoptada por DE CASTRO, que en sus inicios académicos estuvo ligado al derecho internacional privado, propone que la configuración del fraude de ley requiere el concurso de dos normas, la de cobertura (en la que se ampara el acto) y la defraudada o eludida (la afectada). Ello es del todo lógico si se piensa en actos de fraude en el ámbito internacional, en cuya trama necesariamente participan a lo menos dos jurisdicciones.

Un ejemplo tradicional de fraude de ley es el siguiente: en el país de celebración del matrimonio la normativa interna no admite el divorcio vincular, pero con el objeto de alcanzar el término del contrato matrimonial vía divorcio, los cónyuges se colocan bajo la jurisdicción de otro país, donde su normativa sí acepta el divorcio vincular; de esta forma, mediante el sometimiento a las leyes de dicho país (normas de cobertura), alcanzan el resultado prohibido en el país

⁸⁵⁵ Se ha dado como razón de la diferencia la forma en que se produce la contravención del ordenamiento jurídico: en los actos en fraude de ley habría una violación indirecta u oblicua; en cambio, en los actos contra ley la afectación es directa, frontal. Además, se da argumenta la existencia de una regulación diversa. DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), pp. 54-56; SOLS LUCIA, A. (1989), pp. 63-68 y 128; MEZQUITA GARCÍA-GRANERO, M. D. (2003). *El fraude a la ley en la jurisprudencia*. Pamplona: Aranzadi, pp. 29-30. En nuestra opinión, la determinación de un acto contra ley y el establecimiento de un acto en fraude de ley son decisiones distintas, en las que la primera obedece al campo interpretativo y silogístico, y la otra, a una decisión meramente aplicativa, esto es, si debe o no aplicarse la regla a un caso cubierto por ella.

⁸⁵⁶ CARRASQUER CLARI, M. L. (2002), p. 43.

⁸⁵⁷ DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 147.

de celebración del matrimonio: el fin del contrato matrimonial (norma defraudada). En el año 1878, la Corte de Casación de Francia dejó sin efecto el divorcio obtenido por la condesa Charaman-Chimay, realizado en Alemania con el objeto de eludir el ordenamiento jurídico francés, que no permitía el divorcio vincular. Para lograr el término del contrato matrimonial, la condesa se nacionalizó alemana sin un real ánimo de ligarse a dicha nación, tanto así que, obtenido el divorcio, volvió a Francia a residir con su nuevo marido.⁸⁵⁸

Este es el modelo de caso que conceptualiza DE CASTRO. Así, los requisitos y características de esta figura son: la existencia de «uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica, amparándose para ello en otra norma dictada para fin distinto»,⁸⁵⁹ lo cual comporta la concurrencia de un acto real externo no amparado «suficientemente» por el ordenamiento jurídico; un resultado contrario al ordenamiento jurídico; el fin u objeto del fraude de ley es la defensa del cumplimiento de las leyes, por lo cual no requiere una intención fraudulenta, sino que solo importa el resultado y no la posición subjetiva del infractor; y la consecuencia jurídica del fraude de ley, que será la sumisión a lo previsto para el caso en que operara la norma eludida o, en su defecto, la nulidad.⁸⁶⁰

Estas nociones propuestas por DE CASTRO se incorporaron en la legislación española en el artículo 6.4 del Código Civil, por el Decreto 1836/1974 de fecha 31 de mayo y publicado en el Boletín Oficial del Estado el 9 de julio de 1974, señalando la norma: «Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir.»⁸⁶¹

⁸⁵⁸ LOIS ESTÉVES, J. (2001). *Fraude contra derecho*. Madrid: Civitas, pp. 96-97.

⁸⁵⁹ DE CASTRO Y BRAVO, FEDERICO (1949-1952) (1984), p. 540.

⁸⁶⁰ DE CASTRO Y BRAVO, FEDERICO (1949-1952) (1984), p. 540.

⁸⁶¹ La exposición de motivos del Decreto 1836/1974 de 31 de mayo decía lo siguiente: «El capítulo dedicado a la eficacia general de las normas jurídicas, luego de reiterar con algunos perfeccionamientos disposiciones ya contenidas en el Código, introduce como innovaciones de sumo interés y muy justificada necesidad la sanción del fraude de la ley y la del abuso de derecho. Para obtener la descripción sintética de las situaciones representativas de uno y otro se han tenido especialmente en cuenta las enseñanzas de la doctrina y la jurisprudencia, así como algún antecedente legislativo y de derecho comparado. En la configuración del fraude prepondera la idea de considerar el ordenamiento jurídico como un todo; por eso es reputada fraudulenta la sumisión a una norma llevada a cabo con el propósito de obtener un resultado prohibido o contrario al conjunto del ordenamiento. Por otra parte, si frente a la norma elegida

Lo interesante de todo esto es que el sistema jurídico español ha reconocido desde hace tiempo la existencia de situaciones donde se está cubierto por una norma, pero cuya aplicación y resultado se vuelven, por alguna razón, no deseables; una de las figuras que recoge esta idea es el fraude de ley.⁸⁶²

1.2. Sobre el fraude de ley. Chile

La distancia entre Chile y España en materia de fraude de ley es enorme, en este último país se ha escrito una enormidad sobre el tema, dando lugar a una abundante jurisprudencia que los jueces utilizan regularmente resolviendo controversias judiciales conforme a ella.⁸⁶³ Es tanto que resulta inabordable, y más que aclarar el asunto, tiende a complicarlo.

En Chile la realidad es completamente distinta. Lo escrito sobre la materia es residual, muchas veces como agregado al abuso del derecho, y en general suele remitir a autores de otras latitudes, sobre todo españoles y franceses. La

aparece otra tratada de eludir, habrá de aplicarse la última. Ello quiere decir que la consecuencia correspondiente no queda circunscrita a la nulidad del acto a través del cual pretendiera lograrse un resultado fraudulento, sino que ha de comprender también la efectiva aplicación de la norma pertinente, aunque no queden excluidas ciertas consecuencias anulatorias.»

⁸⁶² Algunos autores, al analizar la evolución de esta figura, señalan que ella da cuenta de un derecho más evolucionado que supera el formalismo hacia un derecho de fines y valores. ATIENZA y RUIZ MANERO manifiestan que el fraude de ley surge en un cierto momento de desarrollo de algunos derechos, «cuando estos pierden el formalismo característico de las primeras etapas de su evolución y comienza a ser posible una interpretación que toma en cuenta finalidades y valores que subyacen a las mismas». GODOI, en parecido sentido, indica: «Es incompatible con la técnica del fraude la comprensión del Derecho como un sistema axiomático-deductivo formado solamente por reglas aplicables mecánicamente a los “hechos acaecidos”. Solamente a raíz de una comprensión y un manejo adecuado de los principios y de los tipos (como contrapuestos a los “conceptos cerrados”) a través de una metodología orientada a valores, el jurista podrá acercarse fructíferamente al tema del fraude a la ley.» ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), pp. 67-68; GODOI, M. S. (2005), p. 71. Por otro lado, algunas corrientes de autores han tendido a limitar las críticas al formalismo, señalando que en la actualidad se ha levantado una caricatura del formalismo equivalente al literalismo y a la aplicación mecánica del Derecho, cuestión que pocos defienden o han defendido. Ver GARCÍA AMADO, J. A. (2012), p. 15, nota 2, y p. 27; otros reconocen que el formalismo en el derecho se presenta como una cuestión sustantiva, y como tal debe ser observada: ver SCHAUER, F. (1988). *Formalism*. En *The Yale Law Journal*, 97, pp. 509-598 y SCHAUER, F. (2013), pp. 44-50.

⁸⁶³ Si en la página de búsqueda de jurisprudencia del poder judicial español <http://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp> se selecciona «Jurisdicción civil y contenciosa», tipo de resolución «Sentencia», tipo de órgano «Tribunal Supremo» y se busca por «Fraude de ley», en el año 2012 aparecen 202 menciones, en el año 2011, 175, y en el año 2010, 147.

jurisprudencia tampoco escapa a este panorama, siendo escasa y poco elaborada.⁸⁶⁴

La primera característica que debe señalarse respecto de esta figura en Chile es la carencia de regulación legal. FUEYO señala: «Decididamente no estuvo en la mente de Bello el fraude a la ley al redactar el Código Civil [...] Efectivamente, aunque la expresión «fraude» esté empleada trece veces en el Código Civil, «fraudenta» en cuatro oportunidades y «fraudentamente» en una, en ninguna de tales aplicaciones está comprendida alguna noción de fraude a la ley.»⁸⁶⁵ DOMÍNGUEZ, en el mismo sentido, expresa la falta de una regla o norma específica que lo regule; el antecedente más cercano es la figura del fraude a los acreedores (fraude pauliano, artículo 2468 del Código Civil), sin perjuicio de la existencia de varias normas que repugnan las formas de fraude.⁸⁶⁶

Al no haber una norma que la consagrara, los partidarios de esta institución se vieron en la necesidad de generar una fuente de regulación dentro del llamado «espíritu general de la legislación o equidad natural» (artículo 24 Código Civil)⁸⁶⁷ o de los «principios de equidad» (artículo 170 N.º 5 del Código de Procedimiento Civil)⁸⁶⁸ que, en defecto de una ley que resuelva el caso, permite que los jueces usen como argumento los «principios de equidad», que

⁸⁶⁴ Haciendo un parecido ejercicio al recién descrito, en el buscador de jurisprudencia del poder judicial chileno http://www.poderjudicial.cl/juris_pjud/jurisprudencia.php al buscar «fraude de ley» en cualquier tipo de jurisdicción, sin límite de año y exclusivamente en la Corte Suprema, la respuesta fue nula. Cambiando la frase a «fraude a la ley», la respuesta fue de 33 fallos (el más antiguo, del 2005), muchos de los cuales no tienen relación con la noción de fraude de ley, sino con situaciones de simulación.

⁸⁶⁵ FUEYO LANERI, F. (1992). *El fraude a la ley*. En *Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales*, 2 (88), p. 39.

⁸⁶⁶ DOMÍNGUEZ ÁGUILA, R. (1992). *Fraus omnia corrumpit. Notas sobre el fraude en el derecho civil*. En *Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales*, LXXXIX (3), pp. 76 y ss. Es tan evidente la falta de regulación que el autor se plantea como objetivo en su monografía esclarecer la existencia de un «principio general que pudiera fundar una sanción al fraude civil aun en ausencia de regla positiva expresa», p. 10.

⁸⁶⁷ Concepto utilizado por el legislador en el artículo 24 del Código Civil, referido a la regulación de la interpretación, en el que el legislador dispone como regla general, subsidiaria de interpretación, el recurso «al espíritu general de la legislación» y a la «equidad natural». DUCCI distingue entre principios de la legislación y principios generales del derecho: los primeros tienen mayor generalidad que las normas expresas y se obtienen por deducción o inducción de la normativa; los segundos son los principios fundamentales de la legislación, extraídos mediante un proceso de abstracción y generalización creciente, siendo su determinación una cuestión «difícil y discutida». DUCCI CLARO, C. (2006). *La interpretación jurídica*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, p. 153.

⁸⁶⁸ Art. 170 (193). Las sentencias definitivas [...] contendrán: [...]

4.º Las consideraciones de hecho o de derecho que sirven de fundamento a la sentencia;

5.º La enunciación de las leyes, y en su defecto de los principios de equidad, con arreglo a los cuales se pronuncia el fallo.

incluyen los «principios generales del Derecho». Así lo expresan algunos autores⁸⁶⁹ y sentencias.⁸⁷⁰

FUEYO fija como principio general del Derecho la inadmisibilidad de los actos *contra legem*, para luego indicar que el fraude a la ley es uno de esos tipos de actos; por lo tanto, si los principios generales reprochan las conductas *contra legem* y esta es una de ellas, el autor concluye necesariamente que el ordenamiento jurídico reprocha y no admite la contravención de la ley vía indirecta u oblicua, precisamente el fraude a la ley.⁸⁷¹ La noción de causa o causa lícita (artículo 1467 del Código Civil), el requerimiento de objeto lícito (artículo 1466 del Código Civil) y la buena fe son los elementos que permiten introducir el fraude de ley como un acto rechazado por el sistema normativo.

DOMÍNGUEZ, después de una extensa revisión de la normativa civil que demuestra su acabado conocimiento del ordenamiento nacional, concluye que un conjunto normativo da cuenta de una idea subyacente o principio general de la legislación que es el *fraus omnia corrumpit* –el fraude todo lo corrompe–. En efecto, la intención del sistema jurídico es perseguir esta forma particular de violación oblicua o indirecta y por ello considera incorporado el «fraude de ley».⁸⁷²

⁸⁶⁹ ROGEL señala que el fraude de ley «pasa a formar parte del catálogo de principios generales del derecho...» ROGEL CÉSPEDES, B. (2008). *La elusión tributaria y la teoría del abuso del derecho y el fraude a la ley en el derecho tributario chileno* (memoria de grado). Valdivia: Universidad Austral de Chile, p. 28.

⁸⁷⁰ SCA Concepción, Recurso de Amparo Económico n.º 2775/2002, ratificada por la Corte Suprema con fecha del 31 de diciembre del 2002, causa rol n.º 4965/2002.

⁸⁷¹ FUEYO LANERI, F. (1992), pp. 38 y 41.

⁸⁷² DOMÍNGUEZ ÁGUILA, R. (1992), pp. 80-81. A modo de ejemplo se podrían señalar el artículo 11, cuyo objetivo sería precaver el fraude («Cuando la ley declara nulo algún acto, con el fin expreso o tácito de precaver un fraude, o de proveer a algún objeto de conveniencia pública o privada, no se dejará de aplicar la ley, aunque se pruebe que el acto que ella anula no ha sido fraudulento o contrario al fin de la ley [...]. El artículo 1578 N.º 3 sanciona con nulidad el pago hecho al deudor insolvente en fraude de los acreedores a cuyo favor se ha abierto concurso –regla complementaria de la acción pauliana–. El fraude además constituye para su autor una verdadera marca, como las infamias del Derecho Romano, que le hace inhábil para el ejercicio de una guarda, tal cual resulta del artículo 497 N.º 12 y del artículo 539 N.º 2, que le transforma en causal de remoción de la guarda, no solamente de la del pupilo afectado, sino de toda otra que ejerza al mismo tiempo (artículo 541). Por el artículo 706 el fraude se opone a la buena fe, ya que el uso de un medio fraudulento para hacerse del dominio es lo contrario a la conciencia de haber adquirido la cosa por medios legítimos. Y la acción pauliana del artículo 2468, institución independiente y con raíces en el Derecho Romano»; en parecido sentido, FUENTES GUIÑEZ, R. (1998). *El fraude a la ley*. Santiago de Chile: Congreso, pp. 141-142.

También se debe indicar que, en las distintas definiciones que ha elaborado la doctrina,⁸⁷³ aparecen dos consideraciones comunes.

La primera referida a la manera de producción: por medio de actos o negocios jurídicos, utilizados u organizados de una forma tal que se transforman en instrumentos que contravienen las normas prohibitivas e imperativas, pero no de modo directo o frontal sino («mañosamente»)⁸⁷⁴ mediante un rodeo o ataque indirecto,⁸⁷⁵ o como dicen las definiciones, por medio de «actos lícitos», «permitidos», «ingeniosos», «en apariencia lícitos» o que «crean las condiciones de aplicación de una norma». Esta forma de contravención supondría una violación oblicua o indirecta del ordenamiento, reconociendo que aparentemente

⁸⁷³ FUENTES señala «el empleo de un acto o combinación de actos, jurídicos y/o fácticos, en sí lícitos y reales, pero que conducen a un resultado prohibido por la ley o análogo a éste». FUENTES GUIÑEZ, R. (1998), p. 32. DIEZ indica que «el fraude a la ley consiste en la celebración de varias formas jurídicas permitidas por la ley, las cuales, juntas y combinadas, producen un resultado que la ley prohíbe. El fraude a la ley no burla la letra, sino solo su espíritu». DIEZ DUARTE, R. (1982). *La simulación de contrato en el código civil chileno*. Santiago de Chile: Fallos del Mes, p. 249. BARROS lo define como aquel que «sanciona el propósito de sustraerse a una prohibición legal de desarrollar una actividad o de una norma imperativa de orden público que prescribe una conducta [...] En suma, el fraude a la ley es un correctivo al mal uso que se puede hacer de las potestades que el derecho entrega a las personas para dar la forma jurídica que estiman conveniente a sus relaciones recíprocas, en virtud del principio de autonomía privada». BARROS BOURIE, E. (2009). *Tratado de responsabilidad extracontractual*. Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, pp. 653-654. VERGARA BAEZA entiende «que el fraude a la ley consiste en procedimientos en sí lícitos, o en maniobras jurídicas a veces ingeniosas, que tienen la apariencia de legalidad y que, sin embargo, permiten realizar lo que la ley prohíbe o no hacer lo que la ley ordena». VERGARA BAEZA, J. D. (1958). *Fraude a la ley en el derecho privado interno* (memoria de grado). Santiago de Chile: Universidad Católica de Chile, p. 12. Para FUEYO, quien elabora su propia definición a partir de la doctrina española (Luis Diez-Picazo, De Castro y Bravo, Jaime Lluís y Navas Brusi, FEDERÍCO Puig Peña, Manuel ALBALADEJO, y José Castán Tobeñas), expone que «hay fraude cuando, por actos reales (no simulados) y voluntarios aunque a veces sin que exista necesariamente intención fraudulenta a juicio de la mayoría, se crea de hecho una situación aparentemente lícita y conforme a la ley, tomada esta en su literalidad; pero que tienen como efecto violar el espíritu de la ley, pudiendo infringir a este respecto el contexto o bien normas determinadas. El resultado buscado es contrario a una norma tenida como fundamental en la regulación de la materia de que se trata, teniendo además carácter de imperativa o prohibitiva». FUEYO LANERI, F. (1992), pp. 40-41. DOMÍNGUEZ, tomando lo señalado por VIDAL, señala que el fraude civil se puede definir como «la evicción, por el sujeto de derecho de una regla de conducta imperativa a la que tenía obligación de someterse»; luego, siguiendo a Ghestin/Goubeaux, indica que «consiste en crear las condiciones de aplicación de una regla de derecho cuyos efectos neutralizan las consecuencias jurídicas desfavorables de la situación inicial del individuo. En suma, el fraude, desde este punto de vista, consiste en usar la regla jurídica para un fin ilícito o no tolerado por el Derecho». DOMÍNGUEZ ÁGUILA, R. (1992), p. 84.

⁸⁷⁴ FUEYO LANERI, F. (1992), p. 38

⁸⁷⁵ FUENTES GUIÑEZ, R. (1998), p. 45; RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999). *El abuso del derecho y el abuso circunstancial*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, p. 107; DOMÍNGUEZ ÁGUILA, R. (1992), pp. 84-85, entre otros.

se actúa en conformidad al Derecho, como señalan FUENTES y FUEYO a partir de la idea de Castán Tobeñas, en España.⁸⁷⁶

La segunda, referida a la violación de la regla que se concreta, al crear unas condiciones de aplicación de una regla destinadas a neutralizar sus consecuencias jurídicas negativas. En definitiva, la conducta consiste en impedir la aplicación de una norma imperativa,⁸⁷⁷ modificando los supuestos de la norma, de acuerdo a LLUIS y NAVAS;⁸⁷⁸ o si se trata de una norma prohibitiva, se burla, generando un resultado práctico equivalente⁸⁷⁹ a la situación prohibida.

Así, la estructura del fraude propuesto por la doctrina chilena es en cierto sentido semejante a la de la doble ley recogida por la legislación española, donde actúa una regla como instrumento de la contravención, y otra, imperativa o prohibitiva como afectada.

Pese a la falta de una regla expresa y de claridad respecto a la fuente en la construcción chilena del fraude de ley, se da por sentado que, a pesar de la carencia de una elaboración y tratamiento sistemáticos, el fraude de ley, conformado por una regla que ampara la conducta y otra que se ve afectada, es usado y reconocido en Chile, y sirve como razón para la explicación de teorías, como el levantamiento del velo, o de decisión en fallos en los que se ha entendido que, en ciertos casos ubicados bajo el significado de una ley, la regla que otorga un amparo finalmente termina no aplicándose.⁸⁸⁰

⁸⁷⁶ FUEYO LANERI, F. (1992), p. 41; FUENTES GUIÑEZ, R. (1998), p. 46.

⁸⁷⁷ DOMÍNGUEZ ÁGUILA, R. (1992), pp. 84-85.

⁸⁷⁸ FUENTES GUIÑEZ, R. (1998), p. 46, también recoge a estos autores españoles.

⁸⁷⁹ FUENTES GUIÑEZ, R. (1998), pp. 42-43.

⁸⁸⁰ En materia de levantamiento del velo ver Corte Suprema de 2 de junio de 2009, causal rol n.º 1527/2008; y Corte de Apelaciones de Concepción, Recurso de Amparo Económico, n.º 2775/2002, ratificada por la Corte Suprema con fecha de 31 de diciembre del 2002, causa rol n.º 4965/2002; Corte Suprema de 2 de junio de 2009, causal rol n.º 1527/2008, que indican: «Técnica judicial en virtud del cual, es lícito a los tribunales en ciertas ocasiones ignorar o prescindir de la forma externa de la persona jurídica, para con posterioridad penetrar en su interior a fin de develar los intereses subyacentes que se esconden tras ella y alcanzar a las personas y bienes que se amparan bajo el velo de la personalidad, con el objeto de poner fin a fraudes y abusos mediante la aplicación directas de las normas jurídicas a los individuos que pretendían eludirlas y la declaración de inoponibilidad de la persona jurídica respecto de los terceros que resulten perjudicados» (LÓPEZ DÍAZ, P. (2001) *La doctrina del levantamiento del velo y la instrumentalización de la personalidad jurídica*. Santiago de Chile: Universidad Adolfo Ibáñez, p. 59); la Corte de Apelaciones de Concepción, Recurso de Amparo Económico n.º 2775/2002, ratificada por la Corte Suprema con fecha de 31 de diciembre de 2002, causa rol n.º 4965/2002, indicó: «5.º Que, a mayor abundamiento, lo que en realidad se pretende con este recurso es la apertura de un portón clausurado por la autoridad administrativa y confirmada su decisión por el órgano jurisdiccional, con conocimiento de la existencia al interior de lotes de

2. Requisitos y características del fraude de ley

Existe una semejanza en la concepción de esta figura en Chile y en España, estructurada bajo la idea de la doble ley, por ello nos remitiremos a la doctrina y jurisprudencia españolas debido a la elaboración de esta noción, haciendo referencias a la situación chilena solo cuando estimemos que exista una diferenciación importante.

inmuebles que usaban ese como acceso principal, pero quien lo solicita tiene tal grado de vinculación con la sociedad sancionada que en los hechos aparecen todas esas compañías estructuradas como formas jurídicas tendientes a un solo fin, cual es el desarrollo del proyecto inmobiliario y recreacional Valle Alto del Sol. De lo razonado en el motivo primero cobra vigencia, por tanto, lo que la doctrina conoce como acto en fraude. Este no es el acto que contraría directamente la ley (oculto a veces bajo una simulación), sino el acto que se ajusta al sentido de una norma, pero pretende obtener el resultado prohibido por otra o por el conjunto del ordenamiento jurídico. Así, se distinguen dos normas: una, la norma de cobertura; otra, la norma defraudada o violada. Y la doctrina del levantamiento del velo es útil para sancionar los casos de abuso de la personalidad jurídica en fraude a la ley, cuando existe una identidad de personas o empresas, llegando, por la vía de aplicación de los principios generales del derecho, admitidos según el artículo 24 del Código Civil, a desestimar la personalidad jurídica si esta es usada ilegítimamente». La Corte Suprema, en fallo de 25 de junio de 2007, causal rol n.º 6.658/2005, referido a la validez de una cláusula en la que el comprador de un vehículo usado renunciaba anticipadamente a la acción por vicios ocultos o redhibitorios (el vendedor fue una empresa automotriz), aceptó la nulidad de dicha cláusula fundamentalmente por dos razones: por el artículo 1465 del Código Civil, que dispone «la condonación del dolo futuro no vale», norma prohibitiva sancionada con la nulidad absoluta, asimilando los hechos a una situación donde se condona el dolo futuro; y por considerar que esta cláusula fue dada en «abuso de contratación», el cual «se confunde con el llamado “fraude a la ley”». La facultad de contratar, incorporada en la personalidad de todo sujeto de derecho, no puede ejercerse abusivamente para conseguir un resultado opuesto a la ley o prohibido por ella. En el acto abusivo «su autor se vale de su facultad de contratar para extender su derecho subjetivo a un ámbito que no está amparado por este, alcanzando intereses que repugnan a la norma» (RODRÍGUEZ GREZ, P. (1997). *El abuso del derecho y el abuso circunstancial*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, p. 103). La Corte Suprema, con fecha de 18 de agosto de 2002, también reconoce el fraude en materia laboral. Antes de hacer la cita, demos una pequeña explicación. En Chile la continuidad de la relación laboral concede una serie de derechos, como indemnizaciones por años de servicio, días de feriado, etc. Algunas entidades, especialmente académicas, a fin de impedir la continuidad, contratan a trabajadores (académicos) por el periodo de clases, de marzo a diciembre, mes en que finiquitan la relación laboral, y en marzo del año siguiente vuelven a contratar al académico. Se alegó que la maniobra de introducir estas lagunas era en fraude de ley, a objeto de impedir la continuidad de la relación laboral y sus derechos correlativos. El fallo señala: «Noveno. [...] Al respecto, dice un tratadista, lo que a la ley le interesa es el fondo, las consecuencias de los actos, y no su forma, aunque este se ajuste a la letra de la misma ley. El legislador, al dictar una orden o una prohibición, quiere que produzca sus efectos aun en contra de combinaciones que tratan de eludirla y aun cuando estas adopten formas legales; aquel no puede tolerar que la norma sea burlada por maniobras ingeniosas que adoptan formas o vestiduras de esta naturaleza» (ALESSANDRI, A. Y otros (1945). *Derecho Civil (tomo 1)*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, p. 558). «Décimo: Que, por lo dicho, no es admisible que la estabilidad en el empleo pueda no ser respetada, mediante las aludidas figuras de celebraciones sucesivas de contratos y finiquitos a las que se ha hecho referencia.» Otro fallo en materia laboral está en SCS del 29 de octubre de 2007, causa rol n.º 2565/2006, referida a la constitución de un sindicato, con la intención de impedir el despido de un trabajador.

2.1. «Actos» realizados al amparo de un texto jurídico (norma de cobertura)

2.1.1. «Actos realizados»

El primer elemento constitutivo del fraude es la concurrencia de «actos». Sobre esta afirmación se deben precisar dos detalles.

Uno consiste en que al hablar de «actos», se está haciendo referencia al llamado «acto jurídico», es decir, un hecho humano, voluntario y realizado con la intención de generar consecuencias jurídicas, sea como acto jurídico propiamente tal o como negocio jurídico.⁸⁸¹ En ese sentido, el fraude de ley requiere de una voluntad exterior organizada para generar una situación que será, en definitiva, la valorada. Los hechos jurídicos de la naturaleza, entendidos como aquellos donde no concurre la voluntad, es decir, sucesos a los cuales se les han adherido consecuencias jurídicas,⁸⁸² no pueden realizarse ni organizarse, sino que simplemente ocurren.⁸⁸³ En España, el texto no propone limitaciones, por lo cual, cabe toda actuación derivada de la voluntad que genere efectos jurídicos y no solo los que se consideran negocio jurídico (acuerdo de voluntades).⁸⁸⁴

⁸⁸¹ LACRUZ BERDEJO, J. L. (dir.) (2005). *Elementos de derecho civil I, parte general (tomo 3)*. Madrid: Dykinson, pp. 115-124.

⁸⁸² Ver RODRÍGUEZ ADRADOS, A. (1995), p. 53.

⁸⁸³ FUEYO dice que en Chile el acontecimiento que da lugar al fraude a la ley puede ser un hecho o un negocio jurídico (acuerdo de voluntades), con lo cual, dejando de lado el segundo, daría a entender que un hecho (cualquier acontecimiento de la naturaleza o del hombre) sirve como supuesto del fraude a la ley. Sin embargo, al explicar este requisito, el autor habla de «una conducta, por supuesto exteriorizada», con lo cual el cariz del acontecimiento queda reducido a conductas (actos) que son exteriorizados (voluntarios), es decir, un acto voluntario que se realizó con el fin de generar una consecuencia, en este caso, jurídica. De esta forma, FUEYO finalmente propone como supuesto del fraude la concurrencia de un acto jurídico o de un negocio jurídico, dejando fuera los hechos de la naturaleza y los del hombre que no buscan consecuencias jurídicas. FUEYO LANERI, F. (1992), p. 41. Una explicación se requiere para entender la conclusión a que llegamos: los actos voluntarios realizados sin la intención de producir consecuencias jurídicas, aunque las generen (delitos cuasidelitos, cuasicontrato), no son considerados por la doctrina nacional tradicional como actos jurídicos. VIAL DEL RIO, V. (2006). *Teoría general del acto jurídico*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, pp. 24-25. FUENTES también propone que puede tratarse de actos jurídicos y o fácticos que deben entenderse como ajenos al control de la voluntad humana o que no buscan una consecuencia jurídica. Sin embargo, el mismo autor concluye que es difícil encontrar un ejemplo en tal sentido, aunque señala como tal una interpretación cuyo efecto sea producir un fraude, donde el hecho sería la interpretación, un planteamiento curioso cuando es obvio que una interpretación es una decisión y por ello, un acto completamente voluntario. FUENTES GUIÑEZ, R. (1998), pp. 46-47 y 49.

⁸⁸⁴ Ver RODRÍGUEZ ADRADOS, A. (1995), p. 53; en el mismo sentido, DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 201.

Lo otro es relativo a la cantidad de actos que debieran concurrir. La doctrina española concuerda mayoritariamente en que las conductas en fraude de ley pueden constar de la concurrencia de un acto o de una pluralidad de ellos (que será lo normal), pues se fundan sobre el sentido general del texto, que solo exige actuar en fraude de ley.⁸⁸⁵ En Chile se sostiene la misma postura.⁸⁸⁶

Por último, el acto jurídico como tal debe existir y ser perfecto, y por tanto, cumplir con todos los requisitos que la ley exige respecto de ese acto para que su nacimiento sea real, válido y eficaz. En consecuencia, deben concurrir: la voluntad o consentimiento, correctamente exteriorizados o conformados, y la causa y objeto, reales y lícitos.⁸⁸⁷ Si no fuera de este modo, el acto sería ineficaz al contravenir frontalmente la ley, quedando en la categoría de violación directa y no de contravención indirecta en fraude de ley.⁸⁸⁸

2.1.2. «Al amparo del texto de una norma»

En la noción de la doble ley en que se funda el texto normativo que consagra el fraude de ley en el Código Civil español, seguido en parte importante por la doctrina chilena, es requisito la concurrencia de una norma que ampare la conducta realizada, exigencia que, a nuestro juicio, le otorga el carácter al fraude de ley.

2.1.2.1. ¿Amparo o apariencia?

Para que una situación pueda catalogarse como fraude de ley, requiere de la existencia de un acto nacido lícitamente, por tanto, cumplir con todos los requisitos que la ley exige respecto de ese acto para que su nacimiento sea real, válido y eficaz. En consecuencia, deben concurrir: la voluntad o consentimiento,

⁸⁸⁵ DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 182.

⁸⁸⁶ FUENTES GUIÑEZ, R. (1998), pp. 47-49. Contrario a ello, fundado en otra concepción del fraude de ley como parte del abuso del derecho (abuso de interés), para RODRÍGUEZ este carácter esencial del fraude es el «ejercicio abusivo, excesivo e indebido del derecho subjetivo a contratar (facultad de contratar), en término de perseguir con ello un fin que contraviene el derecho objetivo y las prohibiciones que en él se contienen». Para que acaezca esta especie de abuso de derecho se requiere la concurrencia de, a lo menos, dos actos jurídicos relacionados, ya que en sí mismos estos actos son jurídicamente válidos y solo en combinación puede considerarse que desbordan los intereses jurídicamente tutelados. RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), pp. 107-108.

⁸⁸⁷ En Chile, la mayoría de los autores señala que el acto debe ser real y lícito, sin perjuicio de que algunos de ellos utilicen como mecanismo de sanción la nulidad absoluta por falta de causa u objeto lícito. FUENTES GUIÑEZ, R. (1998), p. 32; DIEZ DUARTE, R. (1982), p. 249; VERGARA BAEZA, J. D. (1958), p. 12.

⁸⁸⁸ DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 182.

correctamente exteriorizados o conformados, y la causa y objeto, reales y lícitos,⁸⁸⁹ como dice SOLS, deben ser actos «verdaderamente legales».⁸⁹⁰

El fraude de ley no es un problema de calificación, esto es, de determinación del acto o hecho que se trata. En la calificación, la decisión es sobre la ubicación de un determinado hecho o conjunto de ellos, bajo una determinada figura, negocio o institución jurídica, que implicará determinadas consecuencias jurídicas, lo que PALAO TABOADA describe gráficamente como «poner una etiqueta a un acto o negocio, establecer a qué tipo de norma pertenece».⁸⁹¹ Quien califica debe determinar los hechos y otorgarles un significado encuadrándolos en alguna regla o categoría. El problema de la calificación reside en que los hechos son ambiguos y pueden ubicarse en distintas reglas; en cambio, en el fraude de ley no hay dudas ni en el significado de la regla ni en la «etiqueta» que debe asignársele al acto o hecho, sino que el problema se produce en la decisión sobre la aplicación de la regla a un caso concreto. Lamentablemente, en algunas ocasiones la jurisprudencia resuelve cuestiones de mera calificación como si fueran casos de fraude de ley, lo que conlleva un abuso del concepto, aumentando la confusión y comprensión que sobre esta figura existe.⁸⁹²

⁸⁸⁹ En Chile, la mayoría de los autores señala que el acto debe ser real y lícito, sin perjuicio de que algunos de ellos utilicen como mecanismo de sanción la nulidad absoluta por falta de causa u objeto lícito. FUENTES GUIÑEZ, R. (1998), p. 32; DIEZ DUARTE, R. (1982), p. 249; VERGARA BAEZA, J. D. (1958), p. 12.

⁸⁹⁰ SOLS LUCIA, A. (1989), p. 99.

⁸⁹¹ PALAO TABOADA, C. (2001) (2009), p. 133.

⁸⁹² Ver los casos que expone MEZQUITA GARCÍA-GRANERO, M. D. (2003), pp. 43-46. Otros ejemplos de confusión son la STS de 28 de enero del 2008, en el cual el mandatario opta por un procedimiento sumario de ejecución hipotecaria que, según el actor, se hizo vulnerando las obligaciones que, como mandatario, impone el artículo 1719 del Código Civil, que son cuidar los intereses del mandante como si el negocio fuera propio. El Tribunal finalmente rechaza la demanda argumentando que la ley entrega al mandante opciones para la ejecución y al hacerlo lo hace correctamente, con independencia de si su resultado no es el esperado. En esta sentencia el problema era si el actor, al obrar eligiendo el procedimiento, actuó dentro o fuera del estándar de responsabilidad que la ley exige. Otro ejemplo es la SAP de Barcelona de 27 de marzo del 2001, en la que el fraude habría impedido que el actor usara su derecho de retracto (variedad de derecho de adquisición preferente) frente a la venta que hizo del inmueble. El fraude se habría producido al eludir los derechos legítimos de los arrendatarios. La sentencia rechaza la petición del actor, señalando que el derecho de retracto no opera en el caso de que la compraventa recaiga sobre la totalidad de un edificio y el objeto del arriendo sea una parte del inmueble, una porción menor del total vendido, supuesto que no es el contemplado en el artículo 47 de la L.A.U., no existiendo ningún derecho legítimo de los arrendatarios afectados. Esta discusión no trata sobre el fraude a la ley sino sobre calificación, en cuanto a si procede o no el derecho de retracto en el arriendo de una porción de una propiedad que se enajena íntegramente. Otro ejemplo es la STS de 21 de diciembre del 2006, en la que pide el actor la declaración de fraude de ley en atención a que se burló el plazo de contrato, por el hecho de

La doctrina española ha realizado críticas a la redacción del artículo 6.4, que habla de «los actos realizados al amparo del texto de una norma». De su tenor literal se infiere que el sujeto actúa amparado por una norma; sin embargo, y he ahí el problema, si así fuera, se estaría ante una contradicción: quien actúa de esa manera estaría protegido por el Derecho; pero si incurre en fraude, no lo estaría, de modo que se produciría una situación en la que algo es lícito e ilícito al mismo tiempo.

En la lógica de lo lícito-ilícito, si alguien actúa amparado por la norma, es decir, refugiado en la tutela reconocida por el ordenamiento jurídico, lo hará lícitamente, por lo que su actuar no podría ser calificado como fraude de ley. Justamente, la STS de 13 de junio de 1959 manifiesta que, si existe una real cobertura, no hay fraude de ley: «2º Que la ley que ampara el acto o actos no tenga el fin de protegerlos...»⁸⁹³ En ese sentido DE LA IGLESIA señala que «según doctrina pacífica de nuestra jurisprudencia, el verdadero acogimiento del comportamiento realizado por la norma en que se ampara dota de legitimidad a este y veda toda posibilidad de calificación como fraudulento».⁸⁹⁴

Es más, si realmente existiera un acto con real cobertura y este afectara al ordenamiento jurídico, eludiéndolo u obteniendo un resultado prohibido, el problema no sería de fraude de ley, sino de «conflicto de normas»; en efecto, por un lado, estaría la norma utilizada y por otro, la contravenida o eludida.⁸⁹⁵ Este conflicto se soluciona utilizando los métodos o criterios que rigen esta clase de conflictos, principalmente especialidad y jerarquía.⁸⁹⁶

que la propiedad arrendada estaba sometida a un usufructo que llegó a su fin por el fallecimiento de la usufructuaria. El Tribunal rechazó la demanda argumentando que la existencia del usufructo fue manifestada desde el inicio en el contrato con pleno conocimiento de la arrendataria. En esta discusión, más que un fraude a la ley, se discuten los elementos del contrato y la eficacia del término del usufructo como justificación del término del contrato.

⁸⁹³ En idéntico sentido, la STS de 30 de junio de 1993 indicaba como requisito del fraude de ley «b) que la norma en que el acto pretende apoyarse no vaya dirigida, directa y expresamente, a protegerlo, bien por constituir un supuesto normal, bien por ser el referido un medio de vulneración de otras normas». Ver también las STS de 1 de diciembre de 1995, 7 de junio de 1997 y 2 de febrero de 2006.

⁸⁹⁴ DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 226; CAFFARENA LAPORTA, J. (1992), p. 850.

⁸⁹⁵ CAFFARENA LAPORTA, J. (1992), p. 850; RODRÍGUEZ ADRADOS, A. (1995), p. 53.

⁸⁹⁶ DE LA IGLESIA, tomando la teoría de SOLS LUCÍA, se inclina por conceder eficacia al acto realizado bajo la norma de cobertura en razón de la buena fe del sujeto y del principio de conservación de los actos jurídicos. DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 242.

De esta forma, en la lógica licitud-ilicitud, si hay cobertura, no hay fraude de ley o a lo más existe un conflicto de norma.

La doctrina intenta evitar esta contradicción indicando que el amparo es simplemente una apariencia o, como dice SOLS LUCIA, un «disfraz bajo el que se sitúa el defraudador».⁸⁹⁷ Dicho de otra forma, la concurrencia de una norma que ampare el acto (de cobertura) no puede otorgar una tutela o refugio reales, sino que se trata de una protección incompleta o insuficiente. Por ello, en realidad no existe amparo jurídico, pues este es solo aparente: no es completo, no sirve de refugio, no brinda una tutela o protección jurídica reales.⁸⁹⁸ Se trata, entonces, de un «acto realizado con cobertura jurídica aparente».⁸⁹⁹

De la misma opinión son algunos autores chilenos como FUEYO,⁹⁰⁰ DOMÍNGUEZ⁹⁰¹ o VERGARA BAEZA.⁹⁰² Para FUEYO, el fraude de ley requiere la concurrencia de una *aparente licitud* que se funda en el acogimiento a la literalidad de la norma. Para esta tesis, el acto es inválido desde su nacimiento, siempre ha sido contrario a la ley; lo que sucede es que, debido a un acogimiento al tenor literal de la norma, existe una situación «aparentemente lícita» (idea tomada de autores españoles),⁹⁰³ pero al aplicar una interpretación que determine su sentido, se revela que el acto es contrario a la ley desde su nacimiento mismo.⁹⁰⁴

A modo de aclaración, la apariencia del acto en fraude de ley se diferencia de la apariencia de la simulación en un aspecto principal: el acto realizado es real, válido y eficaz y no existe apariencia en sí mismo, sino que corresponde a lo deseado por el sujeto; por el contrario, en la simulación existe una voluntad

⁸⁹⁷ SOLS LUCIA, A. (1989), pp. 97-98.

⁸⁹⁸ SAP Almería, 3 de julio de 1999, en el cual se rechaza tercería en atención a que se desvaneció el carácter de tercero al existir sustancialmente identidad entre la sociedad tercerista y el ejecutado (desapareciendo la condición de tercero).

⁸⁹⁹ DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 227.

⁹⁰⁰ FUEYO LANERI, F. (1992), pp. 38 y 41.

⁹⁰¹ DOMÍNGUEZ ÁGUILA, R. (1992), pp. 84-86.

⁹⁰² VERGARA BAEZA, J. D. (1958), p. 12.

⁹⁰³ FUEYO LANERI, F. (1992), pp. 40 y 43. Especialmente nombra a PUIG PEÑA y ALBALADEJO.

⁹⁰⁴ FUEYO LANERI, F. (1992), pp. 43 y 40; en parecido sentido, BARROS BOURIE, E. (2009), pp. 651-652 y 654.

distinta a la manifestada y los sujetos no desean ningún efecto jurídico del acto manifestado o desean uno distinto.⁹⁰⁵

En este punto aparece una de las problemáticas esenciales del fraude de ley: determinar qué transforma la protección jurídica de un acto real (no simulado) y válido (sin vicios) en una situación no aceptada por el sistema normativo. IGLESIAS ha afirmado que «la clave para solventar esta cuestión será precisar cuándo la ley no protege ciertamente el acto realizado bajo su cobijo aparente»,⁹⁰⁶ pero en nuestra opinión, huyendo de la dicotomía lícito-ilícito, más que un problema de la ley es un problema de situaciones aplicativas, donde en razón de la especialidad, el aplicador decide no otorgar ese amparo que, si ciñera a la aplicación mecánica de la ley, debería aplicar, pero que al considerar otras circunstancias relevantes, lleva a negar su aplicación.

2.1.2.2. La norma que otorga cobertura

Como se ha explicado, el primer elemento de la figura del fraude de ley es la concurrencia de un acto que se ampare en una norma. Si no existe tal protección o apariencia de amparo, es decir, si no existe una norma que sustente el acto, entonces no hay fraude de ley.⁹⁰⁷

Sobre el tipo de norma que puede servir de cobertura, parte de la doctrina indica que no debe ser una norma concreta, sino que la cobertura puede venir otorgada por «normas generales que consagran la autonomía privada e incluso, fuera de ella, por la simple libertad de la persona».⁹⁰⁸ En general, podría provenir de «una norma, de la costumbre, de un principio general del Derecho o del ejercicio de un derecho derivado de su formal reconocimiento».⁹⁰⁹ Lo significativo es que sea el Derecho el que otorgue la aparente protección, sin importar el tipo de fuente, ya que lo que marca esencialmente el fraude de ley «será la ausencia de tutela por parte del ordenamiento jurídico al resultado logrado por tal vía»⁹¹⁰

⁹⁰⁵ SOLS LUCIA, A. (1989), p. 97. En Chile, según el mismo argumento, en un caso el acto es aparente y en otro, real; la doctrina distingue entre ambas figuras. DOMÍNGUEZ ÁGUILA, R. (1992), pp. 85-86; FUENTES GUIÑEZ, R. (1998), pp. 44-45; RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 107.

⁹⁰⁶ DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 217.

⁹⁰⁷ MEZQUITA GARCÍA-GRANERO, M. D. (2003), p. 81.

⁹⁰⁸ CAFFARENA LAPORTA, J. (1992), p. 851.

⁹⁰⁹ DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 227.

⁹¹⁰ Ver DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), pp. 226-227. Señala este autor que del artículo 6.4. del Código Civil español podría decirse que solo lo autoriza en caso de normas escritas

Algunos autores no están de acuerdo con esta interpretación y restringen el tipo de normas que pueden usarse como cobertura, lo que pareciera condecirse con el tenor literal de la regla, que habla de «los actos realizados al amparo del texto de una norma», de modo que la norma de cobertura se radica en una norma concreta que conste en un texto, dejando fuera los principios generales y la costumbre.

ATIENZA y RUIZ MANERO, desde una perspectiva reduccionista sobre el tipo de norma que puede usarse a modo de cobertura, proponen que sea una «regla regulativa que permite el uso de una norma que confiere poder».⁹¹¹ Las reglas regulativas son aquellas «que regulan la conducta estableciendo que, en ciertas circunstancias, es obligatorio, prohibido o permitido realizar determinadas acciones».⁹¹² A su vez, las normas que confieren poder son normas constitutivas, esto es, aquellas que, al realizar determinadas acciones, dan lugar a un estado de cosas que supone un cambio normativo (capacidad para producir un resultado).⁹¹³ Dentro del sistema normativo, las reglas constitutivas suelen estar disciplinadas por reglas regulativas que «regulan» el uso de ese poder.

Así, en ciertas circunstancias, un sujeto que realiza ciertas acciones, como celebrar un contrato de compraventa, puede dar lugar a un estado de cosas que suponga un cambio normativo. Ese estado de cosas –resultado– es un «hecho institucional», como, en este ejemplo, adquirir un inmueble, con lo que el individuo pasa a ser propietario. Ello, a su vez, puede estar ligado a otro estado de cosas, consecuencia de la aplicabilidad de normas que contienen como hecho operativo el nuevo estado de las cosas (si es propietario, debe pagar un impuesto) o consecuencia factual (si debe pagar impuestos, no podrá viajar a Nueva York, que era lo que deseaba hacer).⁹¹⁴ Para estos autores, ese estado de cosas que se ligan al hecho institucional y este, a su vez, al uso de la regla regulativa que regula la norma constitutiva, dan lugar al fraude de ley, al

«del texto de una norma», dejando fuera la costumbre y los principios generales. Contra ello se argumenta usando la justificación subyacente, que se expresa manifiesta en la regla, de evitar la producción de un resultado contrario al ordenamiento. Si lo que se protege es el ordenamiento jurídico, será entonces indiferente el instrumento usado para su transgresión, por lo cual no importa si fue por medio de una ley u otro tipo de normas.

⁹¹¹ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 74.

⁹¹² ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 71

⁹¹³ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), pp. 71 y 74. Sobre esto, ver también SCHAUER, F. (2004), pp. 63-64.

⁹¹⁴ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), pp. 73 y 75.

producirse una divergencia entre dichas reglas y los principios que dan sentido y justificación a ellas .⁹¹⁵

Si bien esta última tesis es acertada en cuanto al tipo de regla que puede ser utilizado en actos que califiquen como fraude de ley, detenerse en ello no es lo esencial. Lo trascendente del requisito es que el acto realizado aparezca amparado por una norma, entendiéndose por ello que el significado atribuido al texto cubra la actuación y por ello, se le deban aplicar las consecuencias jurídicas establecidas por la regla. Es decir, insistimos en que en el fraude de ley debe existir una norma que ampare el acto desarrollado.

2.2. «Resultado prohibido por el ordenamiento o contrario a él» (norma defraudada)

2.2.1. La norma defraudada en Chile. Interpretaciones que impiden el desarrollo doctrinal del fraude de ley

Parte de la doctrina chilena asigna ciertas nociones a la idea de norma defraudada que actúan como causa del bajo desarrollo dogmático del fraude de ley en Chile y que han llevado a autores como RECABARREN a señalar que esta figura «no tiene un claro asidero en el derecho positivo nacional y doctrinariamente no existe un criterio uniforme respecto de la función que pueda cumplir».⁹¹⁶

La interpretación de la doctrina nacional es que el fraude de ley exige una transgresión al ordenamiento jurídico; en efecto, se requiere que se contravengan normas o reglas de naturaleza prohibitiva o imperativa.⁹¹⁷

Se ha entendido por norma prohibitiva «aquella que contiene el mandato de no hacer algo y no lo permite en ninguna circunstancia».⁹¹⁸ No importa cuál sea su redacción, la nota diferenciadora es que «impide en absoluto la ejecución

⁹¹⁵ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), pp. 75-76.

⁹¹⁶ RECABARREN, S. (1993). *Planificación tributaria o fraude de ley*. Memoria de grado. Santiago de Chile: Universidad de Chile, p. 30.

⁹¹⁷ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. (2010). *La nulidad y la rescisión en el derecho civil chileno*, T. I. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, pp. 145-146; FUEYO LANERI, F. (1992), pp. 38 y 40; BARROS BOURIE, E. (2009), p. 653; FUENTES GUIÑEZ, R. (1998), pp. 41-44; VELASCO LETELIER, E. (1941). *El objeto ante la jurisprudencia*, disponible en: http://www.tesis.uchile.cl/tesis/uchile/1941/velasco_e/html/index-frames.html, apartado 151, entre otros.

⁹¹⁸ DUCCI CLARO, C. (1988). *Derecho civil, parte general*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, p. 48; misma opinión en ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. (2010), p. 142.

del acto»; por ello, no es una norma prohibitiva aquella que establece que «no se podrá hacer tal cosa, a menos que», pues esta expresión, que comporta una excepción, es propia de una norma de carácter imperativo. A su vez, las normas imperativas son aquellas que «mandan hacer algo o aquellas que ordenan la ejecución de un acto»,⁹¹⁹ que ordenan ejecutarlo de una determinada forma⁹²⁰ o, como más sencillamente describe ALESSANDRI, «mandan y ordenan». ⁹²¹ La forma imperativa contenida en la norma, que exige la realización de una conducta o la ejecución de actos bajo determinadas formas o procesos, se establece por razones de «interés general»⁹²² o de «interés social o privado». ⁹²³ En efecto, el ordenamiento jurídico ha impuesto estas prohibiciones y mandatos porque considera valioso que, en determinados supuestos, no se haga algo o, al contrario, deba realizarse una conducta.

Para ALESSANDRI, el fraude de ley afecta a las leyes prohibitivas, y a las imperativas, solo si son asimilables a las prohibitivas: «Es evidente que una ley imperativa, en cuanto prohíbe que se celebre un acto sin que reúna determinados requisitos, se equipara a una ley prohibitiva y su contravención producirá nulidad». ⁹²⁴ Las normas imperativas equiparables o asimilables a las normas prohibitivas serían las que establecen una prohibición general, excepto en el caso de que se cumplan determinados requisitos, situación en las que pasarán a llamarse «imperativas prohibitivas» («está prohibido hacer x a menos que se haga de tal forma», o «está prohibido al administrador de la sociedad conyugal –el marido, por regla general– enajenar un bien inmueble del haber común, si no es con la autorización del otro cónyuge, expresada de la manera que la norma lo exige, artículo 1749 Código Civil»).

⁹¹⁹ LARRAIN RIOS, H. (2004). *Lecciones de derecho civil*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, pp. 79-80.

⁹²⁰ Dentro de este mandato están aquellas que en apariencia son prohibitivas, pero que no vetan la ejecución de actos jurídicos de forma absoluta, sino que se ejecuten sin reunir determinados requisitos (esenciales para la existencia y validez de determinados actos). ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. (2010), p. 144: dice este autor que «la razón de este tipo de norma es que el ordenamiento ha estimado que no es conveniente dejar a los particulares en libertad de ejecutar o no el acto o de ejecutarlo en otra forma que la que él ha considerado necesaria o conveniente para consultar el interés general».

⁹²¹ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. (2010), p. 144.

⁹²² ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. (2010), p. 144.

⁹²³ LARRAIN RIOS, H. (2004), p. 80.

⁹²⁴ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. (2010), p. 144.

Para ALESSANDRI, la sanción del fraude a la ley se funda en que todos los actos y contratos que la ley prohíbe adolecen de objeto ilícito y son, por tanto, nulos de nulidad absoluta, regla general que se desprende de los artículos 10, 1466 parte final y 1682 del Código Civil.⁹²⁵

Conforme a lo expresado, para este autor las normas que pueden ser afectadas por el fraude son las normas prohibitivas y las imperativas que son asimilables a una prohibición, mientras que quedan fuera las normas imperativas que no se asimilan a una prohibición.

De este modo, el fraude de ley quedaría reducido a situaciones en las que se afecten normas prohibitivas, dejando fuera un conjunto importante de normas imperativas, como las tributarias, con lo cual el ámbito de aplicación de la figura es limitado.

Otra interpretación sobre el uso de esta figura tiene que ver con la interpretación. Importantes autores como FUEYO⁹²⁶ o BARROS⁹²⁷ recogen la visión clásica del fraude de ley, que entiende como tal aquella conducta que, sujetándose a la literalidad del texto, transgrede el espíritu de la norma, tal como dice el Digesto 1.3.29: *contra legem facit, quid id facit, quod lex prohibet; in fraudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit*, esto es, «obra contra la ley el que hace lo que la ley prohíbe; y en fraude el que, salvadas las palabras de la ley, elude su sentido». En este argumento, el fraude aparece como una transgresión al sentido de la ley y a su espíritu, por lo que BARROS señala expresamente que «solo procede el fraude de ley respecto de normas legales que no son objeto de una interpretación estricta sino teleológica (esto es, que permiten determinar su sentido atendiendo a su finalidad)».⁹²⁸ Con ello, aparte

⁹²⁵ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. (2010), p. 142.

Art. 10. Los actos que prohíbe la ley son nulos y de ningún valor; salvo en cuanto designen expresamente otro efecto que el de nulidad para el caso de contravención.

Art. 1466. Hay asimismo objeto ilícito en las deudas contraídas en juego de azar, en la venta de libros cuya circulación es prohibida por autoridad competente, de láminas, pinturas y estatuas obscenas, y de impresos condenados como abusivos de la libertad de la prensa; y generalmente en todo contrato prohibido por las leyes.

⁹²⁶ FUEYO LANERI, F. (1992), p. 40.

⁹²⁷ BARROS entiende el fraude de ley en sentido clásico, al exponer que el problema detrás de esta figura es interpretativo. BARROS BOURIE, E. (2009), pp. 651-652 y 654.

⁹²⁸ BARROS BOURIE, E. (2009), pp. 651-652 y 654.

de situar la figura del fraude a la ley dentro de la interpretación, reduce su aplicación a los casos en que afecte a normas que no sean de aplicación estricta.

Si seguimos la idea expresada por Barros, esto es que sólo cabe fraude de ley respecto de normas que admiten la interpretación teleológica, sucede que al considerar que las normas que pueden ser objeto de fraude de ley son normas prohibitivas e imperativas, las que conforme a la jurisprudencia son objeto de interpretación restrictiva,⁹²⁹ esta figura se transforma en una situación marginal o inexistente, que sólo podría ocurrir cuando la norma imperativa o prohibitiva defraudada, pueda ser objeto de interpretación finalista, cuestión que es limitada dada la postura de los tribunales.

Estas ideas, concebidas por autores de relevancia en la cultura jurídica chilena, han impedido un desarrollo dogmático de esta figura, al ser solo aplicable a situaciones marginales «de laboratorio». Pocos autores han escapado de esta interpretación anuladora del fraude de ley y los incorporaremos a la construcción que en España se ha hecho de esta figura.

2.2.2. «Resultado prohibido por el ordenamiento o contrario a él» (norma defraudada)

En esta parte nos acercaremos genéricamente a la pregunta de qué es lo transgredido, exponiendo distintas perspectivas que retomaremos más adelante al referirnos a nuestra tesis.⁹³⁰ En el análisis de este elemento del fraude de ley, por lo general abandonaremos la doctrina chilena dado el tratamiento confuso,⁹³¹ escaso y que en muchas ocasiones remite a la doctrina extranjera, especialmente española,⁹³² sin apenas aportar nada nuevo.

⁹²⁹ Corte de Apelaciones de Santiago, 3 de septiembre de 1930, repertorio t. 27, secc. 1.^a, p. 49, en *Repertorio de legislación y jurisprudencia chilena, Código Civil y leyes complementarias, Tomo I*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1996, p. 46.; ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. (2010), p. 146.

⁹³⁰ Ver capítulo 4. 3.

⁹³¹ Como señalábamos anteriormente, la legislación chilena no regula de forma expresa el fraude de ley. Esto genera confusiones, como que para fundamentar la sanción, parte de la doctrina recurre a la nulidad y a sus causales (causa ilícita y objeto ilícito), entendiendo entonces el fraude de ley como un acto *contra legem*. El problema es que esta interpretación disuelve el fraude de ley en supuestos donde se quebranta la causa o el objeto deja de existir en la apariencia de licitud, y simplemente hay un quebrantamiento directo del orden jurídico.

⁹³² Ejemplo de ello ocurre al referirse algunos autores a cómo se genera el fraude. FUEYO y FUENTES toman la idea desde la doctrina española, principalmente de Castán Tobeñas, señalando que se trata de una violación oblicua del ordenamiento. DOMÍNGUEZ indica que la conducta en fraude consiste en impedir la aplicación de una norma imperativa usando como

El artículo 6.4 establece como requisito general del fraude de ley la concurrencia de un resultado que se estima contrario o prohibido por el ordenamiento jurídico. Dado que la norma establece como sanción la aplicación de la norma que se trató de eludir, la doctrina ha entendido que este resultado se expresa bajo el término «norma defraudada», de forma que el resultado contrario al orden jurídico y la norma defraudada se utilizan como realidades equivalentes. Así, DE LA IGLESIA indica que la norma defrauda o eludida es aquella que sufre su vulneración por medio de un acto aparentemente válido⁹³³ y debe entenderse en un sentido amplio, esto es, como «aquella concreta forma del Derecho vulnerada indirectamente por el comportamiento realizado, sea esta un texto legal o no».⁹³⁴

La primera característica del fraude a la ley es que exista un acto amparado por normas, real y válido, por lo cual lo lógico es que sus consecuencias jurídicas, que le son atribuidas por las reglas, sean aceptadas, pero para que exista fraude de ley algo ocurre que determina que un resultado sea considerando no aceptable, se trata del «resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él», que se iguala a la norma defraudada.

Una primera postura sobre el tema la expone CAFFARENA, para quien el resultado prohibido consiste en que una regla «**no se aplique como es debido**». Señala que el fraude «no se trata tanto de que el acto o los actos fraudulentos persigan un resultado prohibido por la norma como de que se intente con esos actos que dicha norma no se aplique. El resultado contrario al ordenamiento jurídico no consiste en un resultado contrario a una norma, sino que una norma no se aplique como es debido».⁹³⁵ Por su parte, en Chile DOMÍNGUEZ señala que «el resultado que busca el autor no es solo el previsto en la regla que lo autoriza. Él tiene en vista uno diverso: impedir la aplicación de otra norma», la que resulta eludida dado que le impone un deber que no quiere observar.⁹³⁶ De

referencia a autores franceses, Ghestin y Goubeaux. Por último, FUENTES señala que lo prohibido se logra modificando los supuestos de la norma, siguiendo en ello a Lluís y Navas. FUEYO LANERI, F. (1992), p. 41; FUENTES GUIÑEZ, R. (1998), p. 46; DOMÍNGUEZ ÁGUILA, R. (1992), pp. 84-85.

⁹³³ DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 262.

⁹³⁴ DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 264.

⁹³⁵ CAFFARENA LAPORTA, J. (1992), p. 860.

⁹³⁶ DOMÍNGUEZ ÁGUILA, R. (1992), p. 84.

este modo, el resultado perseguido es el que evita o frustra una determinada aplicación de la ley, siendo la norma defraudada aquella evitada.

El problema de esta noción es que plantea otra pregunta: ¿cuál es la aplicación debida o cuándo se entiende burlada o no la ley? Surgen varias dificultades para contestarla. La primera es que el texto de la ley española indica que debe obtenerse un resultado prohibido o contrario, pero sucede que el resultado obtenido no está prohibido ya que no existe regla que prohíba obtener ese resultado mediante el proceso realizado; si existiera, estaríamos frente a un ilícito contra ley.⁹³⁷ En otras palabras, la contravención no está expresada por el sistema normativo, no se encuentra en los enunciados lingüísticos que lo conforman. La segunda es que un ordenamiento informado por el principio de la autonomía de la voluntad y la libertad contractual, propio de las sociedades liberales y democráticas como Chile y España, permite que los individuos elijan y fijen el tipo y contenido contractuales, con lo cual, el hecho de escoger una forma u otra para alcanzar los objetivos buscados, por regla general, es difícil de cuestionar.⁹³⁸ Por último, cuando lo que se produce es elusión de la norma imperativa no existe una condición aplicativa que permita distinguir entre maniobras reales y lícitas y otras en fraude de ley, por lo cual, la determinación se acerca más a un parecer subjetivo del aplicador que a la aplicación de un tipo sancionador. Tanto es así que, en Chile, un autor como DOMÍNGUEZ renuncia a entregar criterios o categorías de solución, recurriendo a la conclusión de que serán los Tribunales los encargados de tal tarea.⁹³⁹

La solución que proponen quienes sustentan esta tesis es que el criterio de determinación de un resultado contrario está en la «intención de eludir la aplicación de la ley. [...] Es decir, el fraude de ley se considera como una especie de ilícito subjetivo, donde a través de la intención se puede determinar si la protección de la supuesta norma de cobertura es aparente o real»,⁹⁴⁰ es decir, si

⁹³⁷ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 79.

⁹³⁸ DIEZ-PICAZO, L. (2007). *Fundamentos del derecho civil y patrimonial, volumen I*. Madrid: Civitas, pp. 143 y ss. y 155 y ss; En Chile, LÓPEZ SANTA MARÍA, J. (1986). LÓPEZ SANTA MARÍA, J. (1986). *Los contratos, parte general*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, pp. 165 y ss. Lo afirmado es sin perjuicio de los límites a este principio, la ley, el orden público y la moral y a un relativo deterioro dado cierto intervencionismo, lo cual, en todo caso no afecta a su reconocimiento esencial en el quehacer de los individuos.

⁹³⁹ DOMÍNGUEZ ÁGUILA, R. (1992), p. 85.

⁹⁴⁰ CAFFARENA LAPORTA, J. (1992), p. 857.

la aplicación es o no la debida. Sin embargo, esta idea presenta un problema: un ilícito requiere la ocurrencia de hechos contrarios al orden jurídico, es decir, se necesita un resultado, no bastando la sola intención como mecanismo que dé lugar a la contravención. Sobre ello volveremos más adelante al analizar qué produce que una situación pueda considerarse en fraude de ley.

Una segunda postura es la que recoge DE LA IGLESIA desde la jurisprudencia existente. A partir de diversas sentencias, indica que el «resultado o fin no permitido por el Derecho» consistirá en que por medio del «acto amparado bajo el presunto manto protector de la norma de cobertura [se infringe] el espíritu y verdadero sentido de las normas y su contenido ético y social». ⁹⁴¹ De esta forma, el resultado contrario es aquel que viola el espíritu del ordenamiento, en el sentido del contenido ético social de las normas. Así, frente a la pregunta ¿qué tipo de normas pueden considerarse integradas en la noción de norma defraudada?, la respuesta es que se trata de normas concretas, pero en su dimensión «espiritual». En esta lectura se entiende que la referencia del artículo 6.4 al «ordenamiento jurídico» como lo defraudado significa, *prima facie*, que cualquier tipo de norma puede incluirse en la idea de norma defraudada, ⁹⁴² esto es, «cualquier tipo de reglamentación objetiva de debida aplicación [...] en virtud del sistema de fuentes establecido para nuestro Derecho», ⁹⁴³ es decir, leyes, costumbres y principios generales del Derecho, pero como hemos dicho, más que la regla, lo defraudado es el contenido no lingüístico, ético social, ⁹⁴⁴ que se encuentra en ella.

Algunos autores puntualizan que, si bien cualquier tipo de norma puede ser defraudada, en el análisis casuístico jurisprudencial, la regla descriptiva es que la norma defraudada consiste en «concretos preceptos de rango legal y no meras normas consuetudinarias o derivadas del contenido de principios generales del Derecho». ⁹⁴⁵ Algunos autores van más allá: MEZQUITA GARCÍA-GRANERO ⁹⁴⁶ concluye, no solo desde una perspectiva casuística, que lo

⁹⁴¹ DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 265; ver también p. 261.

⁹⁴² CAFFARENA LAPORTA, J. (1992), p. 851.

⁹⁴³ DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 268.

⁹⁴⁴ Ver SAP Almería, 3 de julio de 1999.

⁹⁴⁵ DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 271.

⁹⁴⁶ MEZQUITA GARCÍA-GRANERO, M. D. (2003), p. 97.

afectado será un precepto jurídico determinado, o como dice DIEZ-PICAZO,⁹⁴⁷ una «ley concreta», pero además indican que el fraude no puede recaer sobre un principio. Su afectación oblicua requiere que se utilice otro principio o regla, en el caso de que se antepongan regla y principio; entendidas como normas de igual peso, habría conflicto de normas y no fraude de ley, debiendo primar la norma específica por jerarquía.⁹⁴⁸

Una tercera postura, que viene desde el mundo de la teoría jurídica, es la que presentan ATIENZA y RUIZ MANERO, quienes sostienen que lo contrario al ordenamiento es «un cierto estado de cosas» que «suponen un daño injustificado o un beneficio indebido».⁹⁴⁹ Para comprenderlo, hay que recordar lo antes expuesto a propósito de la norma defraudada. Para estos autores, si se dan ciertas circunstancias y se realizan ciertas acciones, (como celebrar un contrato de compraventa), un sujeto puede dar lugar a un estado de cosas que suponga un cambio normativo. Ese estado de cosas –resultado– es un «hecho institucional»: en el ejemplo, adquirir un inmueble genera un propietario. A su vez, como efecto, puede generar otro determinado estado de las cosas, sea por aplicación de otras reglas (si es propietario debe pagar un impuesto) o como consecuencia de otras circunstancias (si debe pagar impuestos, no podrá viajar a Nueva York, que era lo que deseaba hacer).⁹⁵⁰ Es en el ámbito de las consecuencias derivadas del hecho institucional donde se produce un estado de cosas que el ordenamiento jurídico no desea. Así, si el estado derivado del cambio institucional supone un «daño injustificado o un beneficio indebido», estaríamos frente a una situación contraria al Derecho y en fraude de ley.

En la tesis de ATIENZA y RUIZ MANERO, la norma defraudada no es nunca una «norma concreta» o una regla, sino otro tipo de norma: un «principio».⁹⁵¹ En efecto, a la pregunta ¿qué tipo de norma puede ser defraudada?, estos autores responden: «La norma defraudada no es nunca una regla, es un principio [...] Si lo defraudado fuera una regla, entonces estaríamos

⁹⁴⁷ DIEZ-PICAZO, L. (1974). *El abuso del derecho y el fraude de la ley en el nuevo título preliminar del Código Civil y el problema de sus recíprocas relaciones*. En *Documentación jurídica* (4), p. 1341.

⁹⁴⁸ MEZQUITA GARCÍA-GRANERO, M. D. (2003), p. 97.

⁹⁴⁹ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), pp. 78-79.

⁹⁵⁰ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), pp. 73 y 75.

⁹⁵¹ Para estos autores, los principios son normas que sirven para justificar las reglas y para regular la conducta. ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 18-19.

en presencia de lo que hemos llamado un ilícito típico.»⁹⁵² En el fraude no existe una regla que prohíba alcanzar un determinado resultado (hecho institucional) mediante el uso de determinada regla (constitutiva); lo que sucede es que ese hecho institucional produce otras consecuencias y un estado de cosas que no se aviene con los principios, con lo cual, la prohibición de que se produzca ese determinado estado de cosas, un daño injustificado o un beneficio indebido, «no deriva de ninguna regla, sino de un principio (o de varios principios) que dan sentido y justificación a todas esas reglas».⁹⁵³

En resumen, para estos autores el fraude de ley exige que de la aplicación de la norma surja un resultado (injusto o indebido) que no transgreda ninguna regla en concreto, sino los principios subyacentes en los ordenamientos jurídicos.

La tesis de ATIENZA y RUIZ MANERO y la que propugna que lo transgredido es un contenido ético-social y no la norma (si ese fuera el caso, se trataría de una violación *contra legem*) son relativamente equivalentes en cuanto que ambas requieren resolver sobre un contenido supralingüístico que está fuera de los enunciados (pero ligado a ellos), llamado «principios» o «contenido ético social» y que da consistencia al sistema expresado en los textos. Sin embargo, difieren en cuanto a que, en la segunda teoría, la autonomía que alcanza dicho contenido ético-social sigue anclada en las reglas, y por ello, lo afectado son reglas concretas, mientras que en la tesis de ATIENZA y RUIZ MANERO este contenido es autónomo y conforma normas propias, denominadas principios, que como tal se imponen a las reglas.

Estas han sido las tres respuestas que dan respuesta a la idea de un resultado contrario al ordenamiento jurídico. Pero cabe otra mirada, quizás este resultado sea consecuencia de que una determinada situación pierda o no reciba el apoyo jurídico deseado, por lo cual ese estado de cosas existente o pretendido carece de respaldo y genera la situación no admitida por el ordenamiento

⁹⁵² ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 75. Entienden por ilícito típico aquel que viola el mandato contenido en una norma.

⁹⁵³ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), pp. 75-76. Para mayor claridad, señalan estos autores que son ilícitos atípicos aquellos en que «*prima facie* existe una regla que permite la conducta en cuestión; sin embargo –y en razón de su oposición a algún principio o principios-, esa conducta se convierte, una vez considerados todos los factores, en ilícita», p. 27.

jurídico. No es que se trate de un acto inexistente, sino que es una situación donde una determinada consecuencia jurídica no se produce porque el respaldo normativo que tenía era solo aparente. De esta forma, si alguien se sitúa en una regla que genera una exención tributaria y se determina que esa regla no debía aplicarse a ese caso, el acto pierde ese respaldo jurídico y su consecuencia jurídica, que era la obtención de esa exención tributaria. En otras palabras, más que buscar la norma contravenida o afectada, lo que resulta trascendente es determinar si debe aplicarse la regla al caso en cuestión y si el resultado sucedido o pretendido merece el apoyo de la norma. Si no lo merece, decae la consecuencia y, al no contar con apoyo, el resultado se vuelve contrario al ordenamiento jurídico.

2.3. El efecto del fraude de ley

2.3.1. Consideraciones desde la perspectiva chilena

En Chile no existe una regla concreta que recoja el fraude de ley, lo cual genera varios problemas que van desde cómo recepcionar esta figura, hasta el establecimiento de su estructura, pasando por la determinación de la sanción, lo que conlleva encontrar la norma en que se funda y que lo penaliza. En este último punto existen grandes diferencias.

La doctrina mayoritaria⁹⁵⁴ entiende que el fraude de ley trata de un acto *contra legem* sancionado con nulidad absoluta, para algunos debido a la ilicitud de causa y para otros, a la ilicitud de objeto.

VIDAL, partidario de la falta de causa ilícita, ha afirmado que «los motivos perseguidos con la realización del acto o procedimiento en fraude a la ley [...] evidencian la intención de burlar una norma jurídica»,⁹⁵⁵ transformando esta figura en una de índole subjetiva. En este sentido, FUEYO señala que «el fraude a la ley constituye un vicio de la causa del acto o contrato, el cual a su vez se traduce en un abuso de la función instrumental típica del negocio»,⁹⁵⁶ aunque más adelante modificó esta postura, indicando que «un acto en fraude a la ley no implica necesariamente la nulidad automática de dicho acto fraudulento, sino

⁹⁵⁴ VIAL DEL RIO llega a decir que existe acuerdo al respeto. VIAL DEL RIO, V. (2006), p. 214.

⁹⁵⁵ VIAL DEL RIO, V. (2006), p.214.

⁹⁵⁶ FUEYO LANERI, F. (1990). *Instituciones de derecho civil moderno*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, p. 370.

la aplicación del efecto o sanción correspondiente a la violación de la ley defraudada», debiendo entonces agregarse a la nulidad absoluta como posibles sanciones la «inexistencia, inoponibilidad, nulidad procesal, nulidad de derecho público admitida por la Constitución».⁹⁵⁷

ALESSANDRI⁹⁵⁸ y FUENTES⁹⁵⁹ sostienen que es posible afirmar que todos los actos y contratos que la ley prohíbe adolecen de objeto ilícito y son, por tanto, nulos de nulidad absoluta: esta regla general se desprende de los artículos 10, 1466 parte final y 1682 del Código Civil.⁹⁶⁰ FUENTES postula, además de la vía señalada, un segundo camino de aplicativo de la sanción: el artículo 1461,⁹⁶¹ en concreto, en el hecho de que un objeto moralmente imposible es contrario al orden público, con lo cual el fraude de ley sería tal si las conductas afectaran al orden público. El concepto de orden público que él propone es bastante impreciso, existiendo un consenso mínimo que considera que representa aquellos intereses generales de mayor importancia para la sociedad y, dentro de ello, los principios generales del ordenamiento jurídico.⁹⁶²

Estas tesis presentan dos objeciones: la primera es que la nulidad no siempre logra el objetivo de aplicar la norma eludida, ya que lo que hace es dejar sin efecto el acto o contrato, borrándolo de la vida jurídica, con lo cual podría afectar a terceros, y entonces se trata de una sanción excesiva;⁹⁶³ la segunda

⁹⁵⁷ FUEYO LANERI, F. (1992), pp. 42-43. En este mismo artículo, FUEYO indica como normas en que se sustenta el fraude de ley las que regulan la causa y el objeto lícito, lo que genera una doble inconsistencia: primero porque retoma la causa como fuente de la sanción, y segundo porque las únicas sanciones posibles en Chile, por ausencia de causa u objeto o por objeto o causa ilícita, son la inexistencia o la nulidad conforme lo expresa el artículo 1682 del Código Civil chileno, con lo cual no es posible agregar otras sanciones.

⁹⁵⁸ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. (2010), p. 142.

⁹⁵⁹ FUENTES GUIÑEZ, R. (1998), pp. 141-142.

⁹⁶⁰ Art. 10. Los actos que prohíbe la ley son nulos y de ningún valor; salvo en cuanto designe expresamente otro efecto que el de nulidad para el caso de contravención.

Art. 1466. Hay asimismo objeto ilícito en las deudas contraídas en juegos de azar, en la venta de libros cuya circulación es prohibida por autoridad competente, de láminas, pinturas y estatuas obscenas, y de impresos condenados como abusivos de la libertad de la prensa; y generalmente en todo contrato prohibido por las leyes.

⁹⁶¹ Art. 1461. No solo las cosas que existen pueden ser objetos de una declaración de voluntad, sino las que se espera que existan; pero es menester que las unas y las otras sean comerciables, y que estén determinadas, a lo menos, en cuanto a su género.

La cantidad puede ser incierta con tal que el acto o contrato fije reglas o contenga datos que sirvan para determinarla.

Si el objeto es un hecho, es necesario que sea física y moralmente posible. Es físicamente imposible el que es contrario a la naturaleza, y moralmente imposible el prohibido por las leyes, o contrario a las buenas costumbres o al orden público.

⁹⁶² FUENTES GUIÑEZ, R. (1998), pp. 139-140.

⁹⁶³ DOMÍNGUEZ ÁGUILA, R. (1992), p. 91.

es relativa a la necesidad o inutilidad de la figura del fraude de ley. Si se entiende que el fraude de ley es un caso de objeto ilícito o de causa ilícita, la figura pierde su fisonomía y es innecesaria. Si el carácter del fraude lo da una apariencia de licitud o directamente un acto lícito, al indicar que este acto en sí mismo adolece de falta de causa u objeto ilícito, la apariencia o licitud que requiere el acto en fraude de ley se desmorona y pasa a ser una contravención directa, perdiendo entonces su elemento diferenciador y con ello su razón de ser. Pero, además, si el ordenamiento jurídico soluciona los mismos supuestos de contravención que los del fraude, entendiendo que en ellos estaba presente un vicio en la causa o en el objeto, la figura del fraude de ley es redundante e inservible, su función ya está cubierta y, por lo mismo, debe rechazarse su existencia por inútil.

Otra sanción que se propone es la inoponibilidad, recogida por algunos fallos, especialmente en materia de levantamiento del velo.⁹⁶⁴ Como dice DOMÍNGUEZ, «ha de restituirse la obligatoriedad de la norma eludida, impidiendo que la usada para ello logre su propósito»,⁹⁶⁵ y la inoponibilidad es congruente con ese objetivo, al paralizar los efectos del acto respecto del afectado o, como señala LÓPEZ SANTA MARÍA, «es la sanción civil que impide que se haga valer ante terceros un derecho».⁹⁶⁶ Por ello, al negarse el reconocimiento del derecho, no se acepta el supuesto amparo utilizado para burlar la norma defraudada, que entonces debe ser aplicada. BARROS agrega a

⁹⁶⁴ Corte de Apelaciones de Punta Arenas, 27 de marzo de 2008, causa rol n.º 230/2007, ratificado por fallo de la Corte Suprema con fecha de 9 de marzo de 2010, causa rol n.º 2423/2008 y voto minoría en fallo de la Corte Suprema, 8 de marzo de 2012, causa rol n.º 2208/2011; en estas sentencias se señala que el levantamiento del velo consiste en una «técnica judicial en virtud de la cual es lícito a los tribunales en ciertas ocasiones ignorar o prescindir de la forma externa de la persona jurídica, para con posterioridad penetrar en su interior a fin de develar los intereses subyacentes que se esconden tras ella y alcanzar a las personas y bienes que se amparan bajo el velo de la personalidad, con el objeto de poner fin a fraudes y abusos mediante la aplicación directas de las normas jurídicas a los individuos que pretendían eludirlas y la declaración de **inoponibilidad** de la persona jurídica respecto de los terceros que resulten perjudicados» (LÓPEZ DÍAZ, P. (2001), p. 59). Ver también Corte Suprema de 8 de marzo de 2012, causa rol n.º 2208/2011; Corte Suprema de 2 de junio de 2009, causa rol n.º 1527/2008; y Corte de Apelaciones de Concepción, Recurso de Amparo Económico n.º 2775/2002, ratificada por la Corte Suprema con fecha de 31 de diciembre del 2002, causa rol n.º 4965/2002.

⁹⁶⁵ DOMÍNGUEZ ÁGUILA, R. (1992), p. 91.

⁹⁶⁶ LÓPEZ SANTA MARÍA, J. (1986). *Los contratos, parte general*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, p. 267.

la inoponibilidad la acción de responsabilidad indemnizatoria, en el caso que la inoponibilidad no pueda ser hecha valer y el daño resulte incorregible.⁹⁶⁷

Se cuestiona en Chile esta última sanción debido a que la inoponibilidad como sanción específica no está tratada ni recogida en ninguna parte del Código Civil chileno.⁹⁶⁸ Lo que sí existen son sanciones específicas que, dadas sus características, caen dentro de lo que la doctrina denomina inoponibilidad, como el hecho de que determinados actos no puedan hacerse valer ante terceros a consecuencia de carecer de las formalidades de publicidad exigidas por la ley (artículos 1707 y 1902 del Código Civil). Por ello, dado que el ordenamiento jurídico chileno no la contempla como sanción general residual, sin una norma específica que la contemple es complejo considerarla como sanción al fraude.

No obstante, en la consideración de la inoponibilidad como sanción aparece una idea que rescatar: se centra en no reconocer las consecuencias jurídicas de determinados actos, lo que a nuestro entender es equivalente a que, al derivar la pretensión de amparo, se niegue la producción de efectos jurídicos, siendo entonces ese efecto inoponible a los demás.

2.3.2. Consideraciones desde la perspectiva española. Nuestra propuesta, el fraude de ley como efecto de una decisión aplicativa entorno a la regla de amparo

El artículo 6.4 del Código Civil español indica que la sanción al fraude de ley «no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir». Como ha señalado BURLADA ECHEVESTE, la sanción no es otro que el «sometimiento del mismo acto al imperio de la ley»⁹⁶⁹ o, como sostiene MEZQUITA GARCÍA-GRANERO, la declaración del acto en fraude de ley produce el efecto de deshacer la apariencia de tutela jurídica del acto, sometiéndola a los efectos que produzca la norma violada.⁹⁷⁰ En esta hipótesis, la sanción se debe determinar atendiendo a que la norma defraudada rija,

⁹⁶⁷ BARROS BOURIE, E. (2009), pp. 653-654. Esta postura recibe la crítica de ser confusa al asimilar figuras con objetivos disímiles. La responsabilidad (extracontractual) tiene como finalidad la reparación del daño causado; en cambio, el fraude de ley posee como objeto proteger al ordenamiento jurídico de los ataques que contra él sucedan, al tratar de obtener un resultado contrario a este. DOMÍNGUEZ ÁGUILA, R. (1992), p. 91.

⁹⁶⁸ LÓPEZ SANTA MARÍA, J. (1986), p. 267.

⁹⁶⁹ BURLADA ECHEVESTE, J. L. (2006). *El fraude de ley en el derecho tributario*. En *Quincena Fiscal* (7-8), pp. 10-15; en el mismo sentido, ver la STS de 30 de octubre de 2006.

⁹⁷⁰ MEZQUITA GARCÍA-GRANERO, M. D. (2003), p. 30.

produzca sus efectos, es decir, el énfasis está en la vigencia de la norma defraudada, lo que normalmente se hace efectivo mediante la declaración de nulidad.⁹⁷¹

El problema es que en sí, no existe ninguna regla defraudada. Ya en sus planteamientos, CAFFARENA da cuenta de que el resultado que se persigue mediante actos en fraude «no consiste en un resultado contrario a una norma».⁹⁷² Más tajantes se muestran ATIENZA y RUIZ MANERO, para quienes el acto en fraude de ley consiste en una situación muchas veces no prevista por el legislador (distinta a los casos donde sí existe una regla destinada a prohibir un determinado estado de situación), por lo que si no está, no puede aplicarse la norma eludida dado que no existe.⁹⁷³

En efecto, para que concurra el fraude de ley usando una norma de cobertura debe producirse un resultado que no esté prohibido en los enunciados

⁹⁷¹ Desde un punto de vista jurisprudencial es interesante el estudio de MEZQUITA GARCÍA-GRANERO, reafirmado por DE LA IGLESIA, que expone como tesis que la jurisprudencia, frente al acto fraudulento, tiende por regla general a aplicar como sanción la nulidad, con la excepción de los casos en que, de emplearse la nulidad, «siguiera la imposibilidad de aplicar la ley que se trató de eludir». Ambos autores son críticos de este proceder. MEZQUITA GARCÍA-GRANERO, M. D. (2003), pp. 36-37; en igual sentido, DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), pp. 393-394. Por ejemplo, se puede indicar la siguiente jurisprudencia: STS de 29 de diciembre del 2011 (se confirma la rescisión de un contrato en razón de que la demandada se amparó en la norma que permite la transmisión de los derechos nacidos de una relación obligatoria (artículo 1112 del Código Civil) con la pretensión, común a ambos intervinientes, de impedir que la demandante pudiese ejercer el derecho de adquisición preferente que uno de los contratantes le había reconocido); STS de 10 de noviembre de 2011 («si el fraude afecta a una norma imperativa, el acuerdo fraudulento debe reputarse nulo»); STS de 17 de abril de 1997 (se anula un acuerdo de junta de accionistas destinado a disolver la sociedad (lo que es bueno para los socios no necesariamente es bueno para la sociedad): los socios tenían una sociedad contra la cual competían y, además, no se había dado cumplimiento a la obligación del derecho de información); STS de 5 de abril de 1994 (se anularon testamentos acogidos al derecho foral vizcaíno, en razón de que los otorgantes adquirieron la vecindad vizcaína a la edad de 76 y 75 años de edad (sin ningún ligamen patrimonial o afectivo más que haber residido más de dos años en dicho territorio, requisito que la ley requería para adquirir la vecindad vizcaína) y cuatro días después otorgaron testamento, con lo cual el acto de adquisición de la vecindad vizcaína no tuvo otra finalidad que la de eludir la aplicación de la ley sucesoria del derecho civil común (Código Civil) y, de esa forma, desheredar prácticamente a sus dos hijos sin causa alguna que lo justifique, lo que evidentemente integra un claro supuesto de fraude de ley). En sentido contrario, ver la STS de 14 de septiembre de 2009, donde los ligámenes patrimoniales y afectivos estaban en Cataluña, pero se permitió conservar la vecindad navarra, adquirida por matrimonio.

⁹⁷² CAFFARENA LAPORTA, J. (1992), p. 860. Entiende este autor que lo que se sanciona es que «una norma no se aplique como es debido».

⁹⁷³ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), pp. 78-79 y 81. Dada la inexistencia de una norma defraudada, estos autores proponen que, frente al resultado injusto e indebido, que afecta a los principios, se debe crear una nueva regla que establezca la prohibición de usar la regla que confiere poder para obtener un determinado estado de cosas (daño injustificado o beneficio indebido), por lo cual, conforme a esta nueva prohibición (nueva norma prohibitiva), el acto resulta contrario y en tal sentido inválido.

lingüísticos que conforman las reglas; si así fuera, como ya hemos dicho, se trataría de un ilícito *contra legem*. En consecuencia, no existe una norma concreta defraudada, por lo que la doctrina se ha visto en la necesidad de atribuirle al aplicador la posibilidad de generar un nuevo contenido normativo prohibitivo, sea como contenido ético social o como principio, lo que en nuestra opinión confunde planos diferenciados en un Estado de derecho entre quienes deben justificar las reglas y quienes deben aplicarlas.

Nuestra postura pasa por sacar la mirada del resultado, que parece un callejón sin salida, para situarla en el análisis de la regla de cobertura en relación al caso, esto es, sobre la aplicabilidad de la regla al caso concreto por ella cubierta; por tanto, la sanción se traduce en la autorización al aplicador para no aplicar la regla a un caso que se ubica dentro de las situaciones cubiertas.

CAFFARENA hace una distinción que sirve para explicar nuestra postura. Este autor indica que si el acto es contrario a la ley defraudada, la sanción será la nulidad, a menos que la ley establezca un efecto distinto para su contravención;⁹⁷⁴ en cambio, si lo que se elude es una norma imperativa, la sanción se determinará atendiendo a la idea contrafactual de entender como «no producida la situación que integran los supuestos de hecho de una norma»,⁹⁷⁵ con lo cual la sanción puede implicar la anulabilidad, nulidad parcial, rescisión,⁹⁷⁶ nacimiento de un derecho a favor de un tercero, el no nacimiento del derecho a favor de un tercero o la invalidez del acto.⁹⁷⁷ En efecto, si la norma de cobertura no presta su amparo, la consecuencia jurídica que se asigna no existirá, debiéndose tomar las medidas necesarias para lograr que dichos efectos no se cumplan, los cuales no necesariamente corresponden a la nulidad. Nos parece adecuado que algunos autores chilenos incorporen la inoponibilidad como sanción, cuya esencia es, justamente, no prestarle el «ropaje» a las consecuencias jurídicas para hacerlas valer ante terceros.

⁹⁷⁴ No obstante lo que expresa el autor, en su escrito subyace la idea de que el fraude de ley por afectación de una norma prohibitiva no es una situación relevante o simplemente no existe. En efecto, ello es notorio cuando el resultado contrario es que la norma no se aplique como es debido, y no la contradicción de la misma, alejándose así de la posibilidad de que exista una contradicción de la norma, que es lo típico en la violación de normas prohibitivas. CAFFARENA LAPORTA, J. (1992), p. 860.

⁹⁷⁵ CAFFARENA LAPORTA, J. (1992), p. 861.

⁹⁷⁶ BURLADA ECHEVESTE, J. L. (2006), p. 10.

⁹⁷⁷ CAFFARENA LAPORTA, J. (1992), p. 861.

La no aplicación de la norma de cobertura generará un nuevo estado de cosas sobre el que se aplicará el ordenamiento jurídico correspondiente, como si los efectos del acto no existieran para el tercero.

3. El fraude de ley como mecanismo de aplicación del derecho, específicamente derrotabilidad

El fraude de ley trata de uno o varios actos jurídicos, reales y válidos, realizados al amparo de una norma (regla regulativa de una norma constitutiva, según algunos, o cualquier tipo normativo, de acuerdo a la mayoría). En consecuencia, hasta este punto nada existe de extraordinario: se está en una situación regular, acorde a derecho, que corresponde por lo demás a uno de los significados atribuibles al artículo 6.4. del Código Civil español cuando indica que son «actos realizados al amparo del texto de una norma».

Sin embargo, el fraude no es una situación regular. Algo ocurre en un caso que termina por negar el amparo jurídico, transformando el refugio pretendido en una mera apariencia⁹⁷⁸ que determinará que, si bien ha ocurrido una «condición aplicativa»⁹⁷⁹ o «hecho operativo»,⁹⁸⁰ la consecuencia jurídica asignada genera un resultado (un estado de cosas) que, pese a no estar prohibido directamente por la regla (si así fuera, constituiría un acto *contra legem*), se presenta como una situación no «soportable» jurídicamente.

Frente a la pregunta de qué es lo que elimina el amparo que otorga la norma donde se sitúa el acto o conducta, transformándolo en fraude de ley, existen distintas respuestas: una entra en la esfera del «tipo», donde el elemento esencial en la configuración de este ilícito sería la intención del sujeto; otra se desarrolla en el plano aplicativo y tiene dos posibles enfoques, que lo sitúan

⁹⁷⁸ Una idea parecida se encuentra en la definición de fraude de ley dada por CABANILLAS, que indica que «constituye una técnica de aplicación de la norma jurídica en virtud de la cual se deshace la apariencia de protección de un acto que persigue un resultado prohibido o contrario al ordenamiento jurídico y que se ha realizado al amparo de una norma (norma de cobertura)». La pregunta sería cómo se deshace la apariencia de protección. CABANILLAS SANCHEZ, A. (2008). *Sentencias de derecho civil, parte general*. En *Anuario de Derecho Civil* (LXI), p. 363.

⁹⁷⁹ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 75, entienden por tal «las circunstancias que deben presentarse para que exista la prohibición, obligación o permisión de realizar el contenido de la norma».

⁹⁸⁰ MACCORMICK, N. (2007), p. 44.

dentro de la interpretación o dentro de la derrotabilidad. Examinaremos estas tres opciones.

3.1. El fraude de ley como figura subjetiva

Una discusión que atraviesa al fraude de ley, tanto en España como en Chile,⁹⁸¹ es si se trata de un ilícito objetivo o subjetivo, esto es, si la intención adquiere un peso esencial o estructural en la configuración del «tipo». El aspecto subjetivo puede servir de apoyo en la demostración de la existencia de un fraude⁹⁸² o en la determinación de la sanción –gravedad– de la pena,⁹⁸³ pero interesa averiguar si lo subjetivo o la intención de defraudar es lo que permite distinguir las situaciones en fraude de ley de aquellas que no lo son, es decir, si al igual que en los delitos dolosos, se requiere la concurrencia de una intencionalidad.⁹⁸⁴

Basándose en el artículo 6.4 del Código Civil español y su exposición de motivos, se podría inferir el carácter subjetivo de esta figura. La utilización de las voces «que persigan» o «que se hubieren tratado de eludir» comportaría tal exigencia. Asimismo, la exposición de motivos hace referencia al «propósito de obtener un resultado prohibido»,⁹⁸⁵ lo cual daría lugar a la misma conclusión. Sin embargo, estos argumentos no han sido suficientes para derrotar la doctrina mayoritaria,⁹⁸⁶ respaldada por la jurisprudencia, que afirma que el fraude de ley es una figura objetiva en la que basta la concurrencia de dos requisitos (la apariencia de actuar en legalidad y la ocurrencia de un resultado prohibido o contrario al ordenamiento jurídico) para que se genere, sin que se requiera la

⁹⁸¹ VIAL DEL RIO, V. (2006), p. 213-214.

⁹⁸² FUENTES GUIÑEZ, R. (1998), p. 55.

⁹⁸³ Sustentan esta posición FUENTES GUIÑEZ, R. (1998), p. 55; RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 108.

⁹⁸⁴ Sobre dolo directo, MIR PUIG, S. (2015), pp. 134, 269 y 278 y ss.

⁹⁸⁵ Decía la exposición de motivos del Decreto 1836/1974 de 31 de mayo: «En la configuración del fraude prepondera la idea de considerar el ordenamiento jurídico como un todo; por eso es reputada fraudulenta la sumisión a una norma llevada a cabo con el propósito de obtener un resultado prohibido o contrario al conjunto del ordenamiento. Por otra parte, si frente a la norma elegida aparece otra tratada de eludir, habrá de aplicarse la última. Ello quiere decir que la consecuencia correspondiente no queda circunscrita a la nulidad del acto a través del cual pretendiera lograrse un resultado fraudulento, sino que ha de comprender también la efectiva aplicación de la norma pertinente, aunque no queden excluidas ciertas consecuencias anulatorias.»

⁹⁸⁶ Respecto del argumento de texto, se debe decir que la norma se refiere a actos que obtengan un resultado, no a un sujeto que tenga una intención. En consecuencia, la referencia de la norma debe entenderse en el nivel del acto y no del sujeto. Respecto a la exposición de motivos, la esencia expuesta es la protección del ordenamiento, más que el castigo a una intencionalidad, por lo que se impone una visión objetiva.

presencia de una intencionalidad especial. El argumento principal que sostiene esta tesis es la finalidad de la norma. Si el fraude de ley tiene como objeto proteger el ordenamiento jurídico, la posición subjetiva del sujeto que actúa en fraude de ley no tiene importancia, es intrascendente. DE CASTRO, quizás el autor de mayor referencia en España en esta materia, es partidario del fraude de ley como figura objetiva⁹⁸⁷ y da las siguientes razones: «a) que el fin único de la doctrina del fraude es la defensa del cumplimiento de las leyes, no la represión del concierto o intención fraudulenta; b) que la malicia en el fraude de ley solo puede afirmarse cuando haya un previo deber de respetar la ley; pero entonces ¿por qué se ha de defraudar la organización jurídica contra el ataque intencionado y no contra el ignorante?; y c) la dificultad casi insuperable de probar la intención fraudulenta y la insuficiencia e inexactitud de hablar de una intención no seria».⁹⁸⁸ La STS de 13 de junio de 1959 recoge plenamente esta doctrina, indicando que «no es necesario que la persona que realice el acto o actos en fraude tenga la intención o conciencia de burlar la ley, ni consiguientemente la prueba de la misma, porque el fin último de la doctrina del fraude es la defensa del cumplimiento de las leyes, no la represión del concierto o intención maliciosa», idea reafirmada uniformemente por muchas sentencias.⁹⁸⁹

Pese a que mayoritariamente la doctrina y la jurisprudencia concuerdan en el carácter objetivo, algunas voces han propuesto la idea contraria, esto es, considerar la figura como subjetiva.⁹⁹⁰ Además de los ya comentados razonamientos de texto y de la exposición de motivos, hay otro de carácter funcional (examen de casos), dado que es muy difícil determinar la existencia del fraude de ley sin el convencimiento que hubo intención de esquivar la norma. A la pregunta sobre cuál es el elemento que permite diferenciar entre actos sin reproche y actos en fraude de ley, la respuesta que algunos dan es que el

⁹⁸⁷ Lo acompañan en esta posición CASTÁN TOBEÑAS, J. (1986). *Derecho civil español común y foral, tomo I*. Madrid: Editorial Reus, p. 599; DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), p. 225; ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 77; DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 188.

⁹⁸⁸ DE CASTRO, F. (1949-1952) (1984), p. 543.

⁹⁸⁹ STS de 29 de diciembre de 2011, 12 de diciembre de 2011, 10 de noviembre de 2011, 18 de marzo de 2008, 9 de marzo de 2006 y 28 de enero de 2005, entre otras.

⁹⁹⁰ CAFFARENA LAPORTA, J. (1992), pp. 853-855; LACRUZ BERDEJO, J. L. y DELGADO ECHEVERRÍA, J. (2006), pp. 204-205.; GODOI, M. S. (2005), pp. 46-47.

elemento diferenciador es aquello perseguido por el sujeto que actúa en fraude.⁹⁹¹

CAFFARENA señala que «se hace muy difícil pensar en casos en los que no exista la intención de defraudar.⁹⁹² Otra cosa bien distinta es que dicha intención se presuma fácilmente en la mayoría de los casos». Continúa el autor con la idea de que, en el caso de las normas imperativas, el fraude consiste en eludir su aplicación, por lo cual resulta necesario el auxilio del elemento subjetivo para determinar si cierto acto o actos fueron realizados en fraude de ley.⁹⁹³ Parecido argumento da DE LA IGLESIA, para quien el fraude de ley no proviene de la «impericia, negligencia o desconocimiento de la normativa, sino de una maniobra urdida [...] que posee un auténtico trasfondo intencional [...], siendo el hecho que provoca la decisión judicial reconocedora del fraude, precisamente y de forma mayoritaria, la convicción por el juzgador de la presencia de un cierto ánimo defraudatorio».⁹⁹⁴ Apoya lo expresado por estos autores que en los análisis de los fundamentos de sentencias referidas al fraude de ley, para estimar la presencia de este ilícito se recurra a la intencionalidad del sujeto;⁹⁹⁵ no

⁹⁹¹ En Chile también existen partidarios de esta posición, especialmente entre quienes entienden que el fraude de ley se verifica por problemas de «causa». VIAL DEL RIO, V. (2006), p.214; FUEYO LANERI, F. (1992), pp. 40 y 43, no es del todo claro, ya que indica que el fraude requiere de malicia o engaño, es decir, de una intención fraudulenta como elemento estructural; sin embargo, al dar la definición, indica que, a juicio de la mayoría y contrario a su parecer, no requiere de intencionalidad; BARROS BOURIE, E. (2009), p. 652 y nota 96.

⁹⁹² En muy parecido sentido, MEZQUITA GARCÍA-GRANERO sostiene que las situaciones involuntarias de fraude de ley son de laboratorio. MEZQUITA GARCÍA-GRANERO, M. D. (2003), p. 103.

⁹⁹³ CAFFARENA LAPORTA, J. (1992), p. 854.

⁹⁹⁴ DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 366; en igual sentido, MEZQUITA GARCÍA-GRANERO, M. D. (2003), pp. 103-104.

⁹⁹⁵ La STS de 18 de marzo de 2008 indicó que en el caso existió un *iter* fraudulento y preconcebido en la sucesión del bien para crear una legitimación *ad hoc* conforme el artículo 1058 del Código Civil. Esto consistió en distribuir parcialmente el caudal hereditario, únicamente un inmueble, quedando todos los hermanos como comuneros con excepción del cónyuge de la demandada (quien tenía la mayoría de los derechos hereditarios), realizado todo a objeto de reivindicar contra la cónyuge del hermano excluido de dicho bien, quien utilizaba el inmueble en derecho de uso de la vivienda común concedida a uno de los cónyuges en el proceso de separación. En la STS de 28 de enero de 2005 se generó la extinción de un contrato de obras, quedando una deuda a favor de una empresa. La contratista-deudora era una sociedad anónima cuyo patrimonio no era suficiente para que el acreedor hiciese efectivo su crédito. Se solicitó que declarase que la constitución de la sociedad anónima fue en fraude de ley, ya que con ello se limitaba la responsabilidad, impidiendo que la misma afectara a los accionistas. El Tribunal Supremo, revocando la sentencia de la Audiencia Provincial de Las Palmas, rechaza el fraude de ley indicando que no es ilícito tratar de circunscribir la responsabilidad al importe de la aportación social, pues detrás de ello no puede apreciarse una intención fraudulenta. La STS de 12 de marzo de 1990 declaró que la Unión Democrática de Guardias Civiles, bajo la cobertura del artículo 22 de la Constitución que concede el genérico derecho de asociación, trata de eludir la prohibición de constituir sindicatos o una asociación de carácter reivindicativo

obstante, hay que decir que muchas veces las mismas sentencias que hacen un análisis subjetivo manifiestan, teórica y expresamente, que no es requisito la intención, conciencia o idea dirigida a burlar la ley.⁹⁹⁶

Pese a los distintos problemas que aparecen en esta perspectiva subjetiva del fraude relacionados con el tipo de intención y su prueba,⁹⁹⁷ si sostuviéramos que la intención es el elemento determinante para la configuración del ilícito, en sí mismo su ocurrencia no demuestra nada, sino que se vuelve importante en el caso de que se produzca un resultado previo elusivo o prohibido; como dice MEZQUITA GARCÍA-GRANERO, la determinación del fraude no se construye solo sobre la intención, sino también sobre un resultado no amparado por el ordenamiento. En efecto, la elusión voluntaria de una regla imperativa no demuestra en sí misma el fraude: por ejemplo, la omisión o adopción de conductas alternativas para obtener ahorros tributarios no se transforman por ello en situaciones injustas o indebidas. Así, la autora concluye que lo esencial y determinante del ilícito no puede ser el ánimo de obtener tal resultado, sino que concurra un resultado no amparado por el ordenamiento.⁹⁹⁸ En efecto, quienes sustentan esta tesis, deben entender que, previo a la intención, existe un

establecida en diversas normas legales, dado el carácter de naturaleza militar de la Guardia Civil. Lo que prima en esta sentencia es el convencimiento de que la intención o finalidad de quienes creaban esta organización era «reivindicativo», por lo cual se prohíbe su constitución.

⁹⁹⁶ STS de 29 de diciembre de 2011, 12 de diciembre de 2011, 10 de noviembre de 2011, 18 de marzo de 2008, 9 de marzo de 2006 y 28 de enero de 2005.

⁹⁹⁷ Un primer tema es respecto al grado de intencionalidad requerido. ¿Cuál es la intencionalidad que se requiere para considerar configurado el fraude?, esto es, si se requiere solo la representación de que se actúa de una determinada forma para obtener un determinado resultado (sin necesidad de saber si ello es o no contrario al ordenamiento) o si se requiere, además, la representación de que esa conducta es contraria al ordenamiento jurídico. En la lógica del derecho penal, la pregunta sería qué tipo de dolo se exige. La diferencia reside en que en esta segunda opción podría suceder que se actuara representándose que el resultado es elusivo (pagar menos impuesto) o prohibitivo, pero plenamente regular, es decir, hecho con la convicción de que ese proceder está amparado por el Derecho y no es antijurídico porque, por ejemplo, un informe jurídico, una sentencia, una publicación académica, etc., lo avala. En este evento, al no configurarse el elemento subjetivo plenamente, no habría fraude de ley. Un segundo problema está ligado a la determinación del elemento subjetivo: quién y cómo se prueba (prueba específica o indicios y presunciones). Los autores que defienden esta concepción dan cuenta de un problema práctico: la prueba de la intencionalidad. Esto significa la búsqueda de un aspecto psicológico del individuo, sobre el cual muchas veces no existe rastro. Por ello, quienes sustentan esta tesis proponen como solución la admisión como prueba del aspecto subjetivo, los indicios y presunciones. CAFFARENA LAPORTA, J. (1992), p. 854; GODOI, M. S. (2005), p. 47; MEZQUITA GARCÍA-GRANERO, M. D. (2003), pp. 103-105. En Chile, LÓPEZ SANTA MARÍA, a propósito de las normas que regulan la interpretación de los contratos, señala que, al exigir intencionalidad, se está transformando al aplicador del derecho en un verdadero investigador psicológico, mutando su carácter de juez o jurista por el de psicólogo. LÓPEZ SANTA MARÍA, J. (1986), p. 312.

⁹⁹⁸ MEZQUITA GARCÍA-GRANERO, M. D. (2003), pp. 103-105.

resultado indebido o injusto, pero ello no puede suceder dado que concurre una norma de amparo, por lo cual dicha calificación no es más que una percepción individual sobre lo que debería ser el Derecho. Esta misma idea expresa la STS de 28 de septiembre de 2004, en que se absuelve de fraude de ley dado que, aunque quienes concurrieron a la junta tuvieron la intención de burlar la norma, lo realizado no estaba efectivamente prohibido por el ordenamiento jurídico, no concurriendo el requisito de norma defraudada. El hecho de hacer algo para no encontrarse en una determinada situación, en sí, no siempre es reprobable; tomar un camino lateral (con tránsito permitido, para no pagar un peaje no merece reproche.

Volvemos de nuevo a preguntarnos qué es capaz de transformar el amparo en apariencia. En esta consideración, el aspecto subjetivo puede ser un elemento más y actuar como razón de peso en la decisión, pero en la lógica del ilícito requiere de un resultado contrario, por lo que esta concepción del tipo subjetivo no sirve para explicar el fraude.

3.2. El fraude de ley en el plano aplicativo

Otra posibilidad es entender que el factor que determina la existencia del fraude de ley es ubicarlo en el amplio mundo de la aplicación, en el contacto entre realidad y ordenamiento, en el momento del encuentro entre caso y regla, donde se resuelve el sentido de la norma y si la misma ha de regir una situación por ella cubierta. En esta lógica, la norma regulativa del fraude aparece como una autorización expresa al aplicador para negar la aplicación a un caso concreto cubierto por los significados de la regla.

Analizaremos tres tipos de situaciones aplicativos para determinar si el fraude se puede entender ubicado en alguna de ellas.

3.2.1. Sobre integración e interpretación

El fraude de ley no es ubicable en las decisiones «integrativas», menos aún en la analogía, donde el problema aplicativo es de naturaleza lógica y en el universo de casos no existe un supuesto que regule el caso que se trata. En el fraude de ley el problema que se plantea es inverso: en efecto, el primer elemento es que la actuación desarrollada está cubierta por un antecedente jurídico que le otorga amparo, con lo cual, existe un supuesto que cubre su aplicación, por lo que el

requisito básico de la integración (y de la analogía), que es la existencia de una laguna, no se cumple; por el contrario, es una situación que se ubica al otro extremo, como dicen ATIENZA y RUIZ MANERO, es paralela a la analogía.⁹⁹⁹

El fraude de ley también podría situarse en la interpretación. Como ya señalábamos, las primeras nociones de esta figura se construyeron sobre el modelo clásico o tradicional del fraude de ley, consagrado en el Digesto 1.3.29: *contra legem facit, quid id facit, quod lex prohibet; in fraudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit*, entendiéndose como un acto *contra legem* cuya determinación se alcanzaba por medio de una interpretación finalista o teleológica. En efecto, como ha señalado algún autor, basta superar los estrechos márgenes del literalismo, alcanzando la razón de la norma, para determinar si los supuestos que se analizan son o no queridos por ella y si reconoce o no protección jurídica; en consecuencia, se determina si se aplica la disciplina de la norma que se convoca o la eludida.¹⁰⁰⁰

Sin embargo, esta idea del fraude posee un grave inconveniente lógico: si el acto efectuado para eludir la aplicación de una determinada norma es rechazado por la interpretación como una situación ubicada fuera del contenido de la norma de cobertura, no hay fraude de ley, sino que se trata de un acto ubicado fuera del alcance de la regla y como tal carente de protección jurídica. Se insiste en que lo que da identidad al fraude es que la acción está cubierta por los significados atribuidos a la norma. Por ello, CARRASQUER afirma que esta concepción tradicional del fraude es completamente inútil, si lo incorpora bajo la categoría actos contra ley y su método de determinación es la interpretación, esta figura, se abandona o se redefine.¹⁰⁰¹

Algunos autores intentan separar interpretación y fraude de ley, introduciendo un criterio temporal en la determinación del sentido: la

⁹⁹⁹ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 85.

¹⁰⁰⁰ AMORÓS GUARDIOLA, M. (1977). *Comentario al artículo 6.4 del Código Civil. En Comentarios a las reformas del Código Civil. El nuevo título preliminar del Código Civil y la ley de 2 de mayo de 1975, vol. I.* Madrid: Tecnos, p. 349. En Chile, el fraude de ley es disuelto por autores importantes en la interpretación. FUEYO entiende el fraude de ley en sentido clásico, esto es, la violación del espíritu y no de la letra. FUEYO LANERI, F. (1992), pp. 38 y 41; BARROS señala expresamente que «solo procede el fraude de ley respecto de normas legales que no son objeto de una interpretación estricta sino teleológica (esto es, que atiende a su finalidad)». BARROS BOURIE, E. (2009), pp. 651-652 y 654.

¹⁰⁰¹ CARRASQUER CLARI, M. L. (2002), p. 43.

interpretación, como atribución de contenido, es previa, mientras que el fraude de ley, también como atribución de contenido, es posterior y, en concreto, aparece en el momento de «determinar la eficacia o no del acto a debate, la eficacia del resultado obtenido con tal comportamiento, dependiendo esta decisión, eso sí, del acogimiento legal realizado para el mismo al amparo de la norma».¹⁰⁰² En el mismo sentido, se ha indicado que «la teoría del fraude de ley es, por tanto, la armónica continuación de la teoría de la interpretación. Aquella comienza cuando esta acaba».¹⁰⁰³ Otros señalan que el fraude de ley es «un desarrollo judicial del Derecho, una continuación de la interpretación».¹⁰⁰⁴

Desde este punto de vista, las reglas tendrían dos sentidos, uno atribuible a través de la interpretación y otro que estaría más allá de la misma, dado por un contenido socio-valórico de las normas. Siguiendo a DE LA IGLESIA, quien a su vez toma los conceptos de la jurisprudencia, llamaremos a ese sentido el contenido ético (social) de una norma¹⁰⁰⁵ o su finalidad.¹⁰⁰⁶

De todo esto se deduce que, cuando se habla de fraude de ley, debe entenderse que lo afectado o infringido es «el espíritu y verdadero sentido de las normas y su contenido ético y social»,¹⁰⁰⁷ emane de un solo precepto (una regla específica) o de distintos tipos de normas que pueden estar presentes en un ordenamiento jurídico.¹⁰⁰⁸

Según este razonamiento, el resultado prohibido, que constituye la condición aplicativa (o hecho operativo) dando lugar al fraude de ley, consiste en que un «acto amparado bajo el presunto manto protector de la norma de cobertura [infringe] el espíritu y verdadero sentido de las normas y su contenido

¹⁰⁰² DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), pp. 76-77.

¹⁰⁰³ CARRASQUER CLARI, M. L. (2002), p. 44.

¹⁰⁰⁴ GODOI, M. S. (2005), pp. 70-71.

¹⁰⁰⁵ Entre otras STS, 14 de diciembre de 2011, 18 de marzo de 2008, 31 de octubre de 2006, 9 de marzo de 2006, 2 de marzo de 2006, 28 de enero de 2005, SAP Jaén 30 de mayo de 2001 y SAP Almería 3 de julio de 1999.

¹⁰⁰⁶ STS 10 de noviembre de 2011, 14 de abril de 2008, 12, 27 y 30 de enero y 5 de julio de 2006, 28 de enero de 2005, 23 de enero de 1999, 7 de julio de 1997, 1 de diciembre de 1995, 23 febrero de 1993, 14 de mayo de 1985 y 13 de junio de 1959, entre otras.

¹⁰⁰⁷ DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 265; ver también p. 261.

¹⁰⁰⁸ DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 266.

ético y social», ¹⁰⁰⁹ que no deviene de la interpretación del texto o textos legales, sino que está más allá de ellos.¹⁰¹⁰

De esta forma, si la contravención afecta al sentido proveniente de la interpretación se estaría ante una violación contra ley, mientras que si la contravención afecta al sentido postinterpretación, contenido ético y social, se estaría ante un fraude de ley.

Esta postura, se desarrolla de la siguiente manera: a) primero, el aplicador debe atribuir sentido normativo a los enunciados lingüísticos que se encuentran en los textos normativos (debe interpretar); b) en otro momento, debe atribuir un segundo sentido no referido a los contenidos lingüísticos de las reglas, sino a un significado que se encuentra más allá de la propia letra y que puede conocerse a partir de una regla o de la generalidad del ordenamiento jurídico, y al que, conforme dijimos, llamamos contenido ético social; c) por último, el resultado prohibido, que da lugar a la declaración de fraude de ley, consistiría en la violación de un contenido ético social derivado de un entendimiento especial (no interpretativo) del texto o textos legales que va más allá de los mismos.

Junto a las etapas del desarrollo de la decisión, se encuentra la necesaria concurrencia de un método para tomarla y que luego pueda ser controlada. Este método no puede ser el mismo que el de la interpretación, ya que debe arrojar resultados diversos, por lo que los autores proponen que el camino para llegar a develar el contenido ético social de las normas sea por medio de una interpretación «aguda y enérgica», una «hermenéusis teleológica»,¹⁰¹¹ una interpretación en «plena legalidad»,¹⁰¹² una «interpretación potenciada», que es «un desarrollo judicial del Derecho, una continuación de la interpretación»¹⁰¹³ o una interpretación de corte finalista espiritualista, permitiendo determinar formas de violación que escapan a su letra o significado estricto¹⁰¹⁴ o que contrastan los actos utilizados con «la función social (causa) que le es propia».¹⁰¹⁵

¹⁰⁰⁹ DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 265; ver también p. 261.

¹⁰¹⁰ En igual sentido, GODOI, M. S. (2005), p. 70.

¹⁰¹¹ DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 265.

¹⁰¹² SOLS LUCIA, A. (1989), p. 103.

¹⁰¹³ GODOI, M. S. (2005), pp. 70-71.

¹⁰¹⁴ CARRASQUER CLARI, M. L. (2002), p. 42.

¹⁰¹⁵ SOLS LUCIA, A. (1989), p. 152; en parecido sentido, DE CASTRO Y BRAVO (1971). *El negocio jurídico*. En *Tratado práctico y crítico de derecho civil*, tomo X. Madrid: Civitas, pp. 373-374.

No alcanzamos a distinguir formas metodológicas distintas entre una y otra manera de atribuir sentido normativo. Calificar a esta segunda interpretación de aguda, potenciada o en plena legalidad no da cuenta de ningún camino o medio propio para llegar a un resultado autónomo. La distinción entre un sentido de la regla como interpretativo y otro, como ético social, es completamente forzado y artificioso, pues no ocurre (menos aún si se postula, como sucede en las llamadas interpretaciones intencionalistas) que los textos posean una voluntad que hay que encontrar o desentrañar (sea del legislador o de la ley) y que, frente a la discrepancia entre texto y voluntad, prime esta última, debiendo en consecuencia corregirse el texto conforme a la voluntad,¹⁰¹⁶ según las llamadas interpretaciones correctoras.¹⁰¹⁷ Si se sostiene esta postura, se vuelve imposible diferenciar la exclusión de un acto con motivo de contrariar el espíritu de la norma o como acto en fraude. En efecto, el argumento y el resultado de una situación en fraude de ley o en la interpretación serían idénticos: ambos concluirían que el sentido del texto es *X* y por ello no cubre la situación *B*, siendo sus argumentos razones de espíritu o de finalidad que permitirían pasar por encima de los términos utilizados. En ese caso, interpretación y fraude a la ley serían lo mismo, es decir, la determinación de un sentido de la regla que permite ubicar dentro o fuera del alcance de la misma una determinada situación.

Pese a que esta crítica es aplicable a la mayoría de los autores, algunos sostienen en respuesta que la interpretación tenga como límite «el conjunto de los posibles sentidos literales de las expresiones lingüísticas de la norma».¹⁰¹⁸ ATIENZA y RUIZ MANERO señalan que interpretar consiste en el «paso de una formulación lingüística (una disposición) a su significado (a la norma) y ello se logra mediante la utilización de una determinada regla semántica (que atribuye a un término o un conjunto de términos un significado)».¹⁰¹⁹ Desde esta perspectiva, la interpretación posee como límite el texto, puntualización con la que estamos de acuerdo.¹⁰²⁰ Frente a la ambigüedad lingüística, el intérprete opta por uno de los posibles significados, sin escaparse del contexto que fijan los sentidos de las expresiones usadas. El fraude de ley se daría en

¹⁰¹⁶ GARCÍA AMADO, J. A. (2006.b), pp. 41-42.

¹⁰¹⁷ HALLIVIS PELAYO, M. (2007), p. 389.

¹⁰¹⁸ GODOI, M. S. (2005), pp. 70-71.

¹⁰¹⁹ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 85.

¹⁰²⁰ Ver capítulo 4. II. 3.5.1. y capítulo 3. 2.3.

contravención de los sentidos que están más allá del texto, es decir, un sentido no vinculado a la decisión democrática manifestada, principalmente, en los términos aprobados por el parlamento.

Sin embargo, en esta última tesis el problema se plantea respecto a la preferencia de contenidos. En el fraude de ley existiría un problema de contradicción entre el sentido atribuido al texto y el asignado al espíritu. Como decíamos, en un caso de fraude de ley no existe una regla que prohíba ese resultado ni que obligue a preferir un sentido por encima de otro, de ahí la pregunta de por qué ha de privilegiarse el contenido ético social de la norma por encima del significado atribuido al texto. Al contrario, sería lógico preferir el contenido específico que viene directamente de lo aprobado democráticamente por encima de un contenido que el usuario debe «captar» desde un mundo no formalizado, difuso y cambiante, así como inseguro y no previsible, y cuyo origen se encuentra en la capacidad de aprehensión de algunos, no de cualquiera.¹⁰²¹ En nuestra opinión, la razón de la preferencia reside en una opción de contenido ideológico y de lo que se piensa que debería estar legislado. Así, quien actúa privilegiando este contenido por encima de otro simplemente está actuando según consideraciones propias sobre lo que estima correcto, justamente lo que un sistema democrático de derecho pretende evitar.¹⁰²²

Volviendo al tema metodológico, existen caminos distintos para alcanzar como resultado el sentido interpretativo o el sentido ético social, siendo este último preferente al interpretativo. El método interpretativo quedaría anulado por el que construye el sentido ético social. En efecto, si este es un mecanismo obligatorio y preferente, sería entonces de aplicación general (sea como principio o como cláusula general), y si esa metodología es general, esta manera de determinar sentidos se impondría, alineando el resultado interpretativo con el

¹⁰²¹ GARCÍA AMADO decía que «estas teorías axiológicas del derecho y de la interpretación [...] Se trata, pues, de doctrinas con un potente componente de elitismo judicial y doctrinal, ya que dividen el mundo entre quienes por definición conocen —y conocen bien— las esencias ideales de lo jurídico —como ocurre con los profesores (al menos los de tal orientación) y los jueces— y quienes padecen una constitutiva obnubilación jurídico-valorativa, como es el caso de los ciudadanos sin toga profesoral o judicial y, especialmente, del legislador democrático». GARCÍA AMADO, J. A. (2006.b), p. 43.

¹⁰²² Ver capítulo 2. 4.

ético social a fin de impedir un desajuste entre ambos, con lo cual la noción de fraude a la ley se diluye en esta interpretación general potenciada.

Por último, otro problema reside en señalar la fuente del sentido ético social, que no puede emanar de los enunciados lingüísticos al ser la característica determinante de la interpretación. A nuestro juicio, engazaría con normas morales correspondientes a creencias propias del juzgador,¹⁰²³ lo que terminaría afectando la predictibilidad del Derecho¹⁰²⁴ y su autoridad como sistema que guía decisiones basadas en un sistema normativo, no en las nociones de justicia de las autoridades a las que se atribuye la facultad de indicar, en efecto, el contenido del Derecho.

Así, esta manera de entender el fraude de ley en que lo afectado es un contenido ético social cuya ubicación se desconoce y que es alcanzable por una suerte de interpretación potenciada, es, en nuestra opinión, una huida del Derecho a un sentido que escapa del mismo y sin un perfil metodológico suficiente que permita sustentarlo, que simplemente da cuenta de una profunda desconfianza en el derecho positivado y que emana de los órganos de expresión democrática, el cual pasa a ser reemplazado, por contenidos valóricos captables por quienes pretenden manejar un «Derecho Esencial,» sustituyendo el gobierno de las leyes por el gobierno de algunos pocos.

Tras apartar al fraude de ley como decisión aplicativa de la integración (especialmente, de la analogía) y de la interpretación, nos queda el análisis de la derrotabilidad. En efecto, nuestra tesis promulga que el fraude de ley es una forma de derrotabilidad que en España, además, posee la característica de estar expresamente regulada por el sistema jurídico.

3.2.2. El fraude de ley como derrotabilidad

La derrotabilidad es aquella situación en que se decide la inaplicabilidad de una regla cuyo significado alcanza al caso, con motivo de la normalidad o excepcionalidad del mismo. Su característica principal es que quien toma la decisión, lo hace considerando todas las circunstancias del caso, no solo las

¹⁰²³ Ver capítulo 2.4.; ALDUNATE, E. (2010), p. 89, nota 23; y COMANDUCCI, P. (2002), pp. 109-111.

¹⁰²⁴ ALDUNATE, E. (2010), pp. 93-95; COMANDUCCI, P. (2002), pp. 107-109; POZZOLO, S. (1998), p. 347.

circunstancias relevantes expuestas en la regla. Como dice RÓDENAS, «hablamos de derrotabilidad cuando las reglas dejan de ser tomadas como razones excluyentes en la base de la deliberación judicial».¹⁰²⁵

La particularidad del caso (extraordinario, frente a lo general) provoca que la aplicación de la regla genere un estado de cosas gravemente incongruente, irracional, absurdo e inconsistente con sus propósitos, de modo que lo extraordinario se convierte en la justificación para que el aplicador funde su decisión de no aplicar la regla.

La derrotabilidad se sitúa en el otro extremo de la analogía. En esta última, según SCHAUER, existe un problema de «subinclusión» (o «lagunas lógicas»), es decir, las palabras del hecho operativo no cubren todos los casos que alcanzaría la justificación subyacente, por lo que el aplicador, frente a ese silencio, extiende la aplicación de la consecuencia normativa a un caso no regulado; en cambio, en esta situación decide la no aplicación de la regla a un supuesto cubierto por ella, lo que Schauer califica de «sobreinclusión» o, como dicen ATIENZA y RUIZ MANERO, de supuesto de «laguna axiológica»,¹⁰²⁶ esto es, un caso que al aplicársele la ley genera una solución inadecuada al caso individual,¹⁰²⁷ entre otras razones porque la ley no efectuó una diferenciación que debió haber efectuado,¹⁰²⁸ es decir, la ley «no presta atención a su especialidad, relevante en orden a la valoración».¹⁰²⁹ Vista así la derrotabilidad, el encaje del fraude de ley en ella es natural. El fraude de ley trata de una decisión aplicativa que ocurre en el contacto del caso y la regla luego de haberse interpretado la misma, y se caracteriza por que, a pesar de que el supuesto se ubica como hecho operativo de una norma (de cobertura), la decisión sobre su aplicación es negativa.

Como indicábamos, la hipótesis básica de la derrotabilidad es la concurrencia de una regla que ampara la conducta, de modo que en el supuesto

¹⁰²⁵ RÓDENAS, Á. (2001), p. 19.

¹⁰²⁶ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 67.

¹⁰²⁷ ALONSO, J. P. (2006), p. 48, señala que el «problema de la sobreinclusión encuentra su paralelo, en el ámbito jurídico, con el problema de las lagunas axiológicas y la posibilidad de derrotar la regla general que soluciona inadecuadamente un caso individual».

¹⁰²⁸ ALCHOURRÓN, C. y BULYGIN, E. (1987), p. 158.

¹⁰²⁹ LARENZ, K. (1994), pp. 370 y 385. Para este autor, las «lagunas ocultas» obligarán a añadir la restricción que se requiere conforme al sentido; en otras palabras, se reconduce la regla reduciendo su ámbito de aplicación según el fin de la regulación.

operativo de la regla se ubican actos reales y válidos; esto es una afirmación postinterpretativa. Así, primero emerge el amparo, donde conforme sentido atribuido, el hecho se encuadra en este y a la vez no existe un cuestionamiento sobre el acto, no es un acto simulado y carece de vicio, por lo cual el efecto del ajuste entre hecho y regla tendría que ser la aplicación de las consecuencias jurídicas dispuestas. Luego se produce un quiebre entre el sentido de la norma (el cual permanece más o menos estable) y la decisión aplicativa, en cuanto, se niega otorgar las consecuencias jurídicas asignadas por la regla al supuesto en atención a su carácter extraordinario.

La decisión que declara la derrotabilidad está caracterizada por considerar el conjunto de circunstancias relevantes, no solo las que propone la regla. Si se resolviera de acuerdo a las circunstancias excluyentes de la norma de cobertura, habría que determinar que la aplicación es correcta, por eso esta decisión exige la consideración de otras circunstancias, además de las normativas, por lo cual, actúa como una excepción (o flexibilización) a un sistema de decisiones basado en reglas.

El efecto de la declaración del fraude, al quitar el amparo pretendido, es la privación de las consecuencias jurídicas que la regla atribuye al acto cuestionado, debiendo entonces denegarlas o eliminarlas. Ello implica tomar las medidas que pongan fin a esas consecuencias y que son múltiples, como la inoponibilidad, anulabilidad, nulidad parcial, rescisión,¹⁰³⁰ nacimiento de un derecho a favor de un tercero o el no nacimiento del derecho a favor de un tercero, la invalidez del acto, etc.¹⁰³¹

Pero, insistimos, desde nuestra perspectiva el fraude de ley no es un ilícito que sancione la ocurrencia de un resultado contrario al ordenamiento jurídico ni en que exista una norma defraudada,¹⁰³² sino que es consecuencia del desajuste entre las circunstancias del caso y la regla de cobertura, que hace denegar el amparo requerido y con ello las consecuencias jurídicas que de ello provenían. Algunos autores se acercan a estas ideas cuando hacen énfasis en la noción de aparentar o de artificio, centrando el problema del fraude en la protección

¹⁰³⁰ BURLADA ECHEVESTE, J. L. (2006) p. 10.

¹⁰³¹ CAFFARENA LAPORTA, J. (1992), p. 861.

¹⁰³² Que, como hemos dicho, no existe. Ver capítulo 4. I. 2.3.2.

inexistente que le brinda la ley; en ese sentido, MEZQUITA GARCÍA-GRANERO indica que la actividad fraudulenta consistirá en *aparentar* las circunstancias requeridas para la atribución de un referido derecho (y pone como ejemplo la STS de 26 de julio de 1997).¹⁰³³

En esta perspectiva el artículo 6.4. del código civil español actúa como un reconocimiento de la autoridad del aplicador para no aplicar la regla a un caso por ella cubierto, en razón justamente de la grave anomalía del caso.

Falta aún intentar explicar cómo funciona esta forma de derrotabilidad, donde el decisor considera todas las circunstancias del caso. ¿Qué provoca que un aplicador decida, razonadamente, no aplicar la regla a un caso cubierto por ella, es decir, qué permite que el decisor no aplique la consecuencia jurídica a un hecho que se ubica dentro de la condición aplicativa expuesta por la regla?

Una explicación es la que dan ATIENZA y RUIZ MANERO, quienes creen que el Derecho está estructurado en dos niveles normativos, las reglas y los principios.¹⁰³⁴ Como explica GARCÍA AMADO, esta visión entiende que el sistema jurídico posee dos sustratos, uno, el derecho positivo, formado por enunciados lingüísticos, y otro, por debajo, los principios, «sosteniéndole y dándole su inspiración, su sentido último, su razón de ser [...] cuya materia ya no es lingüística, sino axiológica, no empírica sino ideal, y no imperfecta, esto es lagunosa, incoherente y oscura, sino perfecta, pues contiene una solución única, consistente y definida para cualquier caso»;¹⁰³⁵ o como dice PÉREZ BERMEJO al referirse a las lagunas axiológicas, es un «conflicto entre una regla señalada por los criterios de identificación de fuentes y uno de los principios o los valores más profundos o arraigados del sistema».¹⁰³⁶

¹⁰³³ MEZQUITA GARCÍA-GRANERO, M. D. (2003), pp. 79-87, especialmente p. 82. Reafirma esta posición el hecho de que algunos autores entienden que no es necesaria la concurrencia de dos normas para que ocurra el fraude de ley. Una misma regla puede ser la de cobertura y la afectada, el llamado fraude intrínseco, con lo cual se da cuenta de que el énfasis está en la falta de protección de la que actúa como norma de cobertura. DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 238; MEZQUITA GARCÍA-GRANERO, M. D. (2003), pp. 79-81; GODOI, M. S. (2005), pp. 47-50.

¹⁰³⁴ RUIZ MANERO, J. (2005), especialmente p. 121.; ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), pp. 58-59, entre varias; ALEXY, R. (1995), pp. 109 y ss.

¹⁰³⁵ Ver GARCÍA AMADO, J. A. (2006.a), p. 157.

¹⁰³⁶ PÉREZ BERMEJO, J. M. (2006). *Coherencia y sistema jurídico*. Madrid: Marcial Pons, p. 245.

Para estos autores, «los actos en fraude de ley están permitidos *prima facie* por una regla, pero, consideradas todas las circunstancias, resultan prohibidos como consecuencia de la acción de los principios que delimitan el alcance justificativo de la regla en cuestión».¹⁰³⁷ Conforme a esta premisa, la norma defraudada no será ninguna regla concreta, sino otro tipo de norma, en concreto, un «principio». El estado de cosas resultante como consecuencia del estado institucional es una situación que, valorada a la luz de los principios que justifican la regla (de cobertura) y otros principios del sistema,¹⁰³⁸ es contrario a la «norma principio, al valorarse como un “daño injustificado” o un “beneficio indebido”.» Considerado lo anterior y no existiendo regla que regule esta situación, el aplicador sustituye la regla («cuya falta de justificación ha quedado de manifiesto precisamente por el acto fraudulento») mediante una «operación paralela a la analogía», generando una *nueva regla* que expresa que usando la regla de cobertura no se puede producir tal estado de cosas, de modo que restablece la coherencia del sistema¹⁰³⁹ (la adecuación entre principios y reglas);¹⁰⁴⁰ claro está, no en forma arbitraria, sino acudiendo a los principios que justifican las reglas preexistentes.¹⁰⁴¹

Suscribir esta tesis conlleva aceptar que el Derecho se estructura en dos niveles normativos, el de los principios y las reglas, donde los primeros se refieren a los elementos valorativos que dan coherencia al sistema. Son los principios (que dan cuenta de los valores) los que gobiernan el Derecho, debiendo entonces ajustarse el quehacer aplicador más a esto que a los enunciados lingüísticos.¹⁰⁴² Este segundo nivel normativo actúa sobre el primero dándole sus justificaciones, por lo cual el nivel positivado es simplemente una especie de transparencia que permite vislumbrar el segundo nivel, que es el que lo sustenta y le da razón de ser, bajo el cual las reglas adquieren validez o, por el contrario, pierden fuerza o importancia.

Asimismo, en esta hipótesis el decisor resuelve sin estar sujeto a un sistema de decisiones basado en reglas, pero no solo debe considerar las

¹⁰³⁷ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 67.

¹⁰³⁸ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 78.

¹⁰³⁹ Sobre coherencia y modelos, ver ALONSO, J. P. (2006), pp. 45-71.

¹⁰⁴⁰ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 76, misma idea en p. 85

¹⁰⁴¹ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 85.

¹⁰⁴² GARCÍA AMADO, J. A. (2006.b), p. 43.

circunstancias relevantes expresadas en el texto normativo, sino todas las que se presenten en el caso, sobre todo, considerar el estado de las cosas, que puede resultar injusto o indebido, con lo que, en nuestra tesis, se trataría de una forma de derrotabilidad.

No estamos de acuerdo con la idea de un sistema jurídico de dos niveles en que las reglas positivadas se presenten como meras indicaciones, quedando subordinadas al contenido ético social o a los principios como encarnaciones de los valores del sistema jurídico, capaces de cuestionar las reglas y dando al aplicador poder para sustituirlas o corregirlas (creando reglas) en pos de la coherencia del sistema entre reglas y principios o entre reglas y fines. Hemos expuesto nuestra posición contraria a esta visión del Derecho en el capítulo 2.4. En efecto, un sistema jurídico conformado por dos planos normativos, uno positivado y otro valórico, otorga al aplicador del Derecho (en concreto, al juez) dos características especiales: la posibilidad de conocer las normas que devienen de los valores, como plano normativo no positivado; y una facultad revisora y creativa del sistema normativo que permite volver a preguntarse por la justificación de las reglas, un ejercicio ya efectuado por el parlamento y que afecta así al sistema de competencias y equilibrio de poderes que conforman un Estado de derecho constitucional y democrático, dañando el imperio del Derecho, la seguridad jurídica, la eficiencia y la aversión al riesgo.¹⁰⁴³

La idea de que en el fraude de ley lo transgredido es un estado de cosas consecuente del hecho institucional, que genera un daño injustificado o beneficio indebido, da cuenta de nuestra crítica. En efecto, determinar que un resultado es injusto o indebido parece un recurso retórico, más que real, sin más fundamento que la creencia personal que sobre ello pueda tener el decisor,¹⁰⁴⁴ y más complejo si, en virtud de dicha calificación, el decisor puede crear una nueva regla prohibitiva so pretexto de devolver la coherencia al sistema normativo.

¹⁰⁴³ Un texto clásico que pone de relieve los inconvenientes que importan la fundamentación de las decisiones en base a principios generales está en el fundamento del fallo emitido por el Juez Keen, en el caso de los exploradores de cavernas. FULLER, L. (2002). El caso de los exploradores de cavernas. Buenos Aires: Abeledo Perrot, pp. 46-60.

¹⁰⁴⁴ ROSS, ALF (1970)., pp. 266-267; en igual sentido, EMILFORK SOTO, E. (1996). *La justicia tributaria*. En *Revista de Derecho de la Universidad de Concepción* (199), pp. 198-202.

En materia tributaria se manifiesta claramente que la adopción del fraude en razón del resultado apunta más a creencias personales que a una decisión bajo razonamiento jurídico. En efecto, frente a un estado de cosas consistente en la obtención de un ahorro tributario, estarán quienes lo consideren legítimo y fundamenten dicha acción en el ejercicio de la libertad, la autonomía de la voluntad y la racionalidad económica, llegando incluso a señalar que es una obligación de un buen administrador o de un buen asesor fiscal¹⁰⁴⁵ (obviamente, dentro de los márgenes de la legalidad); otros, en cambio, considerarán dicho ahorro como indebido, fundándose en que ese resultado infringe el deber de solidaridad y transgrede los deberes sociales de individuos y empresas.¹⁰⁴⁶ De este modo, quien decide no lo hará en razón del supuesto principio, sino de sus concepciones sobre la prevalencia de la libertad o solidaridad en materia de contribuciones sociales, y se tratará de una elección más teñida de orientaciones ideológicas que de racionalidad jurídica.

Nuestra propuesta es que el fraude de ley es una decisión aplicativa, distinta de la interpretación, en la que se niega la aplicación de la regla a una situación que se ubica dentro de sus significados, justificándolo por lo extraordinario del caso. Las propiedades del caso, enfrentadas a la regla y a sus justificaciones subyacentes, permitirán decidir si el caso es de aquellos comprendidos en la *formulación probabilística* o presenta una grave inconsistencia con ella, dado que se trata de situaciones que, si bien se ubican dentro de los significados atribuidas a la regla, no estuvieron comprendidas en la configuración del hecho operativo (sobreinclusión).¹⁰⁴⁷ Cuando hablamos de circunstancias del caso nos referimos no solo a las comprendidas excluyentemente en la regla sino a todas,¹⁰⁴⁸ lo que determina que hablemos del fraude de ley como una manera de derrotar la regla. Siguiendo a SCHAUER, las reglas en sí mismas poseen fuerza excluyente, lo que se traduce en una

¹⁰⁴⁵ DURAN-SINDREU BUXADÉ, A. (2013) *El asesor fiscal: una breve reflexión*. En *Revista Técnica Tributaria*, XXV (100), p. 17; PONT CLEMENTE, J. F. (2004). *La responsabilidad penal del asesor fiscal. Incidencia de la normativa relativa al blanqueo de capitales*. Disponible en http://www.ub.edu/empresarials/ec/pdfs/3461-ESP-responsabilidad_penal_jfp.pdf, p. 3.

¹⁰⁴⁶ RUIZ TOLEDANO, J. (1998), p. 27. Para este autor, la planificación fiscal es tal siempre que no se oponga «ni siquiera indirectamente a lo dispuesto en la normativa tributaria».

¹⁰⁴⁷ GARCÍA FIGUEROA, A. (2010), p. 161.

¹⁰⁴⁸ «Hablamos de derrotabilidad cuando las reglas dejan de ser tomadas como razones excluyentes en la base de la deliberación judicial»: RÓDENAS, Á. (2001), p. 19.

presunción aplicativa que solo podrá desmontarse argumentando razones de peso. Por ello, opinamos que no toda incongruencia es merecedora de la consideración de fraude, sino solo aquella que sea grave, apreciación que corresponderá al decisor.¹⁰⁴⁹

Al aplicar la regla a una situación que, según las justificaciones subyacentes, no estaba comprendida en su formulación, se producirá un resultado irracional, absurdo o simplemente malo, pero no en cuanto resultado, sino en razón del desajuste del caso con la regla y su finalidad.

En este punto, y operativamente, los principios y las justificaciones subyacentes se presentan no como normas, sino como razones que median entre el caso y la regla, determinando la aplicabilidad en razón de si el caso es de aquellos propuestos en la generalidad o es gravemente anormal, situación en que no deberá aplicarse la regla.¹⁰⁵⁰ Como expone ÁVILA, los principios acuden a las decisiones con «pretensión de complementariedad y de parcialidad»,¹⁰⁵¹ no como motivo principal sino como uno más, cooperando en la determinación aplicativa de la regla. De esta forma, el caso enfrentado a las justificaciones subyacentes y mediado por los principios podrá ser normal o anormal, cuestión que constituye el argumento capaz de derrotar la fuerza aplicativa de la regla (presunción).

Al decidir de esta manera, el aplicador no vuelve a justificar la regla (no se pregunta si es justa o no ni si se acomoda a los principios). Tampoco otorga un nuevo significado del que lingüísticamente carece, ni da sentido contrapuesto a la misma norma, ni dicta una nueva norma que restablezca la coherencia del sistema, sino que decide que, dada su extraordinariedad (pues se trata de una situación que a la luz de las justificaciones subyacentes y principios no estaba presente en la generalidad de la regla), las consecuencias jurídicas pretendidas no deben aplicarse.¹⁰⁵² Esto corrobora que las reglas son válidas en cuanto que jurídicas y no gracias a su corrección con un conjunto de valores cuyo contenido depende del sujeto que lo alega, y a su vez nos permite, finalmente, respetar un sistema democrático regido por el Derecho y no por los

¹⁰⁴⁹ Ver capítulo 2. 3.

¹⁰⁵⁰ ATRIA, F. (2004), p. 132.

¹⁰⁵¹ ÁVILA, H. (2011), pp. 64, 66 y 68.

¹⁰⁵² ATRIA, F. (2004), p. 132.

hombres.

4. Un ejemplo

Un caso controvertido fue la STS 5 de abril de 1994,¹⁰⁵³ un Tribunal anuló dos testamentos acogidos al derecho foral vizcaíno. En el supuesto, los testadores dispusieron sus haberes a favor de dos nietos, privando a algunos hijos de herencia. Los otorgantes del testamento adquirieron la vecindad vizcaína a la edad de 76 y 75 años de edad. Cumplían los requisitos que el Código Civil español contempla en su artículo 14.5.1: tener residencia de por lo menos dos años y manifestar la voluntad. Dice el fallo: «4.º En Sopelana, que es villa marítima y que dista 18 kilómetros aproximadamente de Bilbao-Erandio, tenían un terreno sobre el que, en el año 1965, construyeron un chalet y en el que, desde dicha fecha, venían continuamente pasando temporadas, sobre todo en la época de verano. Los aludidos esposos estuvieron empadronados en el Ayuntamiento de Bilbao, como residentes en su término municipal (Erandio), desde 1940 hasta 1970, en cuya última fecha causaron baja en dicho padrón y se empadronaron en Sopelana. [...] 11.º El día 31 de enero de 1976, don Alberto, que tenía 76 años de edad (nacido el 25 de julio de 1899), efectuó, ante el Registro Civil (Juzgado de Paz) de Sopelana, la comparecencia [...] en la que manifestó ser su voluntad la de adquirir para sí y su esposa, que tenía 75 años de edad (nacida el 23 de abril de 1901), la vecindad civil vizcaína, por llevar residiendo en dicho término municipal más de dos años. 12.º a) Cuatro días después de dicha comparecencia, concretamente el 4 de febrero de 1976, los aludidos esposos otorgaron los sendos testamentos aquí litigiosos [...], en los que, manifestando que “su sucesión se regirá con arreglo al Derecho Foral”, instituyeron por sus únicos y universales herederos a sus dos nietos doña Elena y don Alberto y separaron expresamente de su herencia a sus dos hijos don Roberto y don Luis Francisco.»

Según el relato, se puede establecer que ambos cónyuges, después de residir *seis años* en Sopelana (dos era el requisito legal), toman la residencia

¹⁰⁵³ Ver comentario de GALICIA AIZPURÚA, G. (2009). *Sentencia del tribunal supremo de 14 de septiembre de 2009: vecindad civil, fraude de ley y discriminación por razón de sexo*. En YZQUIERDO TOLSADA, M. (dir.). *Comentarios a las sentencias de unificación de doctrina (civil y mercantil)*, vol. 3. Madrid: Dykinson, pp. 884-893; MEZQUITA GARCÍA-GRANERO, M. D. (2003), p. 46, referida a la sanción cual es la nulidad total del testamento y no parcial.

vizcaína, lo que les permite someter su testamento al derecho foral y disponer sus bienes como ellos estimaban, dejando a sus hijos prácticamente sin participación en la herencia. Su actuar está amparado en una norma jurídica, el artículo 14 del Código Civil español, que determina la sujeción a un determinado estatuto jurídico de los diversos que hay en España, dependiendo de la vecindad y esta, en el caso presente, de la residencia continuada por dos o más años, siempre que el interesado manifieste su voluntad (artículo 14.5.1); no existe vicio, simulación o artilugio que pueda afectar su validez, simplemente la ley establece unos requisitos para obtener la calidad de residente que los cónyuges cumplían plenamente y en virtud de lo cual actúan (de hecho, el fundamento jurídico sexto de la sentencia no efectúa reproche alguno al acto que concede la residencia). Se insiste en ello: *se trata de un caso cubierto por la regla*, por lo que no se discute que los testadores no tuvieran residencia efectiva e inventaran una situación ficticia, como hacer pasar una finca de descanso como residencia habitual, donde el problema a resolver sería de hechos y subsunción de ellos; en otras palabras, no se discute si se cumplieron o no los supuestos establecidos por el precepto para dar la residencia a los otorgantes del testamento.

Pese a ello, el Tribunal decide que se trata de un caso de fraude de ley y determina como sanción la nulidad de los testamentos (íntegros).

Tomamos esta sentencia como ejemplo dado que nos permite aplicar las distintas teorías sobre el fraude de ley. Las presentaremos en orden: primero, entendiendo que lo determinante en el fraude es la intencionalidad; luego, que lo afectado es el contenido ético o social de las normas o los principios como normas; y por último nuestra posición, donde lo que se analiza es la especialidad del caso.

a) Figura subjetiva. Una importante razón que dan los sentenciadores para acoger el fraude es la finalidad de la conducta con que habrían actuado los testadores, es decir, el desheredamiento de los hijos sin causal. Señala textualmente la sentencia: «Ha de concluirse, sin género alguno de duda, que la vecindad foral vizcaína que, en la insólita forma ya dicha, dijeron adquirir a la avanzada edad de 76 y 75 años de edad, respectivamente, careciendo de patrimonio rústico alguno (caserío y sus pertenecidos) que desearan concentrar

en uno solo de sus herederos, no tuvo otra finalidad que la de, acogiéndose a dicha aparente vecindad foral vizcaína [ley de cobertura], eludir la aplicación de la ley sucesoria del Derecho Civil Común (Código Civil) a la que siempre habían estado sometidos (recuérdense los tres testamentos que habían otorgado con anterioridad) y, de esa forma, desheredar prácticamente a sus dos hijos don Roberto y don Luis Francisco sin causa alguna que justifique dicha desheredación, lo que evidentemente integra un claro supuesto de fraude de ley.»

El argumento de la intención, en este caso, de eludir la ley civil española para desheredar a los hijos es tomado por los sentenciadores como elemento esencial en la determinación del fraude de ley. No nos pronunciaremos sobre si la determinación del elemento subjetivo es correcta o no, y daremos por establecido que los testadores tuvieron la intención de apartar de la herencia a algunos hijos, favoreciendo a los nietos.

El problema de los motivos y fines subjetivos en los negocios jurídicos es de largo aliento en el Derecho, en cuanto a si deben o no ser considerados en la determinación de la licitud de la causa y del acto celebrado.¹⁰⁵⁴ No entraremos en este tema, pese a que nos parece que la finalidad o los motivos son relevantes cuando la ley o las partes los convocan y no genéricamente.¹⁰⁵⁵

La primera observación al fallo es que descentra el problema, trasladándolo de la norma de cobertura a los efectos que implica estar en un determinado estatuto. En definitiva, se está pronunciando sobre si es correcto o no desheredar a determinadas personas, no sobre si existe el debido amparo jurídico para lograrlo. Esto es un problema generalizado de la tesis intencionalista: el resultado, que debe ser considerado injusto o indebido por el aplicador, se alcanza de acuerdo con razonamientos propios y personales, ya que jurídicamente no puede hacerlo porque la presencia de la regla de cobertura se lo impide. En efecto, usando la norma de cobertura, se eligió un régimen jurídico, el régimen foral, que permite una libertad relativa en la forma de disponer

¹⁰⁵⁴ A favor de considerar los motivos que mueven a una persona a celebrar un negocio dentro de la idea de causa, ver DE CASTRO Y BRAVO (1971), pp. 275-277; en contra, ver ALBALADEJO, M. (2013), pp. 464-473; y el demoleedor análisis de FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 14, nota 16.

¹⁰⁵⁵ ALBALADEJO, M. (2013), p. 471-472.

las legítimas, pudiendo los testadores elegir a algunos (dentro de los legitimados) y apartar expresamente a otros (artículo 23 del derecho civil foral de Vizcaya), por lo que, al otorgar un testamento regido por el estatuto civil vizcaíno, en que se prefiere a descendientes sobre hijos, apartando a estos últimos, resulta jurídicamente conforme.

El problema jurídico no está en el resultado, el desheredamiento, sino en el uso de la norma de cobertura (artículo 14 del Código Civil español) para situarse bajo el estatuto vizcaíno. Pero sucede que dicha norma establece un derecho, que se construye como «opción» por la que optar entre el ordenamiento general español y los sistemas forales, una vez que se cumplen, los requisitos establecidos por la ley, en este caso, dos años de residencia y la manifestación de voluntad. Hoy la doctrina reconoce que el ordenamiento jurídico español otorga libertad de elección entre los distintos e iguales estatutos civiles.¹⁰⁵⁶ No resulta entonces razonable privar de esa opción a quien, ubicado en las circunstancias de la regla, posee tal derecho. Ni la edad, ni sus intenciones son relevantes, y si estas se consideraran, se estarían incorporando nuevos requisitos o condiciones. En ese sentido, algunos comentaristas de este fallo han señalado que la doctrina entiende que el ejercicio de la facultad consiste en escoger libremente cualquiera de los «derechos civiles que coexisten en España, permite naturalmente la obtención de consecuencias jurídicas vetadas en otro ordenamiento, con lo cual, lo que permite esta facultad es abandonar (más que eludir) leyes obligatorias».¹⁰⁵⁷

Si la ley otorga un derecho de opción a quienes se encuentran en los supuestos, como sucedía con los testadores, los motivos o fines que hayan tenido no resultan relevantes de cara al ejercicio de tal derecho, con mayor razón cuando la mayoría de los que optan, lo harán después de un razonamiento de conveniencia, decantándose por aquel que sea más favorable a sus intereses y deseos, entre los cuales podría estar el obtener determinados resultados que un sistema autoriza mientras el otro lo niega, como sucede en el caso en cuestión. Si se pretendiera rechazar esta forma de decisión, se estaría desconociendo el

¹⁰⁵⁶ STS 14 de septiembre de 2009 (Fundamento Jurídico 7).

¹⁰⁵⁷ GALICIA AIZPURÚA, G. (2009), p. 890-891.

carácter racional del ser humano y finalmente su libertad, que en este caso el propio sistema jurídico ha concedido.

b) Contenido ético social de las reglas o principios. Otro argumento utilizado por la sentencia es la finalidad o función del fuero (que determina el sentido de la regla) o los principios que conforman el sistema normativo. Para la sentencia, el derecho sucesorio foral se establece principalmente para rendir «homenaje a la intangibilidad del caserío al sentido funcional del patrimonio familiar vizcaíno», lo que se desprendería de la exposición de motivos de la ley de 30 de julio de 1959, que aprobó la compilación del derecho civil foral de Vizcaya. La sentencia establece que ambos testadores carecían «de patrimonio rústico alguno (caserío y sus pertenecidos) que desearan concentrar en uno solo de sus herederos», por lo que el testamento no cumple con la finalidad de la *ratio legis* del estatuto, sirviendo ello de argumento a la declaración del fraude de ley.

Bajo la idea de la finalidad o razones del derecho foral vizcaíno, el Tribunal vuelve a justificar el texto. En efecto, se pregunta –utilizando el caso– por la adecuación de la norma a sus finalidades, razones o principios que ordenan este conjunto normativo, dando como razón o justificación la intangibilidad del caserío para el sentido funcional del patrimonio familiar vizcaíno, lo que se traduce en la conservación de la «propiedad rústica» impidiendo así su división.

Establecida la razón de la norma, los caminos que llevan al fraude de ley pueden ser dos: uno) atribuir sentido a la regla sin remitirse a los significados lingüísticos usados en la ley, alcanzando de este modo el verdadero sentido ético social: la posibilidad de poseer una libertad relativa en la forma de disponer las legítimas (otorgado por el estatuto civil vizcaíno) es procedente a la razón de la unidad del caserío vizcaíno.¹⁰⁵⁸ En el caso, los abuelos testan desheredando a los hijos sin que exista tal patrimonio rústico y al hacerlo así transgreden el sentido económico de la norma, es decir, que solo se deshereda con el objetivo de mantener la intangibilidad del patrimonio rústico (la unidad del caserío vizcaíno), entendiéndose entonces efectuado en fraude de ley; **dos**) analizar el resultado, esto es, el desheredamiento de los hijos a las luz de los principios que justifican la regla. La explicación del por qué la legislación vizcaína permite

¹⁰⁵⁸ Detrás de esta postura existe una valoración de lo que es correcto (no desheredar a los hijos), por lo cual la facultad de hacerlo es excepcional.

priorizar legitimarios e incluso apartarlos estaría en la razón de la mantención de la unidad de la propiedad rústica como valor a lograr. Estableciendo ese principio como norma superior, en el caso sucede que, al no existir tal patrimonio, el resultado de desheredar a los hijos se presenta como un daño injustificado (desheredado) o un beneficio indebido (obtener una herencia prevaleciendo a otros), ya que lo que justifica el desheredar es la mantención de un patrimonio rústico que, como decíamos, no existe. Dado entonces el resultado, injusto e indebido, se crea una nueva prohibición: usar la regla que permite situarse en el estatuto civil vizcaíno, disponiendo en el testamento cláusulas que signifiquen desheredar o apartar a los hijos sin que exista un patrimonio rural que mantener, por lo que el acto deviene contrario a esta norma prohibitiva y en tal sentido inválido.

En estas dos fórmulas, se produce una modificación al estatuto civil vizcaíno, en cuanto que se permitirá testar dejando fuera a los hijos solo cuando exista un patrimonio rústico y este se concentre en un solo heredero. Tan significativo es que, conforme a esta nueva norma, todo nuevo testamento que se otorgue bajo el régimen foral vizcaíno y que no cumpla con estos dos requisitos podría ser anulado.

Esta tesis lleva inevitablemente a una creación del Derecho que reemplaza y modifica la voluntad expresada democráticamente en los textos jurídicos. Un caso particular actúa como modificadorio de las reglas no porque exista un vacío, sino en razón de las categorías propias de justicia del aplicador, cuestión que rechazamos.

c) ¿Es un caso especial, extraordinario o anormal? La tercera posibilidad es determinar si se trata de un caso normal o anormal a la generalidad considerada en la regla. La norma que determina la sujeción a un determinado estatuto jurídico de los diversos que hay en España es el artículo 14 del Código Civil, siendo la vecindad el punto de conexión que determina la aplicación de uno u otro régimen. Dentro de estas regulaciones se expresa que quien posea residencia continuada por dos o más años podrá optar por la vecindad de su residencia, debiendo manifestarlo así (artículo 14.5.1).

La legislación española admite la coexistencia de distintos derechos civiles con igual peso, conforme lo establece el capítulo V del título preliminar y

los artículos 13 y 14 del Código Civil español. El artículo 14 describe una regla que disciplina la sujeción a los distintos sistemas jurídicos civiles, que obviamente presentan diferencias entre sí, permitiéndose en uno situaciones que en otros seguramente no se incluyen.

La regla, si se cumple el requisito operativo de la residencia continua de dos o más años, establece un derecho de opción o elección entre el estatuto jurídico que le afecta y el que regula el territorio donde reside. Si la justificación de la regla, es decir, la meta a lograr, es ordenar la manera de asignar competencias a los distintos ordenamientos jurídicos que conviven en España, marcando uno de ellos por el derecho de opción relativa, a favor del que corresponda al espacio en que reside el sujeto por dos o más años, nos parece que difícilmente pueda darse un caso especial o extraordinario respecto del mismo. Tal es así, que algunos autores llegan a decir que este tipo de reglas muy difícilmente puede ser objeto de fraude a la ley.¹⁰⁵⁹

El resultado (el desheredamiento de algunos hijos) no es más que la consecuencia de las facultades que otorga el régimen jurídico al cual se optó y no puede mirarse como un acto de elusión, aunque pueda ser considerado como inadecuado, indebido o injusto. Se trata de una situación cubierta por la regla que permite la opción de regímenes y no existe desajuste alguno entre el fin normativo (distribuir los ordenamientos, objetivo que queda entregado a la libertad de los sujetos que cumplan el requisito de la residencia) y el caso, donde los sujetos optaron y, en consecuencia, pueden testar con mayor libertad. El motivo de sujetarse a ese régimen jurídico reside justamente en las diferencias que posee respecto del otro, optando por el sistema que lo permite y apartándose del que lo niega, y representa simplemente el ejercicio razonable y esperado del Derecho que constituye el sistema jurídico, por ello intrascendente. En efecto, el desheredamiento podrá ser considerado no sensato por quienes entienden que todos los hijos deben participar en el patrimonio objeto de la sucesión, pero la ley vizcaína lo admite así, permitiendo apartar a algunos legitimarios en favor de otros sin que exija requisito alguno respecto de los bienes que conforman la

¹⁰⁵⁹ Por todos, GALICIA AIZPURÚA, G. (2009), p. 891

masa hereditaria, por lo que, si del testamento acontece un desheredamiento, no puede ser considerado como resultado prohibido o contrario al orden jurídico.

Así, frente a las justificaciones de la regla que actúa como norma de cobertura, el caso en particular no presenta incongruencias, y si existieran en ningún caso serían graves, por lo cual sus efectos son plenamente atribuibles (el derecho de los testadores a usar la ley de Vizcaya para otorgar sus testamentos apartando a determinados hijos y favoreciendo a otros descendientes), debiendo, a nuestro juicio, el Tribunal Supremo haber resuelto en ese sentido y no como lo hizo.

5. Fraude de ley y simulación

Antes de pasar al tema del abuso del derecho, creemos conveniente dedicar algunas líneas a la simulación y su convivencia con el fraude, dado que en nuestra perspectiva se trata de entidades diversas, con efectos jurídicos distintos. En materia tributaria, las sanciones que pueden implicar una y otra calificación son distintas, estando afectadas algunas situaciones subsumidas en el artículo 15 de la Ley General Tributaria,¹⁰⁶⁰ bajo un tipo especial y que sin duda generará muchas controversias¹⁰⁶¹ distintos a las que cabrían en la simulación (artículo 16).¹⁰⁶²

La simulación es un fenómeno jurídico en que la apariencia de un negocio jurídico no coincide con la verdadera situación jurídica pretendida por los concurrentes; existe una apariencia, una ilusión, de algo que en definitiva no es.

Antes de dar algunas definiciones de simulación, conviene aclarar que la doctrina no está de acuerdo en dónde ubicar este fenómeno.¹⁰⁶³ Para algunos

¹⁰⁶⁰ En España la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, modificó el artículo 15 de la Ley General Tributaria eliminando la última oración del párrafo tres que decía «sin que proceda la imposición de sanciones» y agregando el artículo 206 bis, que somete a sanción algunos casos de conflicto en la aplicación de la norma.

¹⁰⁶¹ Ver PALAO TABOADA, C. (2015). *El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del anteproyecto de ley de modificación de la Ley General Tributaria*. En *Revista Española de Derecho Financiero*, (165), pp. 17-30. Además, señalar que el artículo 206 bis, establece dentro de los requisitos del tipo, el hecho que la Administración hubiese establecido previamente dicho supuesto como elusivo, dado que quien determinará el supuesto será la Administración mediante normas que son de rango inferior a la ley. MIR PUIG, S. (2015), pp. 121-122.

¹⁰⁶² CALVO VÉRGEZ, J. (2011) *La simulación en el derecho tributario: análisis de la reciente doctrina del Tribunal Supremo*. En *Quincena Fiscal* (14), p. 111.

¹⁰⁶³ Sobre las dos teorías, ver PARRAGUEZ RUIZ, L. S. (2012). *El negocio jurídico simulado* (tesis doctoral). Salamanca: Universidad de Salamanca, pp. 65-75.

se trata de un vicio del consentimiento, caracterizado por la discordancia entre la voluntad declarada y la querida,¹⁰⁶⁴ mientras que, para otros, el problema está en la falta de causa, bien porque no existe o porque es ilícita; la voluntad declarada coincide con lo querido (ocultar un negocio), pero el negocio manifestado puede carecer de causa o no hay licitud en ella.¹⁰⁶⁵

En esta última teoría la causa puede ser típica o abstracta, esto es, general y uniforme (trascendente en los actos simulados absolutos), o causa como motivo de celebración del acto, que sí es ilícita transforma el acto en irregular,¹⁰⁶⁶ y que además lleva implícita la aceptación de la corriente espiritualista de la causa, en que los motivos y fines son considerados como un mecanismo de moralización de las relaciones jurídicas, cuestión muy en entredicho.¹⁰⁶⁷

FERRARA define simulación como la «declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe

¹⁰⁶⁴ FERRARA, F. (1960). *La simulación en los negocios jurídicos*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, pp. 61-62; y ALBALADEJO, M. (2008). *Derecho civil tomo II. Derecho de obligaciones*. Madrid: Edisofer, p. 220.

¹⁰⁶⁵ DE CASTRO Y BRAVO (1971), pp. 336-339; DIEZ-PICAZO, L. (2007), pp. 256-257; CANO MARTÍNEZ, J. I. (2009). *La exteriorización de los actos jurídicos: su forma y la protección de su apariencia*. Barcelona: Bosch, p. 29. CALVO VÉRGEZ, J. (2011), p. 108.

¹⁰⁶⁶ La STS de 24 de abril de 2013 trata de aclarar los distintos problemas terminológicos que existen. Para esta, la «simulación absoluta es cuestión atinente a la causa del negocio, que suele encuadrarse en los contratos sin causa» de que habla el artículo 1275 del Código Civil y en la «expresión de una causa falsa» de que habla el artículo 1276 del Código Civil. En estos casos, la causa es aquella general y abstracta idéntica en cada tipo de negocio jurídico; si faltara, nos encontraríamos ante un negocio inexistente, simulado absoluto. Sin perjuicio de ello, sucede que en algunas ocasiones se habla de causa ilícita, existiendo simulación absoluta. En este caso, estos fallos se refieren no a la causa del negocio, inexistente justamente por ser absolutamente simulado y como tal meramente aparente, sino a la causa de la simulación, es decir, al motivo por el cual se construyó tal apariencia, que no es ilicitud de causa. Esto explicaría que algunas sentencias digan que en la simulación absoluta, al perseguirse un propósito ilícito, se da una causa ilícita determinante de la nulidad del contrato (sentencias de la Sala 1.^a del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 1975, n.º 56/2003, de 27 de enero, RC n.º 1910/1997 y n.º 458/2007, 9 de mayo, RC n.º 2097/2000, entre otras); en otras, en cambio, se ha diferenciado claramente la simulación absoluta, que da lugar a un negocio meramente aparente y sin causa, y la causa ilícita, que presupone un negocio no aparente pero con una causa teñida de ilicitud (sentencia de la Sala 1.^a del Tribunal Supremo n.º 928/2005, de 21 de noviembre, RC n.º 1238/1999.) La simulación relativa considera la causa como motivo y, siendo el propósito buscado por ambas partes ilícito, tal motivación ha sido elevada por la jurisprudencia a la categoría de causa ilícita determinante de la nulidad del contrato conforme al artículo 1275 del Código Civil (sentencias de la Sala 1.^a del Tribunal Supremo n.º 760/2006, de 20 de julio, RC n.º 3121/1999 y n.º 83/2009 de 19 de febrero, RC n.º 2236/2003).

¹⁰⁶⁷ ALBALADEJO, M. (2013), pp. 464-473; y el demoledor análisis de FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 14, nota 16.

o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo». ¹⁰⁶⁸ En cambio, DIEZ-PICAZO indica que «con la simulación las partes pretenden crear, para sus propios fines o interés, una apariencia comercial que pueda encubrir un negocio real distinto [...], caso de la llamada simulación relativa, o que pueda no encubrir otro negocio, sino simplemente una situación real, caso de la simulación absoluta». ¹⁰⁶⁹

Como puede observarse, en la primera definición resalta el papel de la voluntad y su divergencia entre la real y la oculta, mientras que la segunda se detiene en la motivación de crear una apariencia comercial distinta a la realidad, por lo cual el negocio en sí mismo podría carecer de causa o, en algunos casos, de licitud.

Clásica es la distinción entre simulación absoluta y relativa. La primera es aquella en que lo manifestado no oculta otro negocio, sino que simplemente no existe; en otras palabras, las partes crean una ilusión, disfraz o apariencia de algo que no existe, que no es serio ni real. Por su parte, en los negocios simulados relativos el acto manifestado oculta un acto distinto, por lo cual aparece un acto simulado (lo manifestado públicamente) y otro acto disimulado (oculto). No solo existe una apariencia, sino que, como dice PONT, se «enmascara un acto realmente celebrado». ¹⁰⁷⁰

La sanción de los negocios simulados absolutamente, en la cual no existe un verdadero acto, será su inexistencia. En cambio, en la simulación relativa la sanción consistirá en la nulidad del acto ficticio y en la declaración de validez del acto oculto disimulado. ¹⁰⁷¹

¹⁰⁶⁸ FERRARA, F. (1960). *La simulación en los negocios jurídicos*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, p. 74., y STS de 29 de febrero de 1996.

¹⁰⁶⁹ DIEZ-PICAZO, L. (2007), pp. 256 y 257; en igual sentido, STS de 29 de diciembre de 2011: «La simulación relativa (*simulatio non nuda*) constituye un supuesto de anomalía de la causa; es decir, comporta la expresión de una causa falsa cuando en realidad el resultado contractual querido y ocultado se funda en otra causa verdadera, suficiente y lícita (artículo 1276 del Código Civil), de modo que, descubierta la simulación, cambia la efectividad de la presunción sobre la causa, pues ya no se presume su existencia y licitud ni recae sobre el deudor la carga de probar su inexistencia (artículo 1277).» Ver también STS de 26 de marzo de 2012.

¹⁰⁷⁰ PONT CLEMENTE, J. F. (2006.a). *La simulación en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, pp. 99-100.

¹⁰⁷¹ Ver STS de 1 de marzo de 2013: «La simulación es absoluta si se prueba que el negocio jurídico carece de causa y, siendo esta un elemento esencial, se declara inexistente. Si es relativa, disimulando otro negocio jurídico, el simulado será nulo y el disimulado será válido, siempre que reúna los elementos precisos para su validez, lo que contempla el artículo 1276 del Código Civil.»

Adoptar una u otra postura respecto de la naturaleza jurídica de la simulación puede tener como efecto una diferenciación más o menos radical respecto del fraude de ley, dependiendo a su vez de la posición que se sostenga sobre el rol de los motivos o fines en el fraude; si se entiende que la simulación es un problema de divergencia entre voluntad declarada y oculta, la separación es más sencilla, ya que en el fraude existen actos reales que se contradicen con los declarados, mientras que en la simulación lo ocurrido no se opone a lo declarado; en cambio, si se sostiene que es un problema de causa, la diferenciación podría ser más compleja. Recordemos que existe una postura que considera al fraude de ley como un ilícito subjetivo, es decir, donde lo que condiciona su aplicación es el motivo o fin perseguido, y según algunos autores, el fraude de ley es una figura en la que se da un problema de causa ilícita. Así, SOLS LUCIA,¹⁰⁷² siguiendo la doctrina italiana, señala que la configuración del ilícito descansa en la intención de infringir la ley («de perseguir con éxito un resultado prohibido») a través de un camino tortuoso, que consiste en un abuso de la función instrumental típica del negocio, «emplead para un fin que contrasta con la función social (causa) que le es propia».¹⁰⁷³ De acuerdo con esto, el fraude de ley y la simulación (especialmente la relativa) tendrían en común que la finalidad perseguida es distinta de la aparente, ya que existe una divergencia entre la finalidad perseguida y la propia del negocio (como si los actos jurídicos tuvieran un catálogo de fines aceptados). Dado entonces que su fundamento o condición es común, diferenciar entre una y otra se vuelve muy difícil.

Pese a esta postura, la doctrina entiende mayoritariamente que se trata de dos figuras distintas,¹⁰⁷⁴ hasta tal punto que autores como RUIZ TOLEDANO¹⁰⁷⁵ y DE LA IGLESIA¹⁰⁷⁶ relatan casos en que ambas concurren en

¹⁰⁷² SOLS LUCIA, A. (1989), pp. 123 y 148-153; en parecido sentido, DE CASTRO Y BRAVO (1971), pp. 373-374.

¹⁰⁷³ SOLS LUCIA, A. (1989), p. 152.

¹⁰⁷⁴ ATIENZA y RUIZ MANERO, indican que la diferencia está en que en la simulación se da la apariencia de usar una regla que confiere poder para obtener un determinado resultado, cuando realmente no se usó la norma que confiere poder o se usó una norma diferente o la misma por sujetos diferentes, siendo la sanción que no se reconoce el resultado en el supuesto de la simulación absoluta o no se reconoce el resultado de la simulación relativa, reemplazado su lugar por el resultado del negocio ocultado; ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), pp. 82-83; MEZQUITA GARCÍA-GRANERO, M. D. (2003), pp. 55-59; DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), pp. 196 y 198.

¹⁰⁷⁵ RUIZ TOLEDANO, J. I. (1998), p. 161.

¹⁰⁷⁶ DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), pp. 198-199.

un mismo negocio sin que por ello se conviertan o asimilen en una misma figura.¹⁰⁷⁷

Las diferenciaciones que encontramos entre ambas son: a) la sanción: en la simulación absoluta no existe el acto, por lo que la sanción es su inexistencia; en cambio, en la simulación relativa el acto nace viciado, ya sea por su consentimiento o por falta de causa lícita, de modo que su ineficacia será la nulidad radical; por su parte, en el fraude de ley el acto nace válidamente, lo que sucede es que, por las circunstancias extraordinarias del caso, la cobertura otorgada no se aplica, privándosele de esta forma de las consecuencias jurídicas reclamadas;¹⁰⁷⁸ b) en la simulación, la figura articula bajo la idea del ocultamiento: de la no existencia o la existencia de otra situación; en cambio, en el fraude de ley, no existe tal ocultamiento,¹⁰⁷⁹ se estructura desde el caso anormal, aquel que no ha sido posible prever; c) por último, y en esencia, la diferencia se genera en el hecho de que en la simulación existe un acto manifestado que no es real ni válido, sino que es un disfraz que oculta su inexistencia o un negocio distinto, y las partes del negocio jurídico en realidad no desean los efectos jurídicos que produce el acto visible, existiendo entonces una discordancia entre lo declarado y lo pretendido; en cambio, en el fraude el o los actos son reales y válidos y quienes concurren a su formación desean los efectos jurídicos que generan, por lo que hay plena concordancia entre lo declarado y lo pretendido, siendo este el requisito que permite, al menos teóricamente, diferenciar una de otra figura.

Por tanto, teóricamente es evidente la diferencia entre una y otra figura, ya que una exige un acto real y la otra, un disfraz, sin perjuicio de que la teoría causalista en que podrían fundarse ambas podría complicar esta distinción.

¹⁰⁷⁷ El caso sería, declarada la simulación de un negocio, borrada entonces la apariencia jurídica y siendo público el negocio real, antes disimulado, pueda ser que esté otorgado en fraude de ley. No se trata entonces de que exista identidad entre una y otra situación, sino que la simulación se produce en la ficción, en la apariencia que oculta o pretende engañar; en cambio, el fraude de ley no es parte de la simulación, sino que podría afectar al acto real que estaba escondido y que por la declaración de simulación ha quedado visible.

¹⁰⁷⁸ Ver PARRAGUEZ RUIZ, L. S. (2012), pp. 87-108.

¹⁰⁷⁹ Ver STCE 120/2005, 10 de mayo.

II. ABUSO DEL DERECHO.

1. Generalidades: origen, recepción y otros

Al igual que en el fraude de ley, entre España y Chile existe una gran diferencia respecto del abuso del derecho. En España se encuentra regulado en el artículo 7.2. del Código Civil, lo que ha generado un importante tratamiento jurisprudencial y dogmático sobre el tema, mientras que en Chile no existe consagración expresa de esta figura ni regulación, lo cual no ha sido óbice para que en la cultura jurídica exista un uso extendido de esta figura. Hay textos doctrinales referidos al abuso del derecho (pocos) y es común escuchar que en una situación determinada existe un abuso del derecho; asimismo, en los procesos judiciales se formula esta noción como alegación o como razón de la decisión en las sentencias.¹⁰⁸⁰

Expondremos los distintos enfoques sobre esta figura en ambos ordenamientos jurídicos, para luego explicar nuestra propuesta.

1.1. Origen

Tanto en Chile como en España la doctrina está de acuerdo en que la actual concepción del abuso es de reciente creación, específicamente de mediados del siglo XIX y comienzos del XX.¹⁰⁸¹

Esta figura se enmarca en el campo de los derechos subjetivos, dentro del ejercicio de las atribuciones que ellos conceden (atribución real según algunos o aparente, según otros) y en virtud de las cuales se desarrollan actos que lesionan un interés legítimo de otro, lo que sería contrario a derecho.

¹⁰⁸⁰ En ese sentido, las siguientes sentencias de la Corte Suprema: 4 de noviembre de 2011, causa rol 9.423-2009; 12 de agosto de 2011, causa rol 3.210-2009; 26 de julio de 2011, causa rol 2.633-2010; 23 de agosto de 2006, causa rol 3.977-2006; y 13 de julio de 2006, causa rol 2.641-2006.

¹⁰⁸¹ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 34; DIEZ-PICAZO, L. (1974), p. 1331; DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), p 255; CASTILLO BLANCO, F. (2007). *Interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico público*. Madrid: Indap, p. 41.

En esta lógica, el abuso del derecho actúa como límite de los derechos subjetivos,¹⁰⁸² para algunos en su ejercicio¹⁰⁸³ y para otros, en sí mismos.¹⁰⁸⁴ Ambas tesis tienen una estructura equivalente: concurre una acción que se presenta como regular dentro del haz de facultades que tal derecho ofrece, pero, por algún motivo, dicha actuación se considera irregular.

Las razones que dan los autores para el surgimiento del abuso del derecho es una reacción a una concepción absoluta¹⁰⁸⁵ o individualista del derecho¹⁰⁸⁶ que se plasmó en los códigos decimonónicos, con el Código de Napoleón como hito; estas regulaciones se inspiran en la filosofía dominante en la época, el liberalismo jurídico.¹⁰⁸⁷ Bajo esta concepción, los derechos pueden ejercerse sin más límites que las atribuciones que ellos mismos confieren y los que las leyes establecen.¹⁰⁸⁸ De este modo, si en el ejercicio de un derecho se daña a otro, es un daño justificado, una lesión justa, conforme se expresa en el antiguo brocardo romano *neminem laedit qui suo iure utitur* («el que usa su derecho no causa daño a nadie»)¹⁰⁸⁹. La doctrina uniformemente indica que el absolutismo de los derechos se tempera, relativiza¹⁰⁹⁰ o humaniza¹⁰⁹¹ al introducir la idea del abuso del derecho como mecanismo de moralizar las relaciones jurídicas, relativizar los derechos o introducir el espíritu de solidaridad¹⁰⁹² por medio de límites no previstos expresamente por la ley.¹⁰⁹³

¹⁰⁸² En ese sentido, ver sentencia de la Corte Suprema de 28 de agosto de 2008, causa rol 5.137-06, especialmente considerando duodécimo.

¹⁰⁸³ ABELIUK MANASEVICH, R. (2008). *Las obligaciones, tomo I*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, pp. 227 y ss.; ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. y otros (2005); FUEYO LANERI, F. (1990), p. 274; y BARROS BOURIE, E. (2009), p. 627.

¹⁰⁸⁴ DUCCI CLARO, C. (1995), pp. 224-234; y RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), pp. 177 y 194.

¹⁰⁸⁵ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), pp. 34-35.

¹⁰⁸⁶ LASARTE, C., (2008), p. 123.

¹⁰⁸⁷ CASTILLO BLANCO, F. (2007), p. 41.

¹⁰⁸⁸ Pese a ello, ATIENZA y RUIZ MANERO agregan como razón de creación de la doctrina del abuso del derecho el formalismo, que, según su concepción, indica que la ley contiene reglas que solucionan todos los casos posibles, sin que para formular dicha solución sea jamás necesaria la ponderación de razones por parte del juez, bastando el silogismo para solucionar el caso. ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 34

¹⁰⁸⁹ GULLÓN BALLESTEROS, A. (2006). *Comentarios al artículo 7 del Código Civil*. En SIERRA GIL DE LA CUESTA, I. (coord.). *Comentario del Código Civil, tomo I*. Barcelona: Bosch, p. 123. En Chile, en el mismo sentido, ABELIUK MANASEVICH, R. (2008), p. 227; ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. y otros (2005), p. 347; y FUEYO LANERI, F. (1990), p. 274.

¹⁰⁹⁰ JOSSERAND, L. (2012). *El espíritu de los derechos y su relatividad teleológica jurídica*. Granada: Comares, pp. 187 y ss.

¹⁰⁹¹ LASARTE, C. (2007), p. 123.

¹⁰⁹² AMORÓS GUARDIOLA, M. (1977), p. 392.

¹⁰⁹³ LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2005), p. 106; LASARTE, C. (2008), p. 123; RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), pp. 166-170.

Si esta figura estos fines, entiendo compartidos, nos parece necesario preguntarnos sobre la manera de lograr la humanización de los derechos, esto es, si se logra en sí misma o aplicativamente, esto es, si la relativización de los derechos se produce en una constante reconstrucción, cuyos límites estarían rehaciéndose sin pausa, o si se trata de casos particulares que, dada su especialidad o anormalidad, quedan sin el amparo que el derecho otorga.

1.2. Antecedentes del abuso de derecho

La doctrina está en su mayoría conteste respecto del hecho que el derecho romano no contempló la noción de abuso de derecho.¹⁰⁹⁴ El derecho medieval sí construyó la figura de los «actos de emulación», estrechamente ligada al derecho de propiedad y a las relaciones de vecindad, como mecanismo para evitar actos cuya intención fuera perjudicar o dañar a otro, como era levantar un muro sin otra intención que la de dar sombra a la propiedad vecina.

DIEZ PICAZO sostiene que la *aemulatio* pasó a ser *inhonesta consideratio* en BALDO. De este modo, un acto de emulación era un acto referido al derecho de propiedad, determinado por una cierta carga psicológica, *animus nocendi*,¹⁰⁹⁵ y caracterizado por su *consideración subjetiva*, esto es, la intención de perjudicar a otro, lo que implicaba la construcción de una especie de figura ilícita justificada en el mundo interno del sujeto. Este sello de los actos de emulación presenta una doble problemática: precisar (probar) la concurrencia de esta intencionalidad¹⁰⁹⁶ y, en el evento habitual de que concurren varias intenciones¹⁰⁹⁷ (se puede servir al mismo tiempo a los intereses propios y molestar a los enemigos),¹⁰⁹⁸ ponderar cuál o cuáles son las esenciales; de esta forma, el aplicador del derecho, sobre todo el juez, se transforma en «un censor de conciencia».¹⁰⁹⁹

Fueron principalmente los tribunales franceses quienes, a mediados del siglo XIX, acogieron la idea de que un derecho se puede ejercer de forma

¹⁰⁹⁴ CASTILLO BLANCO, F. (2007), p. 40; ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 33.

¹⁰⁹⁵ DIEZ-PICAZO, L. (1974), p. 1331; también AMORÓS GUARDIOLA, M. (1977), p. 392.

¹⁰⁹⁶ LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2005), p. 107.

¹⁰⁹⁷ GULLÓN BALLESTEROS, A. (2006), p. 124; JOSSERAND, L. (2012), pp. 219-221. De ahí la problemática si se exige una intencionalidad única, como parece decir el artículo 226 del Código Civil alemán, o si se debe ponderar a fin de elegir la predominante.

¹⁰⁹⁸ JOSSERAND, L. (2012), p. 220.

¹⁰⁹⁹ MARTIN BERNAL, J. M. (1982). *El abuso del derecho*. Madrid: Montecorvo, p. 244.

abusiva.¹¹⁰⁰ Como hito, se cita normalmente la sentencia de la Corte de Colmar del 2 de mayo de 1855 en la que un propietario eleva sobre su techo una falsa y voluminosa chimenea, sin tiro, y por tanto, carente de toda utilidad, que oscurecía la casa del vecino. Resuelve el Tribunal disponiendo la destrucción de la chimenea, en atención que «si en principio el derecho de propiedad es un derecho en cierta forma absoluto, que autoriza al propietario a usar y abusar de la cosa, sin embargo, el ejercicio de este derecho, como el de cualquier otro, debe tener por límite, la satisfacción de un interés serio y legítimo [...] que los principios de la moral y equidad, no se oponen a que la justicia sancione una acción inspirada por la mala voluntad, ejecutada bajo el imperio de una mala pasión que no se justifica por ninguna utilidad personal, y que causa un grave perjuicio a otro».¹¹⁰¹

Asimismo, la Corte de Amiens el 12 de noviembre de 1913 y la Chambres des Requêtes el día 3 de agosto de 1915 sentenciaron que el propietario de un inmueble (Coquerel) construyó en su propiedad armazones de madera de dieciséis metros, coronados por barras de hierro afilado, *con el único fin de perjudicar* a Clement Bayard, propietario del inmueble vecino, que poseía un hangar donde se construían dirigibles,¹¹⁰² determinando la existencia, entonces, de un acto realizado en abuso del derecho de propiedad.¹¹⁰³

JOSSERAND, uno de los primeros autores en tratar esta temática y que sigue teniendo gran influencia, señala que la jurisprudencia francesa enumeró diversas razones que pueden concurrir en la configuración de la actuación abusiva de derechos: «intención de dañar» (criterio intencional), recogida en las antiguas reglas *malitiis non est indulgendum* y *fraus omnia corrumpit*,¹¹⁰⁴ «culpa en la ejecución» (criterio técnico), fundada en el hecho de que los derechos

¹¹⁰⁰ Entre otros, DIEZ-PICAZO, L. (1974), p. 1331; CASTILLO BLANCO, F. (2007), p. 42; ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 34; FERNÁNDEZ SESSAREGO, C. (1992). *Abuso del derecho*. Buenos Aires: Atrea, p. 107.

¹¹⁰¹ Colmar, 2 de mayo de 1855, (D.P. 1856.2.9) (Doerr v. Keller), citado por JOSSERAND, L. (2012), pp. 17-18.

¹¹⁰² Disponible en <http://legifrance.gouv.fr/affichJuriJudi.do?idTexte=JURITEXT000007070363> (Chambres des requêtes).

¹¹⁰³ Otros fallos son Corte de Lyon de 18 de abril de 1856 (D.P. 1856. 2.199), sobre el uso del pozo, donde las aguas extraídas continuamente eran enviadas a un arroyo afectando al rendimiento de un pozo ubicado en la propiedad vecina; para otros fallos, ver JOSSERAND, L. (2012), pp. 17 y 35.

¹¹⁰⁴ JOSSERAND, L. (2012), pp. 214 y 221.

deben ejercerse correctamente y su incorrección puede ser considerada abusiva;¹¹⁰⁵ «falta de interés legítimo» (criterio económico), que comporta un abuso de derecho si en el ejercicio de un derecho se provoca una lesión sin que exista una ventaja, utilidad o provecho para el titular que justifique su conducta;¹¹⁰⁶ y «desvío del derecho en su función social» (criterio funcional o funcionalista), que significa que cada derecho tiene un fin o misión que cumplir y, por lo tanto, su ejercicio debe «relativizarse en consideración y en función de su fin». Estas tres condiciones aplicativas se expresan en diversas sentencias al utilizar la voz «motivo legítimo»,¹¹⁰⁷ en que el sentenciador corrobora si la dirección dada al derecho es armoniosa con la función y el espíritu del ordenamiento jurídico. El desvío del derecho de su función social comprende los tres criterios que permiten determinar el abuso del derecho. Así, para JOSSERAND, actuar con la intención de dañar, con culpa o sin interés son las tres formas de desviación del fin o función del derecho.¹¹⁰⁸

Bajo estas nociones, el derecho moderno se ha movido desde la visión subjetiva del abuso del derecho (cuya determinación se radica en la intencionalidad del sujeto que ejercita el derecho) hacia una visión objetivable,¹¹⁰⁹ pasando primero por la falta de interés o provecho y luego a otra donde el criterio tipificador está en la transgresión de la finalidad o función económica-social de cada derecho.¹¹¹⁰

Las primeras manifestaciones legales son la del Código Civil alemán, que en el año 1900 incorpora en su artículo 226 la noción del abuso derecho, prohibiendo el ejercicio de derechos con el único propósito de dañar a otro, y el Código Civil suizo, en 1907, que establece en su artículo 2 que el abuso manifiesto de un derecho no está protegido por la ley.¹¹¹¹

¹¹⁰⁵ JOSSERAND, L. (2012), pp. 222 y 226.

¹¹⁰⁶ JOSSERAND, L. (2012), pp. 227 y 230.

¹¹⁰⁷ Y otras expresiones análogas como «causa legítima», «interés legítimo», «motivos serios y legítimos», «justo motivo» o «móvil legítimo».

¹¹⁰⁸ JOSSERAND, L. (2012), pp. 234-240.

¹¹⁰⁹ Algunos autores indican que JOSSERAND propugnaría una noción objetiva del abuso del derecho, como LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2005), p. 107. Sin embargo, el propio JOSSERAND señala que su concepción es de naturaleza mixta y considera el motivo en relación a la función del derecho, lo que comporta el confrontamiento entre voluntad del sujeto y finalidad del derecho. JOSSERAND, L. (2012), p. 241.

¹¹¹⁰ LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2005), pp. 107-108.

¹¹¹¹ ESPINOZA ESPINOZA, J. (2005). *Los principios contenidos en el título preliminar del Código civil peruano de 1984*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, p. 86.

En este repaso histórico lo interesante son las distintas construcciones de esta figura una ligada al elemento subjetivo, otra basada en la reconstrucción de cada derecho subjetivo, que se irá recomponiendo conforme las funciones y fines que se le puedan ir asignando en cada época y comunidad; y una tercera, desde el provecho. Esta última, a nuestro juicio, tiene que ver con las circunstancias del caso, donde la ausencia de interés lo transforma en anormal o especial y no en una reconstrucción de cada noción de derecho subjetivo.

1.3. Aclaración previa: sobre la inexistencia del abuso del derecho y su repercusión en Chile

Desde PLANIOL y RIPERT, hace más de un siglo, ha existido una corriente que niega el abuso de derecho. Señalaban estos autores que el abuso del derecho era «enunciar una fórmula inútil y aun incurrir en una logomaquia, toda vez que cuando yo hago uso de mi derecho mi acto es lícito y cuando no lo es, es porque he sobrepasado mi derecho y actúo sin derecho. Por otra parte, no se ha llegado a fijar un criterio práctico del abuso de los derechos entendido en estos términos. El mejor que se ha propuesto, consistente en que hay abuso del derecho cuando se hace uso anormal de este, atendidas las concepciones y necesidades del medio y la época, no es más que una fórmula sin gran valor práctico y, en definitiva, es la misma lograda al tratar de definir el carácter ilícito, como condición de la culpa».¹¹¹²

Conforme se manifiesta en la cita, esta posición entiende que el mayor problema del abuso del derecho es el concepto de que algo puede ser lícito e ilícito a la vez, que una conducta se conforma a derecho y lo contraviene al mismo tiempo, afirmación carente de lógica formal.¹¹¹³ Para quienes sustentan esta tesis, el abuso del derecho requiere de un ejercicio que formalmente se ajusta a derecho, pero sustancialmente no; no es un problema sobre el ejercicio del derecho, sino sobre el límite del propio derecho. Desde esta perspectiva, los derechos subjetivos son los reconocidos por el ordenamiento jurídico, que asigna

¹¹¹² PLANIOL, M. y RIPERT, J. (1940). *Tratado práctico de derecho civil francés, tomo 6: las obligaciones*. La Habana: Cultural S.A., p. 791.

¹¹¹³ JOSSERAND contestó a esta crítica diciendo que el abuso de derecho es «simplemente, aquel que, no obstante haberse realizado en virtud de un derecho subjetivo cuyos límites han sido respetados, es contrario al Derecho considerado en su conjunto como juricidad». JOSSERAND, L. (2012), p. 198.

a cada derecho un contenido que determina sus atribuciones y, en definitiva, sus contornos. Así, solo existen dos posibilidades: el titular del derecho subjetivo actúa dentro de sus facultades o fuera de ellas, y cuando lo hace fuera, su conducta no está amparada por el derecho, es decir, no está cubierta por dicho derecho.

Esta postura fue seguida en España por RODRÍGUEZ ARIAS¹¹¹⁴ sin mucho éxito, por lo menos dentro de bibliografía consultada. En Chile, en cambio esta doctrina ha sido recogida por autores y jurisprudencia, destacándose DUCCI¹¹¹⁵ y RODRÍGUEZ GREZ.¹¹¹⁶

Estos autores, si bien niegan la noción de abuso del derecho, aceptan y comparten la función de esta teoría, que sería la morigeración de los derechos subjetivos. Su tesis replantea la mecánica destinada a impedir situaciones abusivas no porque su ejercicio sea tal, sino debido a que ese abuso comporta una actuación fuera del derecho; es decir, hacen hincapié no en el ejercicio del derecho, sino en el derecho mismo.

DUCCI repite los argumentos de PLANIOL y RIPERT referentes a que el mal llamado abuso del derecho se genera cuando se actúa fuera de los límites del derecho subjetivo reconocido por el ordenamiento jurídico.¹¹¹⁷ Una postura más elaborada es la que ha desarrollado RODRÍGUEZ GREZ, quien reencausa

¹¹¹⁴ RODRÍGUEZ ARIAS BUSTAMANTE, L. (1955). *El abuso del derecho, teoría de los actos antinormativos*. En *Revista de la Facultad de Derecho de México*, IV (16) y V (17-18), pp. 27-31. Para este autor, los derechos subjetivos solo son concebibles en función de los intereses protegidos por el ordenamiento jurídico, por lo que cuando «no media un motivo legítimo que impulsa al particular a actuar sus derechos un tanto desvirtuadamente de su función económica y social, cabe afirmar que el contenido de los mismos se halla carente de contenido tutelable por el derecho objetivo», por eso es contrario a la teoría del abuso del derecho. Califica esta institución como acto antinormativo por falta de adecuación entre la finalidad subjetiva, que impulsa a obrar al individuo, y la objetiva, que atañe a toda institución jurídica considerada en abstracto; este desequilibrio perturba el orden jurídico con mayor o menor repercusión.

¹¹¹⁵ DUCCI CLARO, C. (1995), p. 224.

¹¹¹⁶ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 204.

¹¹¹⁷ DUCCI CLARO, C. (1995), pp. 224-234. Los límites de los derechos subjetivos son intrínsecos (inherentes al derecho) o extrínsecos (relativos a la forma como deben ejercitarse). Son límites intrínsecos del derecho el propio contenido, la buena fe (subjetiva y objetiva) y su función social; son límites extrínsecos los que provienen de la buena fe de los terceros (afectación a derechos de terceros), la concurrencia de derechos (sea de derechos reales sobre una cosa o de derechos subjetivos) y la colusión de derechos.

la teoría del abuso del derecho hacia lo que denomina «teoría del abuso del interés»,¹¹¹⁸ siendo reconocida jurisprudencialmente.¹¹¹⁹

RODRÍGUEZ, en la eterna discusión de la naturaleza de los derechos subjetivos, propone una concepción compuesta, entendida como «una facultad de que está dotado un sujeto para requerir el poder coercitivo del Estado en procura de satisfacer sus intereses que el derecho positivo tutela y asegura».¹¹²⁰ La armazón de los derechos subjetivos se estructura en la voluntad, el interés y el reconocimiento jurídico. La voluntad es el poder o facultad (poner el derecho en movimiento, exigir su realización invocando el poder coercitivo del Estado), en la que el derecho subjetivo es sinónimo de «potestad de exigir».¹¹²¹ El interés es el objetivo del sujeto, el provecho, lo que busca satisfacer, la fuerza motriz que pone en movimiento la voluntad. Por último, para ser tal, el derecho subjetivo (poder y voluntad) debe hallarse reconocido por el ordenamiento jurídico.

La condición aplicativa del abuso de derecho está en el interés («interés tutelado jurídicamente»), siendo este el supuesto que define lo regular o irregular.¹¹²² Se ubican fuera del derecho subjetivo: los resultados excesivos, esto es que se exige un beneficio superior al que la ley impone, o los resultados desviados, cuando se exige un interés de otra especie. En ambas situaciones «no se ejerce un derecho sino “una falsa apariencia”, provocando una consecuencia *de facto* y no *de iure*».¹¹²³

El abuso de interés supone siempre la existencia de un perjuicio a un interés ajeno; no es solo elemento del efecto indemnizatorio, sino de la esencia.¹¹²⁴ De este daño en que colisionan dos intereses sin protección jurídica surge la responsabilidad¹¹²⁵ y sus efectos que «dependerá[n] de la forma en que el abuso se consume o se proyecte».¹¹²⁶

¹¹¹⁸ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 204.

¹¹¹⁹ Corte Suprema en sentencia de 28 de agosto de 2008, causa rol 5137/2006.

¹¹²⁰ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 341.

¹¹²¹ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 55.

¹¹²² RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 55.

¹¹²³ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 205.

¹¹²⁴ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 162.

¹¹²⁵ Ver sentencia de la Corte Suprema de 9 de noviembre de 2004, en causa rol 228/2003.

¹¹²⁶ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 345. De esta forma, quedan como elementos del abuso de interés: a) invocación de un derecho subjetivo que efectivamente corresponde a quien pretende ejercerlo; b) satisfacción de interés –representación de un provecho o beneficio–; c) extensión o desviación del interés más allá de los límites que correspondan; d) existencia de un

Esta tesis saca al «abuso del derecho» del ámbito subjetivo para colocarlo en una esfera objetiva, lo que se logra al «desprender del derecho subjetivo, en cada caso, los intereses que la norma resguarda y protege».¹¹²⁷ Así, esta doctrina no acepta como componente de la determinación del ilícito el elemento subjetivo dolo o culpa, careciendo de importancia la posición subjetiva de quien actúa como titular de un derecho.¹¹²⁸

A nuestro entender, esta posición se acerca a la teoría del abuso de derecho en cuanto a la función o fin, ya que por medio de la idea del interés va reconstruyendo sin cesar los márgenes y límites de cada derecho subjetivo, siendo él mismo una idea moldeable.

1.4. Recepción del abuso del derecho en el sistema jurídico español

En España, el Código Civil no recepcionaba en sus inicios esta figura: según DE LA VEGA, solo con muy buena voluntad se podían encontrar algunas manifestaciones.¹¹²⁹

La doctrina es conteste en señalar como hito significativo en la incorporación del abuso de derecho al ordenamiento jurídico español la STS de 14 de febrero de 1944, cuyo ponente fue el catedrático José Castán Tobeñas.¹¹³⁰ De acuerdo a DIEZ-PICAZO, esta sentencia permite explicar la figura que el legislador consagró en el apartado 2 del artículo 7 del Código Civil.¹¹³¹

perjuicio cuyo antecedente directo y necesario es la indebida extensión del interés o su desviación; e) confrontación de dos intereses no tutelados; y f) prevalencia del interés pasivo por sobre el activo (el interés activo es quien subvierte el orden establecido al momento de consumarse el perjuicio). Ver pp. 198 y 205.

¹¹²⁷ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 57.

¹¹²⁸ La posición subjetiva que requiere la existencia de una conducta que rebase ciertos estándares se iguala a las situaciones sometidas a la responsabilidad por daños que requiere la realización de un acto con apariencia de fundarse en un derecho y causando daño a otro, acto a lo menos culpable, esto es, sin cumplir los deberes de cuidado que el ordenamiento jurídico exige, por lo cual, la idea de abuso de derecho se vuelve una noción inútil.

¹¹²⁹ DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), p. 255. Cita, entre otros, el artículo 1902, referido a la responsabilidad extracontractual; el 620 y 629, sobre el mal uso de la cosa usufructuaria; y el 238.4, sobre la mala conducta del tutor.

¹¹³⁰ DIEZ-PICAZO, L. (1974), pp. 1331 y 1332; algunos autores agregan otros antecedentes: la publicación en el año de 1917 de la monografía de J. CALVO SOTELO, que correspondía a su tesis doctoral *La doctrina del abuso del derecho como limitación del derecho subjetivo*; ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 34; LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2005), p. 108; y la STS de fecha 22 de diciembre de 1959, en DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), pp. 263-264.

¹¹³¹ DIEZ-PICAZO, L. (1974), p. 1332.

La sentencia del Tribunal Supremo señalaba que entre los años 1930 y 1932 algunos temporales provocaron daños en la central eléctrica que la Compañía Catalana de Gas y Electricidad, Sociedad Anónima, poseía en Sant Adrià de Besòs. Esta compañía demandó indemnización de perjuicio al Consorcio de la Zona Franca de Barcelona, en razón de que los daños tendrían su causa en la extracción de arena de playa (que esta última había realizado) al afectar las defensas naturales que impedían que el mar y el río dañaran la central eléctrica. El Consorcio de la Zona Franca de Barcelona extrajo la arena en virtud de una autorización otorgada por la Administración. La sentencia condenó a la demandada al pago de los perjuicios por considerar que el ejercicio de su derecho fue abusivo, recogiendo expresamente la teoría del abuso del derecho. La sentencia parte reconociendo la existencia de importantes discrepancias teóricas sobre el abuso del derecho, tanto en su construcción sistemática, esto es, si se trata de una aplicación de la teoría del acto ilícito o de una teoría autónoma; como en la extensión del principio prohibitivo en relación a los diversos derechos subjetivos y en las condiciones o elementos que sirven para determinar el abuso. No obstante, aplica esta figura, expresando literalmente «que tales dudas o divergencias no pueden borrar la conformidad substancial del pensamiento jurídico moderno en torno a la idea de que los derechos subjetivos, aparte de sus límites legales, con frecuencia defectuosamente precisados, tienen otros de orden moral, teleológico y social y que incurre en responsabilidad el que obrando al amparo de una legalidad externa y de un aparente ejercicio de su derecho, traspasa, en realidad, los linderos impuestos al mismo por la equidad y la buena fe, con daño para terceros o para la sociedad; tesis esta que ha sido patrocinada también por la doctrina científica patria, que ha recogido y perfilado el concepto de abuso del derecho, considerándolo integrado por estos elementos esenciales; a) uso de un derecho objetiva o externamente legal; b) daño a un interés no protegido por una específica prerrogativa jurídica, y c) inmoralidad o antisociabilidad de ese daño, manifestada en forma subjetiva (cuando el derecho se actúa con la intención de perjudicar o sencillamente sin un fin serio o legítimo) o bajo forma objetiva (cuando el daño proviene de exceso o anormalidad en el ejercicio del derecho)».

En resumen, esta sentencia acepta que el ejercicio de los derechos subjetivos posee límites distintos a los externos, contenido que sería de naturaleza «moral, teleológico y social» y recogido desde «la equidad y buena fe».

Pese a que las nociones usadas por los sentenciadores resultan poco operativas para determinar un ejercicio abusivo, la resolución fija elementos que integran el abuso del derecho: el uso de un derecho subjetivo, externamente legal; el daño a un interés no protegido jurídicamente; y que ese daño sea antisocial o inmoral. Respecto a este último, expone dos hechos operativos: uno subjetivo, por la que tal abuso existiría si el daño fuera provocado por intencionalidad o sin un fin serio (sin un fin relevante perseguido), es decir, que lo que determina la ocurrencia de un acto abusivo es *el daño más un motivo injusto* (la intención de perjudicar o sin un motivo serio que justifique la acción); y otros más objetivo, el *exceso o anormalidad en el ejercicio del derecho*, este último es simplemente un razonamiento circular que promulga que hay abuso del derecho cuando existe un ejercicio excesivo o anormal del derecho. Esto no constituye una condición para aplicar el abuso, sino más bien una definición; en palabras de ATIENZA y RUIZ MANEROS, es dar un significado de lo que es abusivo, con lo cual se emplea como criterio de aplicación el significado, lo que es correcto, pero escasamente útil.¹¹³²

Treinta años después de la sentencia, el decreto 1836/1974 de 31 de mayo modificó el Código Civil al incorporar el artículo 7.2., que regula expresamente el abuso del derecho, señalando: «*La Ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Todo acto u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso.*»

¹¹³² ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 39. Aclarar que estos autores realizan esta afirmación a propósito del artículo 7.2, no de la sentencia, usando la terminología del fallo comentado, por lo cual lo colocamos como cita.

En la exposición de motivos, se indica que en el abuso del derecho o ejercicio antisocial del mismo «siempre se parte del desbordamiento de los límites normales del ejercicio y del daño para tercero, si bien el hecho probador de tal situación puede proceder tanto del dato subjetivo representado por la intención del agente –que no ha de consistir, sin embargo, en un comportamiento doloso y culposo, porque entonces se penetraría en la ilicitud por el cauce de la responsabilidad civil– como de otros datos de naturaleza distinta cuales son el objeto o las circunstancias concurrentes. Importa señalar cómo la consecuencia derivada de la sanción del abuso del derecho no queda reducida a la indemnización del daño. En su caso, procede adoptar también las medidas impeditivas de la persistencia en el abuso. De esta manera, se obtienen las ventajas de la ejecución en forma específica y puede quedar efectivamente restablecida la normalidad.»

La regla transcrita parte indicando que la ley «no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo». Se discute si la norma, al utilizar las voces «abuso de derecho» y «ejercicio antisocial», consagró dos tipos de conductas distintas, es decir, dos límites diversos al ejercicio de derechos subjetivos, o si se trata de una misma idea expresada de dos modos. Ello no resulta relevante para entender la naturaleza del abuso de derecho, esto es si es una cuestión circunstancial o si implica una forma de redefinición constante de los derechos, por lo que se optará por considerar estas nociones como sinónimas o equivalentes, en las que todo abuso implica un ejercicio antisocial y viceversa.¹¹³³

1.5. Recepción del abuso del derecho en la cultura jurídica chilena

Si el abuso del derecho (abuso de interés) es parte de la cultura jurídica chilena, pero no existe norma expresa que la acepte, aparece una pregunta obvia ¿cómo la doctrina y los tribunales incorporan esta figura al ordenamiento jurídico

¹¹³³ Sustentan esta opinión, entre otros, AMORÓS GUARDIOLA, M. (1977), pp. 385-386; DIEZ-PICAZO, L. (1974), p. 1333; PUIG BRUTAU, J. (1987), p. 159; y LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2005), p. 111. Una posición contraria es la de ALBALADEJO, M. (2013), pp. 313-314, que entiende que el artículo 7.2 quita protección jurídica a tres tipos de actos abusivos: los disconformes con la buena fe, la antisociabilidad y el abuso. En este último, la ley no solo desprotege al derecho, sino que lo considera ilícito, generando el deber de indemnizar el daño y permitiendo adoptar medidas judiciales y administrativas que impidan la persistencia del abuso.

chileno? Su respuesta nos permitirá, por un lado, constatar la falta de acuerdos básicos en la doctrina chilena, y por otro, analizar el abuso del derecho desde una perspectiva abstracta, no ceñida o condicionada por la existencia de un texto normativo.

Existen al respecto tres posiciones: una que incorpora el abuso de derecho como acto ilícito a través de la normativa que regula la responsabilidad extracontractual; otra que la incorpora con esa especie de comodín jurídico que son los principios generales del derecho, sin regulación expresa; y por último, aquella que la incluye desde los derechos subjetivos y como tal parte de todo ordenamiento, donde la decisión consiste en delimitar el derecho subjetivo.

1.5.1. Abuso de derecho como acto ilícito

La mayor parte de la doctrina y la jurisprudencia considera el abuso del derecho como una especie de acto ilícito, configurado desde la noción de daño, lo que corresponde a la tesis elaborada por ALESSANDRI y seguida por CORRAL¹¹³⁴ y ABELIUK,¹¹³⁵ entre otros. «Es la aplicación a una materia determinada de los principios que rigen la responsabilidad delictual y cuasidelictual civil [...] Debe por tanto resolverse con arreglo aplicable a cualquier hecho ilícito.»¹¹³⁶ LÓPEZ SANTA MARÍA continúa en la misma senda indicando que el abuso del derecho no es una institución autónoma, sino una manifestación concreta de la responsabilidad civil extracontractual, la cual, en su caso, permite demandar una indemnización de perjuicios por delito o cuasidelito civil.¹¹³⁷ Conforme a lo anterior, la integración del «abuso de derecho» se hace utilizando las normas que regulan la responsabilidad delictual y cuasidelictual.¹¹³⁸

El hecho operativo central de esta teoría se encuentra principalmente en la posición subjetiva de quien actúa, en cuanto que el acto del cual emana el daño (relación de causalidad) atiende a una posición dolosa o culposa grave, como se ratifica en algunas sentencias: «8.º- Que, en el caso de autos, no se ha

¹¹³⁴ CORRAL TALCIANI, H. (2003). *Lecciones de responsabilidad civil extracontractual*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, pp. 125-127.

¹¹³⁵ ABELIUK MANASEVICH, R. (2008), p. 229.

¹¹³⁶ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. (2009), p. 190.

¹¹³⁷ LÓPEZ SANTA MARÍA, J. (1986), p. 219.

¹¹³⁸ Incluso en materia contractual, quien, en pleno cumplimiento del contrato, lo hace abusivamente, está en el campo del ilícito, contrariando el principio de la buena fe consagrado en el artículo 1546 del Código Civil chileno. ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. (2009), p. 196.

acreditado la existencia de un abuso del derecho, ya que no se encuentra probado que el demandado haya tenido alguna conducta culpable o dolosa que le haya causado algún daño al actor.»¹¹³⁹ (El destacado es nuestro). Más tajante es la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago de fecha 9 de noviembre de 1992, causa rol 1330-1990, confirmada por la Corte Suprema en sentencia de fecha 15 de abril de 1997, que señalaba: «Cuarto: Que cualquiera sea el ámbito de la doctrina sobre el “abuso del derecho”, dolo, culpa o negligencia, irracionalidad en su ejercicio, falta de interés o necesidades legítimas, intención del agente en perjudicar o con desvío de los fines de la institución para los que fue concebida o incluso aplicada a procedimientos judiciales, es evidente que, de parte del agente causante del mal, debe existir un ánimo manifiesto de perjudicar o una evidente falta de interés o necesidad de lo que promueva o un actuar motivado por el afán de causar perjuicio a su contraparte o cocontratante.»

De esta forma, una primera versión del abuso del derecho se configura desde la regulación de la responsabilidad contractual, marcada por la presencia del daño y especialmente por la consideración subjetiva.

1.5.2. El abuso de derecho como principio general del derecho

Quienes sustentan esta teoría, y en general casi toda la doctrina, intentan demostrar que en el ordenamiento jurídico chileno existiría un conjunto de normas inspiradas en una idea común que se traduciría en una norma que impone pautas de conducta, en este caso prohibitiva y que consistiría en no abusar de los derechos.¹¹⁴⁰ Entre otras serían: el artículo 56 del Código de Aguas¹¹⁴¹ (cavar pozo en heredad propia sin utilidad); los artículos 2110, 2111 y 2112 del Código Civil¹¹⁴² (renuncia del socio); el artículo 197 del Código Civil

¹¹³⁹ Causa n.º 2/2006. Resolución n.º 8878 de Corte de Apelaciones de Chillán de 24 de octubre de 2008.

¹¹⁴⁰ MEZA BARROS, R. (2007). *Manual de derecho civil. De las fuentes de las obligaciones, tomo II*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, p. 269; ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. y otros (2005), p. 349; DIEZ SCHWERTER, J. L. (1997). *El daño extracontractual*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, p. 38.

¹¹⁴¹ Pozo sin utilidad: antiguo artículo 945 del Código Civil (actualmente derogado y contenido en el artículo 56 del Código de Aguas): «Cualquiera puede cavar en suelo propio pozos para las bebidas y usos domésticos, aunque ello resulte menoscabarse el agua de que se alimente algún otro pozo; pero si de ello no reportare utilidad alguna, o no tanta que pueda compararse con el perjuicio ajeno, será obligado a cegarlos.»

¹¹⁴² Renuncia del socio: artículo 2010: «No vale la renuncia que se hace de mala fe o intempestivamente»; artículo 2111: «Renuncia de mala fe el socio que lo hace por apropiarse

(incorporado por la Ley n.º 19.585 de 1998, referido a acciones de filiación);¹¹⁴³ el artículo 280 (medida prejudicial precautoria que genera perjuicios)¹¹⁴⁴ y 467 (ejecutante que se desiste de su acción) del Código de Procedimiento Civil; el artículo 75 de la Ley General de Bancos; el artículo 79 de la Ley de Sociedades Anónimas (mayoría especial para no repartir utilidades a los accionistas); la Ley 18.045 de Mercado de Valores, con los artículos 6, 55, 60, 65 (regula la oferta pública de valores), 164 y 165 (uso de información privilegiada)¹¹⁴⁵; el inciso segundo del artículo 32 de la Ley 19.537 sobre copropiedad inmobiliaria (conflictos de vecindad)¹¹⁴⁶ y el artículo 45 de la Ley 18.175 o Ley de Quiebra (solicitud de quiebra desechada).¹¹⁴⁷

Esta misma lógica de consagración del abuso de derecho como principio general del derecho también ha sido recogida por la jurisprudencia: «15.º Que la conclusión a que se ha arribado es un principio general de nuestra legislación, cuya expresión más clara se encuentra en la antigua disposición del artículo 945 del Código Civil, hoy artículo 56 del Código de Aguas [...] Estas disposiciones se fundan en el principio inconcuso del abuso del derecho, en virtud del cual una

una ganancia que debía pertenecer a la sociedad; en este caso, podrán los socios obligarle a partir con ellos las utilidades del negocio, o a soportar exclusivamente las pérdidas, si el negocio tuviere mal éxito»; artículo 2112: «Renuncia intempestivamente el socio que lo hace cuando su separación es perjudicial a los intereses sociales. La sociedad continuará entonces hasta la terminación de los negocios pendientes, en que fuere necesaria la cooperación del renunciante.»

¹¹⁴³ Art. 197 (incorporado por la ley N.º 19.585 de 1998): «La persona que ejerza una acción de filiación de mala fe o con el propósito de lesionar la honra de la persona demandada es obligada a indemnizar los perjuicios que cause al afectado.»

¹¹⁴⁴ Art. 280: «Si no se deduce demanda oportunamente, o no se pide en ella que continúen en vigor las medidas precautorias decretadas, o al resolver sobre esta petición el tribunal no mantiene dichas medidas, por este solo hecho quedará responsable el que las haya solicitado de los perjuicios causados, considerándose doloso su procedimiento.»

¹¹⁴⁵ Ver en estas materias a RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), pp. 213-271.

¹¹⁴⁶ Inciso segundo, artículo 32, Ley 19.537: «Las unidades se usarán en forma ordenada y tranquila y no podrán hacerse servir para otros objetos que los establecidos en el reglamento de copropiedad o, en el silencio de este, a aquellos que el condominio esté destinado según los planos aprobados por la Dirección de Obras Municipales. Tampoco se podrá ejecutar acto alguno que perturbe la tranquilidad de los copropietarios o comprometa la seguridad, salubridad y habitabilidad del condominio o de sus unidades, ni provocar ruidos en las horas que ordinariamente se destinan al descanso, ni almacenar en las unidades materias que puedan dañar las otras unidades del condominio o los bienes comunes.» Algunos discuten que es mejor tratar los conflictos de vecindad como problema de colisión de derechos. Ver BARROS BOURIE, E. (2009), p. 632.

¹¹⁴⁷ Inciso tercero, artículo 45, Ley 18.175: «Si la solicitud fuere desechada, en definitiva, el deudor podrá demandar indemnización de perjuicios al acreedor, si probare que este ha procedido culpable o dolosamente.»

actuación de suyo legítima se transforma en ilegítima si altera o afecta en forma grave el derecho legítimo de un tercero.»¹¹⁴⁸

Sin embargo, uno de los partidarios de la noción del abuso del derecho como principio es FUEYO, quien reconoce que estas normas son escasas, dispersas y pobres científicamente, a pesar de lo cual, si bien «pálidamente»,¹¹⁴⁹ trasuntan un principio general del derecho que se aplicaría a toda clase de derechos subjetivos (con excepción de los discrecionales o absolutos) y fijaría límites substanciales en el ejercicio de ellos. Dicho principio sería de «orden público mayor» y se ubicaría en el más alto nivel, gozando de jerarquía sobre otros órdenes jurídicos menores.¹¹⁵⁰

Esta norma, como dice FERNÁNDEZ SESSAREGO, impone «un deber general implícito en los ordenamientos jurídicos» que afecta a todos los derechos subjetivos, similar a la buena fe, las buenas costumbres y el orden público, encuadrados dentro de los valores de la justicia y seguridad, pero con prevalencia del valor de la solidaridad.¹¹⁵¹ Este mandato normativo dispone una prohibición, consistente en no ejercer los derechos subjetivos abusivamente.¹¹⁵²

Pese a que muchos podríamos estar de acuerdo con el valor subyacente y la necesidad de su presencia en el ordenamiento jurídico, este procedimiento de creación normativa de un mandato prohibitivo y de un ilícito (sin consagración expresa ni genérica) en razón de la solidaridad impone un serio riesgo de arbitrio, y para algunos esta norma general y superior podría carecer de justificación democrática.¹¹⁵³ Como ha indicado RODRÍGUEZ, la aceptación de valores no tiene nada que ver con el Derecho, e implica llevarlo a una confusión con la moral y los valores políticos, sociales y económicos de moda.¹¹⁵⁴

1.5.3. El abuso de derecho como abuso de interés

¹¹⁴⁸ Recurso de protección 34/1984, Corte de Apelaciones de San Miguel, 23 de enero de 1985. En *Revista Gaceta Jurídica* (55), pp. 73-76.

¹¹⁴⁹ FUEYO LANERI, F. (1990), p. 267.

¹¹⁵⁰ FUEYO LANERI, F. (1990), pp. 274 y 297.

¹¹⁵¹ FERNÁNDEZ SESSAREGO, C. (1992), pp. 145 y 149-150.

¹¹⁵² FERNÁNDEZ SESSAREGO, C. (1992), p. 144.

¹¹⁵³ Ver: capítulo 2. 4.; ATRIA, F. (2004), pp. 131-132; para otras críticas, RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 344.

¹¹⁵⁴ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 175.

Una tercera manera de incorporar ya no el abuso del derecho, sino el abuso de interés, es aquella que propone que los llamados actos abusivos, son actos que se fueran del derecho subjetivo y por lo tanto carentes de protección jurídica.

La incorporación de esta teoría al ordenamiento jurídico chileno no es consecuencia de una norma,¹¹⁵⁵ ni de principios generales del derecho¹¹⁵⁶ ni de la aplicación de las normas de responsabilidad extracontractual,¹¹⁵⁷ sino que se funda en una concepción del derecho subjetivo que incorpora en su estructura como elemento medular «el interés jurídicamente protegido», entendiéndose por ello genéricamente aquel provecho que el ordenamiento jurídico considera aceptable.¹¹⁵⁸

Lo esencial en esta teoría es que una situación que excede el interés jurídicamente protegido constituye un acto situado en el mundo de los hechos, fuera del derecho subjetivo, sin respaldo jurídico, y si a ello sigue un perjuicio en el interés de otro, da lugar a un «acto ilícito genérico, semejante a cualquier otro hecho contrario a derecho que causa daño».¹¹⁵⁹

2. Elementos o requisitos del abuso del derecho

Una situación se transforma en abuso de derecho o abuso de interés gracias a ciertos elementos o requisitos que, tanto en España como en Chile, la dogmática ha reconocido. El caso español está caracterizado por la existencia de una regla concreta que reconoce la figura, por lo cual en la discusión se hará generalmente referencia al artículo respectivo, a diferencia del caso chileno, donde la discusión se hace sin la concurrencia de una fuente normativa específica.

¹¹⁵⁵ RODRÍGUEZ expresa su desacuerdo con la posibilidad de que exista una norma que regule esta figura: primero, porque en ese evento los intereses pasarían a estar tutelados, por lo cual el conflicto sería de derechos, debiendo entonces resolverse el choque de acuerdo con las normas que soluciona la colisión de normas (pp. 189 y 345); segundo, ya que «restringiría su campo de aplicación» (p. 60); y por último, ya que una norma de ese tipo es una «usurpación de las prerrogativas judiciales» (p. 60). RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), pp. 60, 189 y 345.

¹¹⁵⁶ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 183: señala expresamente que el deber genérico de respeto al interés de los demás sería una especie de «supernorma» que deroga el ordenamiento positivo.

¹¹⁵⁷ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), pp. 166-168.

¹¹⁵⁸ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), pp. 177 y 194.

¹¹⁵⁹ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 344.

2.1. Concurrencia de un acto u omisión en el ejercicio de un derecho o, como decía la sentencia del año 1944, uso de un derecho objetiva o externamente legal

Cualquiera que sea la postura que se sostenga sobre el abuso del derecho, existe acuerdo en que debe darse una manifestación externa o un hecho, que consiste habitualmente en una conducta positiva o acción.¹¹⁶⁰

Estas conductas pretenden fundarse en un título, es decir, en un derecho subjetivo del cual quien actúa aparenta ser o es titular; por ello, surgen correlativamente a la actuación como el elemento base del abuso del derecho, un derecho subjetivo que, como se dijo, se presenta como justificación de la conducta.

Es clásica la discusión sobre el concepto de derecho subjetivo entre los partidarios de la teoría de los intereses y los de la voluntad, así como las teorías que transitan entre ambos: los primeros hacen énfasis en el fin de lo concedido por el derecho (la utilidad, ventaja o ganancia), definiendo los derechos subjetivos como «intereses jurídicamente protegidos [JHERING]»; mientras que los segundos lo hacen en la protección (demanda) y disposición (renuncia), por lo que su existencia y efectividad están determinadas por la voluntad, definida como «poder o señorío de voluntad conferida por el orden jurídico [WINDSCHEID]». ¹¹⁶¹ Sin entrar en esta discusión, queremos asentar la idea común de que un derecho subjetivo conlleva una situación jurídica en la que un sujeto es titular de distintos poderes jurídicos que se traducen en *facultades*, reconocidos por el sistema jurídico. ¹¹⁶² De esta forma, cada derecho subjetivo agrupa un conjunto de facultades que, siguiendo a DIEZ-PICAZO, se entienden

¹¹⁶⁰ Se admite también que pueda ser una conducta negativa o una omisión, caso que requiere como supuesto la concurrencia de un deber de actuar, como podría ser la situación del artículo 590 del Código Civil español, que exige que las nuevas construcciones que sean cercanas a otras deben efectuarse con los resguardos necesarios; así, el omitir este deber de construir con resguardos genera una situación omisiva que puede ser considerada como abuso de derecho. No concordamos con el caso ya que, de existir un deber normativo concreto, lo que ocurre es que se transgrede esa norma específica, es decir, un límite externo configurado por el ordenamiento en el modo de ejercer los derechos subjetivos. A favor de esta tesis en España están, entre otros, GULLÓN BALLESTEROS, A. (2006), p. 124; LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2005), p. 112; DIEZ-PICAZO, L. (1974), p. 1333; y DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), p. 268.

¹¹⁶¹ Ver la breve y clara exposición que sobre este punto hace ALEXY, R. (1995), pp. 156-157 (notas 20 y 22); también ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. y otros (2005), pp. 312-313.

¹¹⁶² BARROS BOURIE, E. (2009), pp. 615-616.

como la posibilidad de actuación atribuida a una persona como consecuencia del derecho subjetivo.¹¹⁶³

Dentro de este abanico de facultades, el sujeto posee un campo de actuación sometido a su libertad (libertad de decisión y actuación) y reconocido por el ordenamiento jurídico, que finalmente permite que el sujeto obre y alcance la realización de sus intereses y fines.¹¹⁶⁴ Como justificación de la existencia de los derechos subjetivos existe una determinada concepción del ser humano como soberano de sí mismo, quien requiere de una esfera de libertad y autonomía para el cumplimiento de sus proyectos personales.¹¹⁶⁵

Establecida la concurrencia de los actos y del derecho subjetivo, la conexión se divide entre quienes sostienen que las actuaciones abusivas pueden situarse dentro del haz de facultades que otorga el derecho subjetivo reconocido por el orden jurídico (aceptan la noción de abuso de derecho) y quienes entienden que el abuso se produce, justamente, en razón de que ese acto no posee el respaldo jurídico del derecho subjetivo, encontrándose fuera de sus límites (niegan la noción de abuso de derecho). Si bien existe una diferencia conceptual, operativamente ambas teorías coinciden en que deben concurrir los actos y el derecho subjetivo, sea que actúe como apariencia o en realidad.

2.1.1. Niegan la noción de abuso de derecho, es solo apariencia

Quienes se sitúan en una posición negacionista entienden que los actos se ubican fuera del derecho, por lo que no se «ejerce un derecho sino “una falsa apariencia”, provocando una consecuencia *de facto* y no *de iure*».¹¹⁶⁶ RODRÍGUEZ entiende que en la estructura del derecho objetivo se encuentra el interés, esto es, el provecho que busca satisfacer, «la fuerza motriz que pone en movimiento» la voluntad. Es el interés el que define si se actúa dentro o fuera de

¹¹⁶³ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 404

¹¹⁶⁴ GULLÓN BALLESTEROS, A. (2006), p. 124; MARTIN BERNAL, J. M. (1982), p. 246; DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), pp. 404-405 y 415; en Chile, por todos, BARROS BOURIE, E. (2009), p. 615.

¹¹⁶⁵ Como dice TERRAZAS, esta noción del ser humano, incorporada en la organización jurídica, presenta el derecho subjetivo como un «poder de actuación cautelado por el ordenamiento jurídico». TERRAZAS PONCE, J. D. (2011). *Abuso del derecho: definiciones en torno a su origen*. En *Estudios de Derecho Privado. Libro homenaje al jurista René Abeliuk Manasevich*. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello, pp. 286-287.

¹¹⁶⁶ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 205.

lo tutelado por el ordenamiento.¹¹⁶⁷ Existe, entonces, «abuso de interés» cuando hay exceso (se exige un beneficio superior al que la ley impone) o desviación (se exige un interés de otra especie), ya que en estos casos el sujeto actúa como si estuviera ejerciendo un derecho, pero se trata solo de una apariencia o espejismo,¹¹⁶⁸ no del ejercicio de las facultades que otorga el derecho. En España, DE LA VEGA habla en parecido sentido de que, en principio, se trata de actos amparados por el derecho, queriendo recalcar con ello que existe un disfraz de regularidad que finalmente cae, por lo que deja de estar auspiciado por el derecho.¹¹⁶⁹

2.1.2. Aceptan la noción abuso de derecho

La doctrina que acepta el uso de la noción «abuso del derecho» inicia su construcción dogmática desde el significado de la palabra «abuso». Este término incorpora la idea de exceso en el uso de algo (mal uso o uso indebido),¹¹⁷⁰ por lo que la expresión «abuso del derecho» se entiende como «uso indebido o en exceso del derecho», generándose una conexión entre ejercicio y derecho subjetivo. En efecto, desde esta perspectiva, la conducta se ubica dentro de los límites de las facultades que comprende el derecho, es decir, dentro de los límites externos fijados por la normativa legal.¹¹⁷¹ En otras palabras, la actuación desarrollada está dentro del haz de facultades otorgadas por el derecho subjetivo.¹¹⁷²

Según CANO MARTÍNEZ,¹¹⁷³ «apariencia» son aquellas circunstancias que presentan de cara al exterior una realidad diferente de la verdadera, una fachada externa. En el abuso del derecho, no existe tal fachada, sino simplemente el ejercicio de un derecho o un derecho desplegado dentro de sus facultades; no se trata de una situación oculta, pues en ese sentido «el problema del abuso se plantea cuando la persona ha actuado conforme a las facultades

¹¹⁶⁷ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 55.

¹¹⁶⁸ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 62.

¹¹⁶⁹ DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), p. 268.

¹¹⁷⁰ EI DRAE (2014) define *abusar* como «Usar mal, excesiva, injusta, impropia o indebidamente de algo o de alguien». Disponible en: <http://lema.rae.es/drae/> . En MOLINER, M. (1989). *Diccionario de uso del español*. Madrid: Gredos, p. 21: «Abusar: Hacer uso excesivo de una cosa en perjuicio propio o ajeno.»

¹¹⁷¹ MARTIN BERNAL, J. M. (1982), p. 246.

¹¹⁷² GULLÓN BALLESTEROS, A. (2006), p. 124; LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2005), p. 112; DIEZ-PICAZO, L. (1974), p. 1333; DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), p. 268.

¹¹⁷³ CANO MARTÍNEZ, J. I. (1990), p. 65.

que naturalmente le confiere el respectivo ordenamiento legal o contractual». ¹¹⁷⁴
Si falta el derecho subjetivo, hay inexistencia o carencia de derecho, pero de ninguna forma un ejercicio excesivo de un derecho. ¹¹⁷⁵

En resumen, en esta visión del abuso del derecho, el ejercicio abusivo se efectúa desde la titularidad de un derecho subjetivo y los actos desarrollados están autorizados por las atribuciones concedidas por dicho derecho. ¹¹⁷⁶

2.2. Daño en un interés no protegido por una prerrogativa jurídica específica

La regla española toma como supuesto la concurrencia del daño. En efecto, señala expresamente que el abuso del derecho requiere que se «sobrepasen manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero». ¹¹⁷⁷ La preposición «con» denota relación, y su significado «juntamente y en compañía» ¹¹⁷⁸ da cuenta de la necesaria concurrencia de daño para la

¹¹⁷⁴ BARROS BOURIE, E. (2009), p. 631.

¹¹⁷⁵ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. (2009), p. 189.

¹¹⁷⁶ En España, esta idea se extrae de la propia regla que regula el abuso del derecho. En efecto, esta usa el término abuso del derecho, y no otro, y luego lo define señalando que hay tal si se sobrepasan los límites normales del ejercicio del derecho, siendo manifiesto que la construcción de esta figura se hace desde la idea de un derecho subjetivo que es ejercido abusivamente. En Chile, la jurisprudencia ha reconocido esta tesis: así, en recurso de protección 34/1984 de la Corte de Apelaciones de San Miguel, de 23 de enero de 1985 (*Revista Gaceta Jurídica* (55), pp. 73-76), en el cual don Jaime Romagosa recurre de protección en contra del Club Árabe de Tiro al Vuelo, señalando que su fundo es vecino del inmueble donde funciona el club y en distintas oportunidades miembros del club han efectuado prácticas de tiro que ponen en riesgo a las personas que concurren al lugar, que se encuentra habilitado como centro turístico. Estos serían actos de perturbación que no permiten gozar en forma tranquila y pacífica de ese inmueble. Señala el fallo 7.º «que resulta evidente, y es un hecho que no necesita demostración, que el propietario de un inmueble sufre una perturbación o amenaza en el legítimo ejercicio de su derecho para gozar pacíficamente de su predio, si en este último caen constantemente municiones de escopeta», y concluye el considerando 14.º «De lo expuesto debe concluirse, entonces, que si hay alguna actividad de suyo legítima, ella se transforma en ilegítima, arbitraria o ilegal si en su ejercicio se afecta un derecho de un tercero reconocido y garantizado por la Constitución, y no queda, a su vez, incluido dentro de las excepciones que la misma Constitución establece, lo que no ocurre en el caso sub-lite, como se ha señalado.» En todo caso, pareciera ser más un conflicto de derecho que un problema de abuso de derecho. En la causa n.º 2/2006, Resolución n.º 8878, de la Corte de Apelaciones de Chillán, de 24 de octubre de 2008, indicó: «6.º Que, respecto del abuso del derecho, la doctrina asume que el ejercicio de un derecho puede no ser lícito, aunque el titular actúe dentro de los límites externos que establece el respectivo ordenamiento normativo.»

¹¹⁷⁷ Una precisión sobre el uso de la palabra *tercero*: esta pareciera ser no del todo apropiada, ya que normalmente se entiende por tal un sujeto ajeno a una relación jurídica, por lo que podría interpretarse que se excluyen los abusos de derechos que podrían darse al interior de una relación jurídica. La doctrina ha entendido que la noción de *tercero* incorporada por la norma se refiere a quien sufre el daño, por lo cual *daño a terceros* debe entenderse ampliamente como daño a otros. PUIG BRUTAU, J. (1987), p. 161.

¹¹⁷⁸ RAE (2014), sexta acepción de *con*. Disponible en: <http://lema.rae.es/drae/>

configuración del abuso; en otras palabras, la regla exige que se sobrepasen los límites normales del ejercicio y que ocurra un daño a un tercero. La misma idea queda expuesta en la exposición de motivos: «siempre se parte del desbordamiento de los límites normales del ejercicio y del daño para tercero.»

A nuestro entender, algunos autores señalan el daño solo en apariencia, como causa (presupuesto) del efecto indemnizatorio¹¹⁷⁹ y no como elemento esencial. Sin embargo, al referirse al daño como causa, aluden al daño material efectivo, esto es, en «sentido restringido», con lo que concordamos, pues ese tipo de daño da lugar al efecto indemnizatorio. Lo que sucede es que el concepto de daño, como se verá más adelante, es amplio e incluye no solo el daño efectivo material, sino otras repercusiones, y en esta concepción extensa, el daño sí es un requisito para la existencia del abuso de derecho.¹¹⁸⁰

En Chile también se reconoce el requisito del daño,¹¹⁸¹ tanto por los partidarios de la teoría del abuso del derecho como por quienes no lo son. Ha señalado RODRÍGUEZ que el «abuso de interés» supone siempre la existencia de un perjuicio a un interés ajeno. El perjuicio no es solo un elemento del efecto indemnizatorio, sino de su esencia.¹¹⁸² Por otro lado, quienes aceptan la noción de abuso de derecho sostienen que es un acto ilícito que se regula conforme a «la aplicación a una materia determinada de los principios que rigen la

¹¹⁷⁹ DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), p. 271; DIEZ-PICAZO, L. (1974), p. 1333.

¹¹⁸⁰ DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), p. 271; DIEZ-PICAZO, L. (1974), p. 1333.

¹¹⁸¹ En causa n.º 228/2003, Resolución n.º 21582, de la Corte Suprema, Sala 4.ª (Mixta), de 9 de Noviembre de 2004, dice: «Sexto: Que el ejercicio de un derecho debe tener por límite la satisfacción de un interés serio y legítimo y que no cause daño o perjuicios a otra persona. En consecuencia, habrá abuso del derecho cuando el contenido de la acción cause un daño patrimonial al tercero, ya que si tal no ocurre no puede hablarse de un acto abusivo meramente formal. El abuso, en general, es un acto calificado por el resultado y la teoría en que se sustenta está apoyada en un principio fundamental de responsabilidad (*El abuso del derecho y el abuso circunstancial*, autor don Pablo Rodríguez Grez, Ed. Jurídica, p. 84), o sea, en el ejercicio doloso o culposo de un derecho. Octavo: Que al haber sido calificada la actuación de la Universidad como arbitraria e ilegal por resolución de este Tribunal, al pronunciarse sobre el recurso de Protección ingreso N.º 2.621-98, se hizo evidente que la Junta Directiva excedió el marco de la potestad sancionatoria que su Estatuto le reconocía conforme a las normas transcritas en el motivo 5.º de este fallo. Pero, sin desconocer la actuación que se reprocha, ella por sí sola no es suficiente para generar responsabilidad civil ya que, como antes se dijo, es necesario que tal proceder haya ocasionado al actor un perjuicio anormal que no estaba obligado a soportar, presupuesto indispensable en una acción resarcitoria como lo es la de la especie. Noveno: Que la acción ejercida se sustenta en normas de responsabilidad civil y para que esta se configure es preciso que se haya causado un daño, el que hace que la acción de la víctima tenga un interés cierto y actual. En el caso de autos, la exigencia de que el perjuicio reparable debe ser cierto, real y efectivo no se observa de los antecedentes del proceso y tampoco es posible advertir la necesaria relación causal entre el acto que se impugna y el daño moral reclamado.»

¹¹⁸² RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 162.

responsabilidad delictual y cuasidelictual civil»,¹¹⁸³ con lo cual, el daño pasa a ser un elemento configurativo esencial que necesariamente debe concurrir.¹¹⁸⁴

Sin embargo, en materia de derechos subjetivos sucede que el provecho que se pretende pasa ordinariamente por el menoscabo de los intereses de otros, de ahí el aforismo romano «el que usa su derecho no causa daño a nadie» (*neminem laedit qui suo iure utitur*).¹¹⁸⁵ Si se acepta entonces la concurrencia del daño en el ejercicio de los derechos subjetivos, el daño al que nos referimos debe tener un carácter especial y estar dotado de particularidades que lo transformen en no justificable. A esta clase de daño lo llamaremos «innecesario», ya que no es serio o es excesivo.

Si se reconoce que para la configuración del abuso de derecho se requiere que el acto u omisión desarrollados en virtud del derecho subjetivo generen un perjuicio o un daño innecesario, así como que concorra una relación de causalidad entre el ejercicio del derecho y el daño,¹¹⁸⁶ surgen dos preguntas: ¿sobre qué debe recaer el daño? y ¿qué se entiende por daño?

Lo primero es que el perjuicio o daño recae sobre un «interés legítimo no tutelado por el derecho». La jurisprudencia española, desde la sentencia del año 1944, establece que lo afectado debe ser un «simple interés legítimo» o un interés que «carece de protección».¹¹⁸⁷ En el mismo sentido, la jurisprudencia chilena indica que el interés no sea «reconocido como derecho» o que no esté protegido por «expresa prerrogativa jurídica».¹¹⁸⁸

De este modo, la característica de este interés es que adolece de protección y no posee mecanismos o instrumentos que permitan solicitar su respeto. Si sucediera que lo afectado es un derecho, se estaría otorgando protección a una situación jurídica que ya la tiene,¹¹⁸⁹ en cuyo caso se trataría de un conflicto o «colisión de derechos»¹¹⁹⁰ que no se soluciona con la aplicación

¹¹⁸³ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. (2009), pp. 190 y 196.

¹¹⁸⁴ LÓPEZ SANTA MARÍA, J. (1986), p. 219; en este mismo sentido: CORRAL TALCIANI, H. (2003), pp. 125-127; y ABELIUK MANASEVICH, R. (2008), p. 229.

¹¹⁸⁵ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), pp. 418-419.

¹¹⁸⁶ LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2005), p. 114.

¹¹⁸⁷ STS de 13 de junio de 1966.

¹¹⁸⁸ SCS de 28 de agosto de 2008, causa rol 5137/2006.

¹¹⁸⁹ GULLÓN BALLESTEROS, A. (2006), p. 125; AMORÓS GUARDIOLA, M. (1977), p. 383.

¹¹⁹⁰ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 416. Las soluciones a estos conflictos son complejas y se consideran diversos elementos, como el rango del derecho-jerarquía, que a su

de esta figura,¹¹⁹¹ sino con el uso de reglas generales (jerarquización de derechos, temporalidad, etc.). En este tema, la doctrina es casi pacífica.¹¹⁹²

Respecto a la pregunta relativa al alcance del término daño, la respuesta en Chile se ha construido desde los efectos que surgen como consecuencia de la declaración del abuso, que pueden ser múltiples, no exclusivamente la indemnización de perjuicios. Así, ABELIUK señala que «procederán ciertas formas de reparación en especie, que no son frecuentes en la responsabilidad extracontractual, como cegar un pozo (construido para afectar a otro pozo) o la publicación de sentencias absolutorias, etc.»¹¹⁹³ ALESSANDRI, en el mismo sentido, da cuenta de otros efectos como la «destrucción o enmienda de obras perjudiciales», la «adopción de medidas que aminoren o disminuyan o cesen el daño» o la «ineficacia del acto», entre otros.¹¹⁹⁴

Dada entonces esta variedad de efectos, el concepto de daño no puede ser específico, entendido como perjuicio económico, sino que obliga a utilizar un concepto más amplio, de modo que permita incluir repercusiones distintas a la del perjuicio netamente económico. Desde esta perspectiva, BARROS indica que la noción de daño seguida por la doctrina y la jurisprudencia es de «lesión a un interés», que ocurre cuando una persona sufre «una pérdida, disminución, detrimento o menoscabo en su persona o bienes o en las ventajas o beneficios patrimoniales o extrapatrimoniales».¹¹⁹⁵ Este significado abarca afectaciones materiales e inmateriales, actuales y eventuales; de hecho, es tan amplio que, conforme expone el mismo autor, podría extenderse hasta incluir molestias o turbaciones propias de la vida en sociedad, debiendo recapitular, es decir, circunscribir su extensión, proponiendo la exigencia de requisitos limitativos como que el interés afectado sea legítimo, con lo cual se excluyen las utilidades

vez se determina por la antigüedad y las circunstancias (causa y naturaleza del derecho), adelantamiento en el uso del derecho y, en algunos casos, proporcionalidad.

¹¹⁹¹ BARROS BOURIE, E. (2010), p. 631.

¹¹⁹² Hace excepción de esta idea DE LA VEGA, quien indica que al no distinguir el artículo 7.2. del Código Civil español, debe aceptarse que se puede afectar tanto intereses como derechos, estando, en consecuencia, los derechos protegidos por su mecanismo ordinario y por este mecanismo especial. DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), pp. 270-271.

¹¹⁹³ ABELIUK MANASEVICH, R. (2008), p. 230.

¹¹⁹⁴ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. (2009), p. 209. Ver también BARROS BOURIE, E. (2009), pp. 646-647.

¹¹⁹⁵ BARROS BOURIE, E. (2009), pp. 220-221.

o provechos ilegítimos, y/o que el daño sea significativo o anormal, esto es, se excluyen las molestias y turbaciones derivadas de la vida en sociedad.¹¹⁹⁶

En España, al igual que en Chile, se acepta una noción más amplia del daño que la que lo entiende como el perjuicio a bienes jurídicos especialmente protegidos: no solo se refiere al tipo de daño «efectivo»¹¹⁹⁷ o «material, exclusivamente económico», causa (presupuesto) del efecto indemnizatorio,¹¹⁹⁸ sino que también incluye las desventajas y perjuicios eventuales.

Otros autores, sin hacer esta distinción, quizás dando por sentado que la ley no contiene ninguna fórmula que pueda interpretarse como limitativa del tipo de daño,¹¹⁹⁹ simplemente dan una concepción amplia de este, señalando que puede ser real, actual o posible, entendido este último como aquel futuro o eventual,¹²⁰⁰ «material o moral»; o que afecte a un interés individual, con perjuicio a un sujeto determinado, o al interés social,¹²⁰¹ pudiendo dar lugar a situaciones imprevistas para el sujeto o al agravamiento de una situación jurídica.¹²⁰²

En consecuencia, reafirmando lo señalado, el daño innecesario que afecta a un interés y no a un derecho, entendido ampliamente, es un elemento del abuso de derecho.

2.3. Efectos de la declaración del abuso de derecho

Así como la doctrina es conteste en la necesidad de la concurrencia del daño como requisito del abuso del derecho (o del abuso de interés), existe acuerdo en los efectos que derivan de su declaración y que no son solo la obligación de indemnizar los perjuicios causados, sino que también pueden ser múltiples y estar dirigidos a lograr el objetivo, que es terminar o poner fin a la situación abusiva que provoca el perjuicio. Como dice el texto del artículo 7.2. del Código

¹¹⁹⁶ BARROS BOURIE, E. (2009), pp. 222-223 y 226.

¹¹⁹⁷ DIEZ-PICAZO, L. (1974), p. 1333.

¹¹⁹⁸ DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), p. 271; DIEZ-PICAZO, L. (1974), p. 1333.

¹¹⁹⁹ AMORÓS GUARDIOLA, M. (1977), p. 383; LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2005), pp. 113-114.

¹²⁰⁰ Dice AMORÓS GUARDIOLA que, por esta razón, el legislador contempló como posibilidad la adopción de medidas judiciales o administrativas que impidieran la persistencia del abuso. AMORÓS GUARDIOLA, M. (1977), p. 383; LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2005), pp. 113-114; y STS de 9 de marzo 1961.

¹²⁰¹ LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2005), p. 114.

¹²⁰² LASARTE, C. (2008), p. 125, habla de la existencia de un daño determinado.

Civil español, el efecto jurídico de un acto en abuso de derecho es la indemnización del daño y la posibilidad de solicitar a los entes judiciales y administrativos que tomen las medidas necesarias para impedir la persistencia del abuso.

La indemnización de perjuicios concurre si se está en presencia de un daño efectivo e indemnizable. Como indica DE LA VEGA, si hay daño efectivo no existe causal de exención subjetiva o personal para negar la reparación,¹²⁰³ o como dice AMOROS, el autor no puede ampararse en el derecho para eludir la responsabilidad del daño causado.¹²⁰⁴

Además de esta sanción, la norma contempla la posibilidad de determinar otras medidas destinadas a impedir la persistencia del abuso, dentro de las cuales está la nulidad del acto abusivo.¹²⁰⁵ En efecto, cabe la posibilidad de solicitar a los entes judiciales y administrativos que tomen las medidas judiciales necesarias para detener la persistencia del abuso, que pueden ser variadas e incluir el deshacer una construcción, restablecer una situación al estado anterior, detener una obra, la denegación de beneficios, permisos o autorizaciones, suspensiones, órdenes de hacer o de no hacer, etc.¹²⁰⁶

En Chile también existe consenso en el sentido de que el efecto puede ser múltiple, independientemente de la teoría que sustente su regulación. Así, quienes sostienen que el abuso de derecho es un ilícito ubicado dentro de la responsabilidad por daño, señalan que su consecuencia (la indemnización pecuniaria del daño) es la propia de todo delito o cuasidelito, sin perjuicio de lo cual pueden decretarse otras sanciones que permitan hacer cesar el ejercicio abusivo.¹²⁰⁷ BARROS ha construido una especie de catálogo de efectos en relación al objeto afectado: a) si recae sobre el ejercicio de una acción civil, el efecto es que se niega la pretensión (por ejemplo, acción resolutoria por vicios

¹²⁰³ DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), p. 272.

¹²⁰⁴ AMORÓS GUARDIOLA, M. (1977), p. 395.

¹²⁰⁵ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 422; LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2005), p. 114; AMORÓS GUARDIOLA, M. (1977), p. 395; y STS 24 de febrero de 1959, referida a negocios jurídicos.

¹²⁰⁶ Ver AMORÓS GUARDIOLA, M. (1977), pp. 388-390; y DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), pp. 272 y 373.

¹²⁰⁷ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. (2009), pp. 209 y 230: señala que en numerosos casos procederán ciertas formas de reparación en especie, que no son frecuentes en la responsabilidad extracontractual (p. ej., un pozo que se obliga a cegar o resoluciones que obligan a quien ha proferido determinados dichos a publicar sentencias condenatorias).

ocultos menores); b) si es sobre el ejercicio de un derecho potestativo,¹²⁰⁸ el efecto es la ineficacia del acto jurídico (nulidad u inoponibilidad); c) si en el ejercicio (abusivo) del derecho se causa un daño indemnizable, deberán indemnizarse los perjuicios como supuesto de responsabilidad extracontractual.¹²⁰⁹

Por último, quienes hablan del abuso de interés negando la noción de abuso de derecho también entienden que sus efectos, estructurados desde el daño causado (y que está fuera del interés jurídicamente autorizado),¹²¹⁰ adoptan diversas formas que van desde la nulidad hasta la indemnización de perjuicios, dependiendo de la manera en que el abuso se consuma o se proyecte; de hecho, cuando las normas positivas recogen esta figura, establecen múltiples sanciones.¹²¹¹

Visto el acuerdo sobre la amplia gama de efectos que conlleva la declaración de abuso de derecho, aparece una problemática del abuso del derecho, desde su noción de ilícito. En la estructura de esta figura las conductas desarrolladas están o aparecen amparadas en el haz de facultades que otorga el título, no existiendo una prohibición expresa, y tampoco acarrea un efecto determinado, sino que dependerá de las circunstancias de cada caso. Esto implica un doble desajuste en la estructura ordinaria de las reglas puesto que no existe claridad respecto a la hipótesis que genera la consecuencia y tampoco un efecto jurídico asignado de modo concreto; es a partir de la situación particular que se construye la consecuencia jurídica y si entendemos, como la mayoría, que constituye un ilícito,¹²¹² implicaría que la pena o sanción será indeterminada, es decir, se trataría de un ilícito en el cual el castigo queda al arbitrio del aplicador, situación que para algunos comporta la pérdida de la ilicitud,

¹²⁰⁸ Entiende que «derecho potestativo es aquel que otorga una facultad para constituir, modificar o extinguir relaciones jurídicas, que no tienen como contrapartida un deber de otra persona». BARROS BOURIE, E. (2009), pp. 617 y 641.

¹²⁰⁹ BARROS BOURIE, E. (2009), pp. 646-649.

¹²¹⁰ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 63.

¹²¹¹ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), pp. 345 y 218.

¹²¹² Por todos, LASARTE, C. (2008), p. 125, quien entiende que el abuso del derecho se trata de una prohibición elevada al carácter de principio general del derecho; DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), p. 268; AMORÓS GUARDIOLA, M. (1977), p. 395; DIEZ-PICAZO, L. (1974), p. 1333.

especialmente en el derecho chileno, donde no existe un texto normativo que le de contenido a esta figura.¹²¹³

En todo caso, la mayor problemática reside en qué provoca que un acto regular o con apariencia de regular termine siendo considerado por el derecho como irregular, tema sobre el que trataremos a continuación.

3. Hechos operativos o condiciones aplicativas

Explicada la figura general del abuso de derecho, podemos intentar responder la pregunta fundamental: ¿Qué hace que el ejercicio de un derecho subjetivo se convierta en irregular? ¿Qué provoca el cambio de una situación en apariencia conforme a derecho a una situación donde se privará de efectos a ciertos actos fundados en un derecho subjetivo de modo real o aparente? Este cuestionamiento es pertinente tanto si consideramos el abuso del derecho como propiamente tal o como abuso de los intereses, pues en ambas hipótesis existe una situación que pareciera ser regular, es decir, amparada por el derecho.

Si en el ejercicio de un derecho se daña a otro, este daño se considera justificado y como una lesión justa (*neminem laedit qui suo iure utitur*, «el que usa su derecho no causa daño a nadie»),¹²¹⁴ algo que ya se plasmó en el antiguo derecho español en la regla «non fase tuerto, quien usa de su derecho» (partida 7.^a, tít. 34, regla 14).¹²¹⁵ En otras palabras, el derecho actúa como justificación y exclusión de responsabilidad o, como dice DE LA VEGA, «el ejercicio del derecho otorga amparo o refugio jurídico».¹²¹⁶

Sin embargo, en el caso del ejercicio abusivo de derecho, tal amparo, justificación y exclusión de responsabilidad dejan de estar presentes, por lo que el acto carece de resguardo (o sólo está aparentemente resguardado) y de la capacidad de justificar el daño.

¹²¹³ TERRAZAS PONCE, J. D. (2011), p. 317. Para este autor, el abuso del derecho no es un «acto ilícito civil», pues ni en su larvada presencia en el derecho romano ni en su configuración definitiva a partir del derecho intermedio ni en la labor de los glosadores fue concebido como tal. Se trataría de un *principio general del derecho*, naturaleza que permitiría utilizar como «punibilidad una variedad de sanciones» que van más allá de la indemnización de perjuicios.

¹²¹⁴ GULLÓN BALLESTEROS, A. (2006), p. 123; 1214 DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), pp. 418-419.

¹²¹⁵ LASARTE, C. (2008), p. 123; y RODRÍGUEZ ARIAS BUSTAMANTE, L. (1955), p. 18.

¹²¹⁶ DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), p. 268.

Si hacemos la analogía con las reglas, diremos que su estructura está compuesta por una situación específica, condición aplicativa o, en palabras de MACCORMICK, un hecho operativo,¹²¹⁷ así como por consecuencias normativa. Si el abuso del derecho actuara conforme a esta lógica, debería poseer una condición que lo hiciera aplicable, esto es, una situación descriptiva que permitiera evaluar un acto y determinar si es abusivo o si actúa fuera del interés protegido por el derecho.

Las reglas como guía para la acción de los usuarios requieren de enunciados que permitan ponderar o prever razonablemente si sus actuaciones se ubican dentro de lo admitido por el derecho, a fin de alcanzar las metas individuales y colectivas que las personas y grupos pueden trazarse. De ahí que la pregunta esencial sea sobre el criterio de aplicación, pues servirá de guía para los usuarios del derecho en el modo de comportarse y de resolver.

Por ello, se examinarán los criterios o condiciones aplicativas que la doctrina y jurisprudencia han usado en la determinación del abuso de derecho, tanto en la cultura jurídica chilena como en la española, señalando que en España esta figura está regulada por el art. 7.2. del Código Civil, el cual debería ser capaz de responder a nuestra pregunta. Terminaremos exponiendo nuestra visión sobre la articulación del abuso de derecho.

3.1. Sobre la regla española, normalidad vs anormalidad

Dice DIEZ-PICAZO que el art 7.2. del Código Civil español sigue un camino intermedio entre los actos de emulación y el carácter serio y legítimo de la sentencia de Colmar en 1855,¹²¹⁸ de modo que «el centro de gravedad se coloca así sobre la pura idea de *normalidad* del ejercicio.»¹²¹⁹

La doctrina española ha seguido esta idea, esto es, que el hecho operativo o condición de determinación del abuso del derecho sería el ejercicio anormal del derecho, señalando a continuación que la *anormalidad* sería un «tipo abierto»,¹²²⁰ un concepto «válvula» o «concepto jurídico indeterminado».¹²²¹

¹²¹⁷ MACCORMICK, N. (2007), p. 44.

¹²¹⁸ Ver capítulo 4. II. 1.2.

¹²¹⁹ DIEZ-PICAZO, L. (1974), p. 1332.

¹²²⁰ DIEZ-PICAZO, L. (1974), p. 1332.

¹²²¹ AMORÓS GUARDIOLA, M., (1977), p. 338; DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), pp. 268 y 270.

Como tal, su contenido debe ser llenado en cada caso concreto por la jurisprudencia,¹²²² considerando la conciencia social de la época¹²²³ o el conjunto de valores económicos, culturales, morales y de justicia de la comunidad.¹²²⁴

Esta forma de concebir el criterio de aplicación, como afirman LACRUZ Y OTROS, comporta un cierto relativismo que afecta a toda la institución.¹²²⁵ Así, la normalidad en el ejercicio del derecho sería entonces un estándar jurídico a definir en cada caso, pues algunos autores entienden que la justificación de la decisión sobre lo normal o anormal se encuentra en la moral social «integrada de normas que prohíban a cada persona hacer mal a los demás, desenvuelta dentro de los deberes de justicia, equidad y humanidad, que existen como cobertura de la legalidad».¹²²⁶

ATIENZA y RUIZ MANERO van más allá de un mero relativismo. A la pregunta sobre las condiciones en que las acciones permitidas por el derecho pueden ser consideradas abusivas, indican que la respuesta es «sencilla»: de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.2. del Código Civil, el abuso se produce si se «sobrepasan manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho». Sin embargo, la idea de normalidad nada dice en sí misma. Establecer que existe abuso de derecho cuando hay un ejercicio anormal conlleva un significado del abuso de derecho, pero en ningún caso informa a los usuarios (los ciudadanos y el juez en preferencia) sobre cómo valorar o ponderar si el ejercicio del derecho –dentro de sus límites– es o no abusivo o anormal. Lo que el texto de la norma hace es ofrecer un significado de lo que es abusivo, es decir, explicar los criterios de aplicación, con el significado de lo que es correcto pero inútil.¹²²⁷ Dado lo expuesto, en la teoría de estos autores, el criterio de *anormalidad en el ejercicio del derecho*, en sí mismo, no sirve como criterio de aplicación, concluyendo, que el legislador español no especifica, en términos de propiedades descriptivas, en qué condiciones una cierta acción merece la

¹²²² DIEZ-PICAZO, L. (1974), p. 1332.

¹²²³ ALBALADEJO, M. (2013), p. 314.

¹²²⁴ DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), pp. 268 y 270.

¹²²⁵ LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2005), p. 112.

¹²²⁶ MARTIN BERNAL, J. M. (1982), p. 267 y sobre la moral social como deberes para con los demás ver pp. 159-160.

¹²²⁷ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), pp. 38-39.

calificación de abusiva.¹²²⁸ Pese a ello, a nuestro juicio la norma española del abuso de derecho sí ayuda a despejar cuándo existe tal abuso de derecho.

En resumen, el criterio de normalidad o anormalidad, si bien es correcto como indicativo general de lo que sucede, es de tal vaguedad como descriptor genérico para los usuarios del derecho que no sirve como indicador para el aplicador. Tanto es así que la doctrina ha elaborado distintas teorías o condiciones para explicar cómo funciona el abuso del derecho, lo que expondremos a continuación.

3.2. Abuso de derecho como abuso de interés y determinación del interés jurídicamente protegido

La concepción del abuso del derecho como abuso del interés es consecuencia de una concepción del derecho subjetivo que contiene como elemento medular de su estructura «el interés jurídicamente protegido», en el que el derecho subjetivo se conforma por la voluntad, el interés y el reconocimiento jurídico. La voluntad es el poder o facultad (poner el derecho en movimiento, exigir su realización invocando el poder coercitivo del Estado), el interés es el objetivo del sujeto, el provecho, lo que busca satisfacer, «la fuerza motriz que pone en movimiento» sus poderes, y ambos, para constituir un derecho subjetivo, deben hallarse reconocidos por el ordenamiento jurídico.

En este razonamiento, el criterio aplicativo o hecho operativo que permite determinar si un acto es abusivo es el provecho o beneficio pretendido en cuanto protegido por el ordenamiento jurídico. Si lo está, se trata de una situación regular; en cambio, como dice RODRÍGUEZ, «si se ha excedido (se exige un beneficio superior al que la ley impone) o desviado (se exige un interés de otra especie) el interés jurídicamente protegido por el derecho positivo»¹²²⁹ se estaría en un caso de irregularidad; de esta forma para determinar si se actúa dentro o fuera del derecho subjetivo, hay que definir si el interés perseguido por el actor cae dentro de los intereses protegidos o tutelados por el ordenamiento jurídico respecto de ese derecho subjetivo.

¹²²⁸ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 41.

¹²²⁹ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), pp. 61-62, 176 y 199.

En esta tarea el aplicador deberá identificar el beneficio buscado por el sujeto y que le llevó a movilizar sus facultades, es decir, el interés perseguido, así como el interés tutelado, terminando con una operación silogística de comparación o subsunción.

La determinación del interés perseguido es compleja, pues se trata de un aspecto subjetivo difícil de averiguar (probar) y fijar, pero no por ello inválido; una vez averiguado, corresponde establecer el interés tutelado. Señala RODRÍGUEZ que se obtiene del análisis de la norma que ampara el derecho subjetivo y de los intereses paralelos que pudiesen estar afectados por el provecho que reclama quien usa tal derecho subjetivo.¹²³⁰ En sus palabras, el interés jurídicamente tutelado se define «por la norma que instituye el derecho subjetivo y por los intereses ligados, vinculados o entrelazados con aquel»,¹²³¹ genéricamente denominados «intereses paralelos».

Para este autor, el interés jurídicamente protegido por la norma positiva es una cuestión «dinámica», lo que implica que evoluciona con ella y su interpretación. «No puede ser de otra manera si se considera que el interés está establecido en función de un valor, el cual, [...], determina el verdadero sentido y voluntad de la norma, tarea que corresponde al intérprete.» El derecho en esta concepción no es individualista, pues sería olvidar que existe en cuanto a otros, por lo que debe «para deslindar el interés jurídicamente protegido considerar al hombre inmerso en el mundo social, con toda aquella multiplicidad de relaciones que se entrecruzan en un proceso interactivo y esencialmente dinámico»,¹²³² en el que influyen consideraciones como la moral, la solidaridad, la buena fe, las buenas costumbres y otros principios que el aplicador considerará en el momento de su decisión.¹²³³ Esta multiplicidad de factores en la que se entremezclan cuestiones jurídicas, valóricas y otras lleva al autor a afirmar en el título del capítulo primero que se trata de una tarea que va más allá de la ley.¹²³⁴

En conclusión, el interés tutelado protegido por la norma se construye ponderando la norma, el interés del sujeto y los intereses paralelos que puedan

¹²³⁰ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), pp. 177-178.

¹²³¹ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 198.

¹²³² RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 195-196.

¹²³³ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 178-179.

¹²³⁴ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 13.

verse afectados¹²³⁵ o contrapuestos.¹²³⁶ Esta doctrina tiene su raíz en la llamada «jurisprudencia de intereses», presente a fines del siglo XIX en Alemania con exponentes como IHERING en su segunda versión teórica, abandonando y reaccionando a la «jurisprudencia de conceptos», y HECK, que consideraba el derecho como «protección de intereses».¹²³⁷ Esta teoría sustituía el método formal de subsunción por un «enjuiciamiento ponderativo de un hecho complejo y de una evaluación de los intereses que al respecto entran en juego según las pautas de valoración propias del orden jurídico».¹²³⁸

El problema de este enfoque del Derecho, aplicable a la teoría propuesta por RODRÍGUEZ, es que metodológica y terminológicamente el interés es un objeto de determinación y un parámetro evaluativo, transformándose en una consideración ambigua.¹²³⁹ Si se examina el criterio aplicativo el interés tutelado, esta teoría, no es clara ni precisa, más bien vaga, y está sometida a una ponderación en que deben considerarse los intereses comprendidos en la regla, el que posee el sujeto que enarbola el derecho subjetivo, el del sujeto que recibe el impacto o perjuicio y los intereses de los demás sujetos, incluyendo la sociedad, que podrían estar ligados y que convierten a quien toma la decisión en un ponderador de intereses más que un aplicador del Derecho.

Esta teoría, al igual que la objetiva, (que veremos más adelante) va reconstruyendo cada derecho subjetivo desde la ponderación del interés tutelado, pero al hacerlo desde elementos extrajurídicos, el margen de discrecionalidad del decisor se expande a niveles inconmensurables, que permitiría construcciones dispares del derecho subjetivo según la versión del juzgador, afectando la seguridad jurídica exigida al sistema jurídico en su dimensión de previsibilidad, esto es, que los usuarios de los textos jurídicos puedan anticipar los efectos que tendrán sus actos de relevancia jurídica,

¹²³⁵ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 178.

¹²³⁶ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 79. Dice el autor que esta idea de intereses contrapuestos aporta una idea dinámica del derecho y permite reactualizar su contenido.

¹²³⁷ Ver LARENZ, K. (1994), pp. 209-210.

¹²³⁸ LARENZ, K. (1994), p. 80.

¹²³⁹ LARENZ, K. (1994), p. 75; ATIENZA, M. (1989). *Introducción al derecho*. Barcelona: Barcanova, p. 210.

previando razonablemente las decisiones que tomen quienes tienen competencia para aplicar reglas.¹²⁴⁰

Por último, esta teoría es restrictiva, dado que no admite que la noción de abuso de interés pueda consagrarse expresamente por las leyes. Como RODRÍGUEZ indica, si una norma expresa incorpora el abuso de derecho al ordenamiento jurídico, «los intereses lesionados pasan a estar tutelados por el derecho positivo» y el conflicto sería de dos intereses protegidos por el ordenamiento, por lo que pasaría a ser un conflicto de derechos»¹²⁴¹ y no un problema de abuso de intereses.

3.3. Consideración subjetiva

En Chile, una fuerte corriente postula que lo que transforma el ejercicio de un derecho en irregular es la posición subjetiva del titular del derecho. Los partidarios de esta tesis sitúan el abuso del derecho dentro de la idea del acto ilícito, regulado conforme a las normas de la responsabilidad contractual y extracontractual, que requiere, además del requisito subjetivo, la ocurrencia de un daño.

Uno de los más importantes adalides de esta noción, así como precursor de la misma, fue ALESSANDRI RODRÍGUEZ,¹²⁴² quien señala que actúa dolosamente quien ejerce su derecho «con el propósito deliberado de causar daño»,¹²⁴³ sin importar si era uno de los resultados buscados. Esto implica que el titular del derecho concibió la idea de perjudicar a otro y fue lo que persiguió. En el abuso del derecho, el titular puso en movimiento las facultades que le otorgaba un derecho, buscando provocar un perjuicio a otra persona.

Actúa con culpa quien ejerce su derecho «sin la diligencia o cuidado que los hombres emplean ordinariamente en sus actos o negocios propios»,¹²⁴⁴ causando un daño o perjuicio indebido a otro individuo. En este caso, el titular

¹²⁴⁰ ÁVILA, H. (2012), pp. 231, 250 y ss; ver capítulo 5. 1.2.1. y 1.3.2.

¹²⁴¹ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), pp. 189 y 345.

¹²⁴² Otros autores que se sitúan en esta dimensión son LÓPEZ SANTA MARÍA, J. (1986), p. 219; CORRAL TALCIANI, H. (2003), p. 125-127; ABELIUK MANASEVICH, R. (2008), p. 229; causa n.º 2/2006, Corte de Apelaciones de Chillán, de 24 de octubre de 2008.

¹²⁴³ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. (2009), p. 191.

¹²⁴⁴ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. (2009), p. 193.

del derecho lo practicó sin llevar a cabo las medidas (cuidados) que una persona razonable tomaría, provocando un daño a otro sujeto como consecuencia.

ALESSANDRI incorpora dentro de su esquema la falta de «utilidad» no como elemento propio, sino como instrumento de prueba del ánimo del sujeto, señalando que es la demostración externa de una actuación dolosa. Por regla general, nadie ejercita un derecho si no le produce un beneficio en sí mismo o en relación con el perjuicio causado.¹²⁴⁵ En ese sentido, afirma: «Cuando los tribunales de justicia se hallan en presencia de una demanda de perjuicios fundada en el ejercicio abusivo de un derecho, no entran a averiguar si este se ha ejercido o no de acuerdo con su finalidad económica o social o si el móvil del agente concuerda o no con ella, sino que si quien obró lo hizo con dolo o culpa. Si estiman que hubo dolo o que su conducta fue culpable, imprudente o descuidada, ordenan la reparación. En caso contrario, la deniegan. Y en ambos casos, fundan su decisión en los artículos 2314 y siguientes del Código Civil.»¹²⁴⁶

La jurisprudencia chilena se ha inclinado por este criterio como hecho operativo del abuso. En la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago de fecha 9 de noviembre de 1992, causa rol 1330-1990, confirmada por la Corte Suprema con fecha 15 de abril de 1997, se señaló: «Cuarto: Que cualquiera sea el ámbito de la doctrina sobre el “abuso del derecho”, dolo, culpa o negligencia, irracionalidad en su ejercicio, falta de interés o necesidades legítimas, intención del agente en perjudicar o con desvío de los fines de la institución para los que fue concebida o incluso aplicado a procedimientos judiciales, es evidente que, de parte del agente causante del mal, debe existir un ánimo manifiesto de perjudicar o una evidente falta de interés o necesidad de lo que promueva o un actuar motivado por el afán de causar perjuicio a su contraparte o cocontratante.»¹²⁴⁷

¹²⁴⁵ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. (2009), p. 192.

¹²⁴⁶ Dicho artículo da inicio a la regulación de los delitos y cuasidelitos e indica el mismo **artículo 2314**. El que ha cometido un delito o cuasidelito que ha inferido daño a otro es obligado a la indemnización; sin perjuicio de la pena que le impongan las leyes por el delito o cuasidelito. ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. (2009), p. 191.

¹²⁴⁷ Ver SCS de 24 de agosto de 2010, en causa rol 10.028-2010.

En resumen, el criterio aplicativo, es decir, la situación especificada que determina que el ejercicio de un derecho se transforme en irregular es la concurrencia de este elemento subjetivo.

Las críticas contra esta teoría son de distinta naturaleza: a) la primera, netamente instrumental, establece la dificultad de probar un aspecto subjetivo. Sin embargo, ello no es óbice para la construcción de la figura jurídica, pues constituye un problema procesal ajeno a la entidad y por eso, no considerable, de modo que es posible encontrar soluciones prácticas al tema; b) la segunda, formulada por RODRÍGUEZ,¹²⁴⁸ es que esta concepción establecería una jerarquía normativa inexistente, haciendo primar las normas que regulan el dolo y la culpa o la responsabilidad extracontractual sobre las que regulan el derecho subjetivo que ejerció el titular. No existe ninguna razón de primacía, la única posibilidad sería consagrar una norma que así lo hiciera; c) la tercera es la inutilidad de esta figura concebida, ya que desaparece bajo la responsabilidad extracontractual. En efecto, esta figura carecería de fisonomía propia, pues sus elementos principales serían, el daño y la culpa o el dolo y se disolvería la trascendencia del ejercicio legítimo del Derecho en la consideración subjetiva. En consecuencia, resulta inútil y absurdo construir una figura autónoma, si no tiene una función propia, que se sanciona bajo las normas y fundamentos de la responsabilidad extracontractual, parecer planteado, por lo demás, por PLANIOL y RIPERT hace más de un siglo.¹²⁴⁹

En España esta última crítica, que reconduce la figura al derecho de daños, no es admisible, pues la conducta abusiva en sí misma no podrá considerarse como delito ni cuasidelito. Esta idea se encuentra expresamente señalada en la exposición de motivos: «que no ha de consistir, sin embargo, en un comportamiento doloso y culposo, porque entonces se penetraría en la ilicitud por el cauce de la responsabilidad civil.»

De esta forma, en España queda de manifiesto que, en el abuso del derecho, el ejercicio del derecho debe aparecer en sí mismo, regular como dice Bernal, el acto propio del abuso de derecho es «objetivamente lícito.»¹²⁵⁰

¹²⁴⁸ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 166 a 168.

¹²⁴⁹ PLANIOL, M. y RIPERT, J. (1940), p. 791.

¹²⁵⁰ MARTIN BERNAL, J. M. (1982), p. 244.

3.4. Consideración objetiva, fines de los derechos

Para cierta parte de la doctrina, lo que se produce en el abuso del derecho es la transgresión de la finalidad del derecho y es esto lo que se sanciona. La base de esta teoría está en que todo derecho subjetivo es tal en cuanto que es reconocido por el ordenamiento jurídico: es este quien lo reconoce (le otorga existencia) y, por tanto, le otorga tutela. El reconocimiento del derecho fue establecido por la comunidad, mirándose a sí misma a fin de que le sirva a sí misma.¹²⁵¹ En este sentido, uno de sus principales teóricos, JOSSERAND, señala que en una sociedad organizada los derechos subjetivos son derechos-función, es decir, son reconocidos por el ordenamiento para cumplir un papel social o una función socioeconómica,¹²⁵² por lo cual, el derecho subjetivo es tal en razón de dicho fin o función; por ello, a esta teoría se la califica de finalista o funcional. Si un acto u omisión no se condice con dicho fin, habrá un acto anormal, de modo que «no es admisible un ejercicio que esté en contra de la finalidad para la que le es concedido»;¹²⁵³ y dado que es imposible que la norma trace en cada derecho subjetivo sus límites, será entonces labor del juez determinarlos.¹²⁵⁴

Conforme a este marco de referencia, el criterio aplicativo del abuso de derecho sería la contravención de los fines-funciones (socioeconómico) que el derecho subjetivo posee y el ordenamiento jurídico reconoce o tutela.

Si bien la mayoría de los autores chilenos¹²⁵⁵ plantean la existencia de este criterio aplicador, que determina cuándo un acto u omisión es realizado bajo la autorización de una facultad contenida en el derecho subjetivo, prácticamente

¹²⁵¹ JOSSERAND, L. (1950). *Derecho civil, tomo I, vol. I*. Barcelona: Bosch, pp. 153-154.

¹²⁵² JOSSERAND, L. (2012), pp. 230-234.

¹²⁵³ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 420.

¹²⁵⁴ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 420.

¹²⁵⁵ Si bien no expresamente, podría concluirse que TERRAZAS adopta una posición contraria, en cuanto que establece que es el criterio objetivo el que define si un acto es abusivo o no. Define este autor el abuso del derecho como «un fenómeno jurídico en virtud del cual un sujeto, al ejercer un derecho subjetivo o potestativo más allá de los límites previstos para su función social, causa daño a otros». En este concepto, manifiestamente, lo que marca la anormalidad en el ejercicio del derecho es actuar más allá de su función social, por lo que estaría indicando como tipo del abuso del derecho la idea objetiva de función social. Es conveniente indicar que el autor no se pronuncia directamente sobre si el abuso es objetivo o subjetivo, sino que es una hipótesis que se extrae de la definición que formula de abuso de derecho. TERRAZAS PONCE, J. D. (2011), p. 285.

ninguno lo asume como criterio único.¹²⁵⁶ En España, al centrarse en la norma que regula tal figura, solo se refieren a esta finalidad tangencialmente.¹²⁵⁷

La utilización de la idea de finalidad o función de un derecho subjetivo podría dar lugar a múltiples preguntas, como qué motivó su creación, cuál es el efecto buscado, cuáles son los valores que incorpora, cuáles son los motivos de uso del derecho subjetivo, cuáles son las consecuencias económicas y sociales que su uso genera, etc. Por ello, preguntarse por la finalidad comporta muchas posibles respuestas, así como muchas posibles pautas que den sentido y límites al derecho subjetivo. Esta multiplicidad refleja que los derechos subjetivos, al constituir esferas de autonomía, son difíciles de encuadrar *a priori* en una finalidad o línea precisa de ejercicio,¹²⁵⁸ de modo que al aplicador no solo le correspondería determinar esta finalidad o función, sino que en aquellos casos que coexistan varias, también le tocaría escoger y ponderar sus jerarquías y prevalencias.

Desde esta perspectiva, RODRÍGUEZ señala que, para apreciar la finalidad o función socioeconómica, más que una evaluación sujeta a la racionalidad jurídica se efectúa un juicio «político» de valoración de metas del ordenamiento jurídico, estableciendo sus preferencias.¹²⁵⁹ ALESSANDRI, en el campo de la aplicación del Derecho, indica socarronamente que sería completamente distinto que el juez que determine cuál es la finalidad o función del derecho de propiedad «fuera un socialista o un liberal manchesteriano».¹²⁶⁰

Mediante estas apreciaciones, estos autores ponen de relieve un defecto de esta teoría: la promoción de una evaluación extrajurídica, donde el derecho deja de ser previsible y se asienta en las consideraciones de justicia que posea el aplicador, deteriorando la seguridad jurídica, la autoridad del Derecho como

¹²⁵⁶ FUENTES indica que abuso de derecho consiste en hacer uso de una facultad legal con el exclusivo fin de perjudicar a alguien (concepción moral del abuso de derecho) o en hacer uso de una facultad legal con diverso fin que el fin social establecido por el legislador (concepción social del abuso del derecho). La misma idea expresa DOMÍNGUEZ, entendiendo el abuso de derecho en esta doble dimensión de ejercicio de un derecho con la intención de dañar o desviándolo de su finalidad social. FUENTES GUIÑEZ, R. (1998), p. 91; DOMÍNGUEZ ÁGUILA, R. (1992), p. 88.

¹²⁵⁷ LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2005), pp. 107-108.

¹²⁵⁸ LÓPEZ SANTA MARÍA, J. (1986), p. 220.

¹²⁵⁹ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 171.

¹²⁶⁰ ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. (2009), p. 190.

guía de conductas y la legalidad, separación de poderes y rompiendo el delicado sistema de competencias que asigna un sistema democrático de Derecho.¹²⁶¹

Una postura más radical es la que considera ambos criterios aplicativos, objetivo y subjetivo, como complementarios o partes de una misma trama. En otras palabras, se trata de una combinación de factores: uno funcional (fin socioeconómico que persigue la institución) y otro intencional (móviles que guían al titular del derecho hacia los fines que pretende conseguir). La situación será ilegítima en el evento de que no exista concordancia entre el móvil (la razón o motivo por la que el sujeto actúa) y la función o finalidad del derecho.¹²⁶² La doctrina se ha mostrado crítica con esta posición, que carece de actuales defensores, ya que conlleva un control extremo de los actos del sujeto, tanto de sus motivos como de su adecuación a determinados fines, lo que da lugar a un Estado controlador de motivos y fines donde las actuaciones quedan en manos de un arbitrio no conveniente de los jueces.¹²⁶³ RODRÍGUEZ indica que esta manera de ver el abuso del derecho conlleva tal amplitud que transforma este ilícito en uno general en el cual cabrían las más variadas figuras jurídicas, como la responsabilidad contractual, el enriquecimiento injusto, el delito, el cuasidelito, etc.¹²⁶⁴

3.5. Consideración sobre los principios

La STS de 14 de febrero de 1944, que daba inicio a la recepción de la figura del abuso de derecho en España, señalaba que los «derechos subjetivos, aparte de sus límites legales, con frecuencia defectuosamente precisados, tienen otros de orden moral, teleológico y social». En esta perspectiva el hecho operativo que da lugar al abuso de derecho es la presencia de un contenido de naturaleza

¹²⁶¹ Ver ATRIA, F. (2004), pp. 131-132; para otras críticas, RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 344.

¹²⁶² Esta tesis, recogida de JOSSERRAND, habría abuso del derecho, «si los motivos concretos del titular no están conformes al fin o a la función que el derecho subjetivo posee según el ordenamiento que lo establece». En consecuencia, la circunstancia que transforma el ejercicio lícito en irregular es la falta de armonía entre el motivo y el fin o función del derecho subjetivo. Por ello, el intérprete se transforma en psicólogo, a fin de determinar los motivos del sujeto, y luego en una especie de sociólogo o economista, entre otras profesiones, a fin de determinar cuál es la función o fin del derecho invocado. JOSSERRAND, L. (2012), pp. 234-240.

¹²⁶³ Ver BARROS BOURIE, E. (2009), p. 624; parecida opinión en ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. (2009), pp. 189-190.

¹²⁶⁴ RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999), p. 176.

«moral, teleológico y social» recogido desde «la equidad y buena fe», lo que en sentencias más recientes se denomina «contenido ético»¹²⁶⁵

Este contenido puede leerse como principio o norma que impone pautas de conducta pero, como señalaba CARRIO,¹²⁶⁶ su sentido¹²⁶⁷ no es unánime, sino que existen dos maneras de entenderlo y, por lo tanto, dos construcciones sobre el abuso del derecho: ¹²⁶⁸ una establece que lo afectado son principios como pautas normativas cuyo contenido es extraído de la conciencia social y actúa como límite en el ejercicio de los derechos subjetivos, y otra postula que el abuso del derecho se produce al afectar a principios que funcionan como pautas de conducta generales, constitutivos del sistema jurídico, que obliga a modificar la regla, prohibiendo el ejercicio del derecho en tal forma y resultado, recuperando mediante ello la coherencia del sistema normativo.

El artículo 7.2. establece como criterio aplicativo del abuso del derecho la «manifiesta anormalidad en el ejercicio», lo que para algunos es un concepto jurídico indeterminado que permite fijar límites a los derechos subjetivos no desde lo legal sino según cómo «la gente estima que deben ejercitarse y hasta dónde pueden llegar en la práctica de cada época las facultades concebidas por ley»,¹²⁶⁹ o dicho de otro modo, «límites que no son los legales, sino los que, dentro de estos, considere *corrientes* la conciencia social de la época».¹²⁷⁰ DIEZ-PICAZO Y GULLÓN entienden que los principios son normas jurídicas en sentido sustancial pues suministran pautas o modelos de conducta y constituyen normas que se fundan en la comunidad, revelando sus creencias y convicciones respecto de problemas fundamentales de organización y convivencia.¹²⁷¹ Parecida visión ofrecen LACRUZ Y OTROS al reconocer que el intérprete puede recurrir a nuevos principios, es decir, establecer estas normas, si las «necesidades sobrevenidas de la evolución de las ideas, la sociedad y la técnica lo requieran.»¹²⁷²

¹²⁶⁵ STS de 24 de abril de 1999.

¹²⁶⁶ CARRIO, G. (1990), pp. 203 y ss.; SQUELLA, A. (2000), pp. 387 y ss.; QUINTANA, F. (2011), pp. 314-316.

¹²⁶⁷ Ver capítulo 2. 2.2.

¹²⁶⁸ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), pp. 60-61.

¹²⁶⁹ LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2005), p. 112.

¹²⁷⁰ ALBALADEJO, M. (2013), p. 314.

¹²⁷¹ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 144.

¹²⁷² LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros (2012), p. 169.

En Chile, BARROS entiende el abuso del derecho como el ejercicio excesivo o anormal del derecho subjetivo, que se determina por cuestiones subjetivas u objetivas: «Sea por la inequívoca intención de dañar que inspira al titular (abuso de derecho en sentido subjetivo), sea atendiendo a la valoración de las circunstancias objetivas de ese ejercicio, según estándares mínimos de sociabilidad y de lealtad (abuso del derecho en sentido objetivo)». ¹²⁷³ Para este autor, los derechos subjetivos poseen un límite interno, un «límite moral implícito» en su ejercicio, ¹²⁷⁴ pero no puede expresarse en descripciones precisas, sino que el legislador debe recurrir a «estándares que se expresan en la forma de cláusulas generales», ¹²⁷⁵ lo que permitiría al aplicador acudir a la «razón práctica compartida por la comunidad», cuyo contenido se expresa normativamente bajo la idea de «buenas costumbres» y «buena fe». ¹²⁷⁶ Esta última impone el deber de comportarse de forma leal, confiable y razonable, ¹²⁷⁷ razón que el aplicador juzgará en cada caso. ¹²⁷⁸

Bajo esta manera de entender los principios, la condición aplicativa que permitiría determinar si el ejercicio es abusivo o no sería la pauta que subyace en la conciencia social o en la razón práctica compartida por la sociedad. ¹²⁷⁹

Sin embargo, esto presenta un problema epistemológico sobre cómo el aplicador se acerca y aprehende esta pauta compartida, más todavía en una

¹²⁷³ BARROS BOURIE, E. (2009), p. 626. Esta definición ha sido recogida por sentencia de los tribunales superiores de justicia, Ver causa n.º 2/2006, Resolución n.º 8878, de la Corte de Apelaciones de Chillán, de 24 de octubre de 2008.

¹²⁷⁴ BARROS BOURIE, E. (2009), p. 627.

¹²⁷⁵ BARROS BOURIE, E. (2009), p. 627.

¹²⁷⁶ BARROS BOURIE, E. (2009), pp. 627-628.

¹²⁷⁷ BARROS BOURIE, E. (2009), p. 629. Sin perjuicio, el autor alerta de los peligros que podría significar una idea del Derecho hacia conceptos generales, carentes de circunstancias, que son los que dan razón a su aplicación, así como el impacto que tendría en la esfera de la seguridad y certeza jurídica, por ello estima que se trata de una figura *correctiva excepcional* (p. 27).

¹²⁷⁸ Después de explicar su postura, Barros manifiesta que su construcción es genérica e imprecisa. Para concretar su aplicación efectúa una sistematización de supuestos típicos de actos abusivos reconocidos en la jurisprudencia chilena: algunos de clara connotación subjetiva, marcados por el ánimo («ejercicio de un derecho con el ánimo de causar daño a otra persona») o cuyo ejercicio no reporta utilidad; el resto son situaciones objetivas de «extrema desproporción entre el interés del titular y el efecto negativo» (por ejemplo, rescisión de una compraventa por vicios menores, excepción de contrato no cumplido por incumplimientos menores); «conducta contraria a los actos propios» (se cautela la confianza); «ejercicio de un derecho adquirido de mala fe» (nadie puede aprovecharse de su propio dolo); «desviación de un derecho potestativo» y «abuso de acciones judiciales». BARROS BOURIE, E. (2009), pp. 632-646.

¹²⁷⁹ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 46.

sociedad plural o multicultural.¹²⁸⁰ También es dudoso la categorización de las pautas que son jurídicas respecto de aquellas que no lo son. En este sentido, ATIENZA y RUIZ MANERO afirman que el hecho de que una pauta de conducta esté arraigada en la conciencia social no es razón suficiente ni necesaria para que tenga la condición de jurídica;¹²⁸¹ de hecho, existen reglas jurídicas que manifiestamente son contrarias a determinadas pautas de conductas arraigadas, como la diferente remuneración a hombres y mujeres, y no por ello producen una modificación de la regla.

Como hemos dicho, en el abuso del derecho existen actos que se encuentran bajo el amparo de un derecho subjetivo, sin que exista regla que prohíba la forma en que se ha ejercitado el derecho. En esos casos, lo que derrotaría al derecho subjetivo sería una norma que se ubica en la conciencia social, fuera del orden jurídico, entregándosele al aplicador un campo de decisión inconmensurable, donde las decisiones dejan de estar sometidas al derecho.

En concreto, la propuesta de BARROS de establecer como criterio de aplicación el traspaso de los límites internos fijados por los «estándares normativos mínimos respecto de los demás»,¹²⁸² generados por la buena fe y las buenas costumbres, puede ser criticada por inútil. El «estándar de conducta construido sobre la buena fe y las buenas costumbres» ya está considerado en la noción de culpa como estándar que se aprecia en el caso concreto.¹²⁸³ En efecto, el comportamiento del «individuo razonable» conlleva una conducta apegada a la buena fe y las buenas costumbres, por lo que entender que el ejercicio anormal de un derecho se sanciona al traspasar los estándares normativos de la buena fe y las buenas costumbres simplemente es copiar lo ya comprendido en materia de responsabilidad extracontractual bajo la noción de culpa, volviendo a la crítica de una figura inútil.

¹²⁸⁰ En el derecho moderno, impacta con tal fuerza la idea de la pluralidad que se establece instrumentos interno y externo destinados a la protección de minorías y su identidad. Sobre esto último se puede ver CASTELLÁ SURRIBAS, S. J. (2003) *La protección internacional de las minorías*. En: *La protección internacional de los derechos humanos en los albores del siglo XXI*. (Dir. Felipe Gómez Isa). Bilbao: Universidad de Deusto, pp. 659-685.

¹²⁸¹ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), pp. 46-47.

¹²⁸² BARROS BOURIE, E. (2009), p. 627.

¹²⁸³ PLANIOL, M. y RIPERT, J. (1940), p. 791. Para una noción de culpa, ver BARROS BOURIE, E. (2009), pp. 79-82.

3.6. Consideración sobre los principios como parte del sistema normativo.

Otra tesis distinta es la que elaboran ATIENZA y RUIZ MANERO, fundada en la idea de que el Derecho está construido sobre dos niveles normativos, como ya explicáramos a propósito del fraude de ley.¹²⁸⁴ En el abuso del derecho, *prima facie* existe una regla regulativa que ampara el ejercicio del derecho, por lo que se trata de un hecho subsumible en el hecho operativo. En este esquema, no existe una regla regulativa que prohíba causar daño en el ejercicio del derecho. Sin embargo, al considerar todas las cosas, aparece que el daño posee un carácter injustificado (sin ningún fin serio o legítimo o bien porque constituye un daño excesivo), ubicándose de esta manera fuera de los principios (normas de segundo nivel) que justifican la regla permisiva en base a la cual el sujeto actuó.¹²⁸⁵

La falta de racionalidad o coherencia entre el uso de la regla regulativa y los principios reclama del aplicador la creación de una nueva regla que establezca que, en tales circunstancias, el ejercicio del derecho subjetivo esté prohibido. De esta forma, el Derecho se autocorrigie internamente gracias a razones propiciadas por sí mismo, y no externamente desde razones extrajurídicas, como las de la moral.¹²⁸⁶

3.6.1. Una crítica desde las legislaciones

Hemos comentado que la mayoría de la doctrina entiende el abuso de derecho como una situación donde se ejercita un derecho de modo abusivo o como acciones que se ubican dentro del arco de facultades que otorga un derecho que, a su vez, está respaldado por una norma; en otras palabras, en el abuso del derecho (al igual que en el fraude de ley) existe un contenido normativo que ampara el ejercicio del derecho.

En cualquiera de las teorías que entiende que en el abuso del derecho existe un choque entre la regla regulativa y la norma que conforma el principio

¹²⁸⁴ Ver capítulo 4. I. 3.2.2.

¹²⁸⁵ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 59.

¹²⁸⁶ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), pp. 56-61.

(sea como nivel normativo superior o como reflejo de la conciencia social),¹²⁸⁷ se produciría un conflicto de normas que debiera solucionarse utilizando los métodos o criterios que rigen esta clase de conflictos, y que son, principalmente, la cronología, la especialización y la jerarquía.¹²⁸⁸

En Chile, la norma que permite introducir los principios en las decisiones de los jueces es el artículo 170 del Código de Procedimiento Civil,¹²⁸⁹ que autoriza a los jueces a fundamentar sus sentencias de acuerdo a «principios de equidad» pero en «defecto» de las leyes, es decir, cuando estas no concurren. Como dice ALDUNATE, las consideraciones valóricas solo se despliegan ante la ausencia de norma, bajo la idea de principios de equidad.¹²⁹⁰

En España, los principios están expresamente considerados como fuente del derecho en el artículo 1 del Código Civil español, estableciéndose en la pirámide normativa más abajo que la ley (analogía *legis*) y la costumbre, siendo la norma de clausura, los principios generales del derecho,¹²⁹¹ que se confunden funcionalmente con la analogía *iuris*.¹²⁹² El texto indica expresamente: «4. Los principios generales del derecho se aplicarán en defecto de ley o costumbre, sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico.»

De esta forma, tanto en Chile como en España, la aplicación de los principios como argumento de decisión, conforme a las reglas secundarias relativas a su uso, es subsidiaria, esto es, solo se produce en el evento que no exista regla (legal) que ampare el caso. Por ello, si el abuso de derecho exige la concurrencia de un derecho subjetivo tutelado, es decir, si requiere la presencia de una regla regulativa concreta, sucede que los principios generales, al ser normas subsidiarias que se aplican solo en defecto de ley o costumbre, no podrían adecuar, derrotar o imponerse a la regla específica. En otras palabras,

¹²⁸⁷ Sin perjuicio de la consideración del principio como norma, autores como SQUELLA rechazan la idea de que estos sean una fuente formal del Derecho, al entender que no existe un procedimiento formal de producción de Derecho, propiciado por una autoridad, fuerza social o sujeto, como sería la ley, la costumbre y los contratos. SQUELLA, A. (2000), p. 382.

¹²⁸⁸ En materia de fraude de ley, en este sentido, CAFFARENA LAPORTA, J. (1992), p. 850; RODRÍGUEZ ADRADOS, A. (1995), p. 53; y DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 242.

¹²⁸⁹ Artículo 170 (193). Las sentencias definitivas [...], contendrán: [...]

5.º La enunciación de las leyes, y en su defecto de los principios de equidad, con arreglo a los cuales se pronuncia el fallo.

¹²⁹⁰ Ver ALDUNATE LIZANA, E. (2002), p. 85.

¹²⁹¹ DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), p. 178; LASARTE, C. (2007), p. 80; ALBALADEJO, M. (2013), pp. 56-57 y 71; LACRUZ BERDEJO, J. L. y otros, (2012), pp. 116-117 y 166.

¹²⁹² PÉREZ ÁLVAREZ, M. Á. (2011), p. 68.

estas teorías presentan un problema normativo expreso, pues en la contradicción entre regla y principio general del derecho prima la regla, desahuciando de esta forma la prevalencia del principio.

Otra posibilidad de construir límites al ejercicio de los derechos subjetivos provenientes de los principios es mediante una concepción amplia de la interpretación que permitiera en razón de los principios que justifican la regla, escapar del límite que le impone las palabras usadas en el texto.

En esta manera de ver las cosas la interpretación se concibe como mecanismo de búsqueda de la equidad de lo justo (DUCCI,¹²⁹³ FIGUEROA,¹²⁹⁴ QUINTANA¹²⁹⁵ y BOETSCH).¹²⁹⁶ En efecto, para estos autores, la equidad como búsqueda de lo justo debe preferirse sobre otros criterios como el lingüístico y el sistemático debido a que son los principios los que permiten una «visión de conjunto».¹²⁹⁷ Más claro es HALLIVIS quien clasifica los distintos tipos de interpretación, partiendo de una categoría genérica a la que denomina «interpretación correctora», esto es, aquella en que el resultado de la actividad interpretativa se atribuye un significado distinto al de las palabras¹²⁹⁸ y cuya característica principal es su capacidad de desvincularse de las acepciones usadas por los textos. Dentro de la misma, distingue las siguientes clases: la conforme o adecuada, la principialista u orientada a principios, intencional o teleológica, y la de fin o realidad social. La interpretación «adecuada» toma en consideración las jerarquías «normativas y axiológicas» no solo en cuanto a decidir sobre las distintas posibilidades de interpretación, sino que permite adecuar el significado de una disposición a una norma superior (jerarquía formal) o a un principio general del derecho (jerarquía axiológica).¹²⁹⁹ La interpretación «principialista» toma en consideración los principios que provienen de los derechos fundamentales¹³⁰⁰ y que «influyen en la interpretación de las restantes disposiciones que no constituyen principios, con lo cual se modifica la probable

¹²⁹³ DUCCI CLARO, C. (2006), pp. 156-160.

¹²⁹⁴ FIGUEROA YÁÑEZ, G. (2010). *Curso de derecho civil. Tomo I*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, p. 137.

¹²⁹⁵ QUINTANA, F. (2011), p. 330.

¹²⁹⁶ BOETSCH GILLET, C. (2011), p. 37.

¹²⁹⁷ QUINTANA, F. (2011), p. 246.

¹²⁹⁸ HALLIVIS PELAYO, M. (2007), p. 389.

¹²⁹⁹ HALLIVIS PELAYO, M. (2007), p. 423 y 424

¹³⁰⁰ Siguiendo a ALEXY y a ZAGREBELSKY, HALLIVIS PELAYO, M. (2007), pp. 424-425.

interpretación literal de una determinada disposición».¹³⁰¹ Por último, en la interpretación «de acuerdo al fin o realidad social» el significado atribuido se funda en el «fin social» perseguido, como elemento móvil capaz de ir adaptando el significado de las reglas.¹³⁰² No estamos de acuerdo con la llamada interpretación correctora en tanto que autoriza a atribuir sentidos distintos a los que provienen de las palabras. En nuestra opinión, la interpretación posee como límite natural el significado que emana de los textos, pues lo contrario da lugar a graves problemas metodológicos al no permitir diferenciar los distintos problemas aplicativos,¹³⁰³ además de transformar la interpretación jurídica en un acto ligado a una solución justa al caso, ajena al Estado de derecho como aquel que sujeta las decisiones al Derecho y afectando al Derecho como guía, dado que la regla puede decir diferentes cosas, y permitiendo que las decisiones correspondan a la sabiduría del decidor sobre sus convicciones de lo que es justo.¹³⁰⁴ Este problema es tan manifiesto que autores como QUINTANA, partidarios de esta tesis, terminan por recurrir a la prudencia¹³⁰⁵ como mecanismo de morigeración de las amplias facultades que se entregan al interpretador, recurso que es más voluntarista que institucional.

3.7. Derrotabilidad y rol de la norma

Nuestra postura es cercana a la de ATIENZA Y RUIZ MANEROS,¹³⁰⁶ pero toma otros caminos respecto al rol de los principios.

Al igual que en el fraude de ley, en el abuso del derecho nos encontramos ante un problema de derrotabilidad propio del ámbito aplicativo: existe una situación cubierta por los significados atribuidos al derecho (es decir, quien actúa se encuentra cubierto por el haz de facultades que emanan del derecho subjetivo), pero el aplicador, al considerar todas las circunstancias del caso, especialmente el daño, y ponerlas en relación a las justificaciones subyacentes y principios respecto de la regla según la cual actuaron el sujeto, determina que

¹³⁰¹ HALLIVIS PELAYO, M. (2007), p. 425.

¹³⁰² HALLIVIS PELAYO, M. (2007), p. 423 y 437.

¹³⁰³ Ver capítulo 3, especialmente el apartado 2.

¹³⁰⁴ Ver capítulo 3. 2.3.

¹³⁰⁵ QUINTANA, F. (2011), p. 249.

¹³⁰⁶ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), pp. 56-61.

se trata de una situación especial o anormal, decidiendo no atribuir los efectos jurídicos que a dicho acto corresponderían.

En el abuso del derecho, a diferencia del fraude de ley, esta operatoria presenta una regulación expresa en la que se describen los hechos operativos que demuestran lo anormal del caso, lo que implica que el texto jurídico actúa *facilitando* razones o propiedades que dan cuenta de la manifiesta especialidad o anormalidad del caso con el fin de que el aplicador pueda decidir la no aplicación de la tutela requerida al caso particular; en otras palabras, para que pueda derrotar la conducta desarrollada, basada en las atribuciones que concede el derecho subjetivo.

El problema del abuso de derecho se presenta en la esfera aplicativa, al analizar las circunstancias del caso con el derecho subjetivo y los poderes que este atribuye, tutelado por el sistema normativo, mediante una regla. No es un problema interpretativo, pues no se trata de un conflicto de indeterminación lingüística sobre la existencia y alcance de las atribuciones del derecho subjetivo; el problema aplicativo acontece una vez que se ha atribuido sentido y llegado a la conclusión de que se trata de un ejercicio ubicado dentro del haz de poderes que autoriza el derecho subjetivo.

Las decisiones basadas en la regla excluyen la posibilidad de considerar circunstancias relevantes distintas a las que están consideradas en ella y las decisiones jurídicas funcionan presuntivamente, excluyendo otras circunstancias relevantes. Así, al analizar el caso paradigmático que da lugar a la recepción del abuso del derecho en España, recogido en la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 1944, donde el Consorcio de la Zona Franca de Barcelona tenía la concesión de explotación de las arenas de la playa de Sant Adrià de Besòs, conducta a la que se atribuye la responsabilidad de daños que sufrió una central eléctrica a consecuencia de unos temporales, debería tomarse en consideración¹³⁰⁷ si el explotador poseía el derecho (concesión de explotación) y si tal derecho confiere los poderes que le permiten extraer arena (lo que sucedía en el supuesto) y la conducta realizada (extracción de arena); si hubiera otras circunstancias, quedarían fuera de las consideraciones, por lo cual la

¹³⁰⁷ Ver capítulo 4. II. 1.4.

conducta del sujeto sería concordante y ajustada a Derecho. Sin embargo, cuando existen situaciones que se presentan como gravemente anormales (en el juicio, un daño causado como efecto de la explotación de arenas a un tercero), se permite tener en consideración las demás circunstancias, y solo así se puede derrotar la conducta desarrollada al amparo de los poderes dados por el derecho subjetivo.

La anormalidad y su gravedad son consecuencias del desajuste entre el ejercicio de la potestad atribuida por el derecho subjetivo y el caso tras analizar sus circunstancias a la luz de las justificaciones subyacentes y principios, que determinan que se trata de una situación injustificable, dado que el daño o su volumen son innecesarios. Los principios y justificaciones actúan no como una norma que obliga a reconstruir el derecho subjetivo, sino como razón o argumento de la derrotabilidad de la aplicabilidad de la atribución al caso concreto, justificando el carácter de innecesario de dicho daño. Insistimos en que la decisión se toma sobre la aplicación y no sobre el sentido o la construcción del Derecho, alejándonos así de la teoría de ATIENZA y RUIZ MANERO.

La derrotabilidad del ejercicio amparado por el derecho subjetivo requiere que el caso se presente como gravemente anormal o especial. El legislador español, a diferencia de lo que ocurre con el fraude de ley, facilita la decisión aplicativa de la derrotabilidad entregando categorías a priori que dan cuenta de situaciones donde existe un desajuste entre el ejercicio del derecho y el caso, analizado a la luz de las justificaciones y principios presentes. En ese sentido, la regla regulativa del abuso de derecho establecida en la legislación española contiene dos condiciones de aplicación específicas. En efecto, el texto normativo contenido en el artículo 7.2 del Código Civil establece dos descripciones normativas que dan cuenta de situaciones en que el ejercicio del derecho subjetivo será considerado como gravemente anormal, lo que sucede si ocurre un daño innecesario y ello es consecuencia de un *animus nocendi* o de un volumen anormal de daño (excesivo). Algo parecido dice AMORÓS GUARDIOLA, para quien el daño sería la razón de que se excluyan los efectos del acto así realizado,¹³⁰⁸ así como DE LA VEGA, quien indica que la legitimación

¹³⁰⁸ AMORÓS GUARDIOLA, M. (1977), p. 386.

objetiva (ejercicio del derecho que genera un amparo) puede desaparecer «por la intención o por un resultado».¹³⁰⁹

La noción de abuso del derecho se ha construido desde los «actos emulativos» como el ejercicio realizado con la intención de dañar; luego, con un cariz objetivable, la jurisprudencia francesa incorporó el requisito de que requería de «un interés serio o legítimo»,¹³¹⁰ entendido como ausencia de interés o utilidad del acto (ventajas) y sin beneficio propio de que resulte provecho.¹³¹¹ Esta misma idea es recogida en la sentencia del año 1944 al señalar como requisito del acto abusivo la inmoralidad o antisociabilidad de ese daño, manifestada en forma subjetiva (cuando el derecho se pone en práctica con la intención de perjudicar o sencillamente sin un fin serio o legítimo). El artículo 7.2 del Código Civil español recoge esta misma noción al incluir «*todo acto u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño a terceros*».

La norma española considera que, de producirse la circunstancia del daño «innecesario», esto es, que ocurra por la propia intención de dañar o que no reporte interés o provecho, se considerará un ejercicio que, pese a estar ubicado en el haz de atribuciones dadas por el título, se transformó en abusivo, no debiendo aceptar sus consecuencias dado el desajuste entre las actuaciones que se desarrollan al amparo del derecho subjetivo. En efecto, la justificación subyacente de cualquier derecho supone que el ejercicio de sus atribuciones pretende algún provecho y la ausencia o poca entidad del mismo muestra un desajuste grave, por lo que el aplicador podrá no aplicar en ese caso concreto los efectos jurídicos del derecho tutelado a pesar de tratarse de conductas comprendidas dentro del haz de facultades que corresponden a dicho derecho.

El segundo criterio aplicativo contenido en la regla, y que da cuenta de un caso gravemente anormal, es más complejo, ya que incluye un «margen de discrecionalidad acotado» que debe ser justificado. La condición aplicativa es «el resultado» del ejercicio del derecho, específicamente la «intensidad del daño»:

¹³⁰⁹ DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976), p. 268.

¹³¹⁰ Sentencia de la Corte de Colmar de mayo de 1855 (Francia).

¹³¹¹ AMORÓS GUARDIOLA, M. (1977), p. 393.

se produciría abuso de derecho si el daño desborda o sobrepasa los límites normales o corrientes que genera el ejercicio de tal derecho subjetivo, adquiriendo así la calidad de innecesario. Esta idea queda expresada en la exposición de motivos, que señala: «Siempre se parte del desbordamiento de los límites normales del ejercicio y del daño para tercero», mientras que el artículo especifica que «*sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero*».

Las justificaciones subyacentes de los derechos subjetivos aceptan que el provecho que se busca pase ordinariamente por el perjuicio o daño a otros, de ahí el ya señalado aforismo romano «el que usa su derecho no causa daño a nadie» (*neminem laedit qui suo iure utitur*).¹³¹² Si el daño fuera el ordinario, el esperado por el ejercicio del derecho, no habría abuso, pues responde a la correlación aceptada. Por el contrario, el acto abusivo exige la concurrencia de un daño de una entidad distinta a la normal, esto es, «excesivo», siendo esta circunstancia la que genera el desajuste entre el ejercicio de la potestad que conlleva un daño aceptable y el caso. El desajuste se puede encausar a través de la falta de proporcionalidad entre el provecho y la entidad del daño.¹³¹³ En consecuencia, la normalidad del ejercicio, que es lo justificado por el derecho subjetivo, es rebasado si el daño es excesivo o anormal,¹³¹⁴ quedando el decisor autorizado para negar la aplicación del derecho a ese caso.

El criterio aplicativo ante la concurrencia de un daño excesivo acepta que el usuario de la norma tenga que realizar un enjuiciamiento o ponderación de tipo restringido, determinando si el daño que causará en el ejercicio del derecho es de una entidad normal, y por ello aceptado por el Derecho, o de una entidad tal que es rechazado por este. Este criterio implica aceptar que existe un estándar introducido por la regla. Como indica MACCORMICK, existen reglas que se articulan al incorporar estándares en sus hechos operativos y que incluyen valores operativos, lo que permite que el aplicador del Derecho pueda realizar un enjuiciamiento de tipo restringido. Con ello se logran comprometer los

¹³¹² DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012), pp. 418-419.

¹³¹³ MARTIN BERNAL, J. M. (1982), p. 260.

¹³¹⁴ Algo semejante concluyen ATIENZA Y RUIZ MANERO, quienes señalan que, si a causa del ejercicio de un derecho un sujeto sufre un daño injustificado, esto es, que la finalidad discernible era solo causar daño o no tener un fin serio y legítimo o que genera un daño excesivo o anormal, hay abuso de derecho. ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), pp. 56-57.

«méritos de claridad y previsibilidad que derivan de un uso estricto o absoluto de reglas» y los «méritos de flexibilidad y sentido común que emergen cuando se pueda juzgar libremente en términos de los principios relevantes, sin el constreñimiento impuesto por el efecto excluyente de tales reglas».¹³¹⁵

En consecuencia, la noción del daño excesivo representa un concepto jurídico indeterminado que el aplicador del Derecho deberá definir y justificar razonadamente en el caso concreto, siendo uno de sus argumentos la proporcionalidad. Así, esta regla regulativa prohíbe causar un daño desproporcionado en el ejercicio de un derecho, a la vez que impone un mandato, obligando al aplicador a determinar en cada caso si ocurre o no un desajuste entre el provecho y el daño, esto es, si existe una proporcionalidad ordinaria o excesiva, en cuyo caso deben rechazarse los efectos que generan la conducta efectuada.

En resumen, el abuso de derecho no es más que una forma de derrotabilidad del ejercicio de una potestad atribuida por el derecho subjetivo en un caso concreto al ser este anormal, especial o extraordinario según las justificaciones subyacentes y principios que están o puedan afectar la regla que tutela el derecho y sus atribuciones, así como en las circunstancias del caso, y que en España posee la particularidad de estar regulado mediante el artículo 7.2. del Código Civil, el cual, para facilitar la determinación de la grave anormalidad del caso, fundada en la concurrencia de un daño innecesario, expresa dos criterios de evaluación: la concurrencia de un daño innecesario por intención del autor, que no requiere de ponderación o enjuiciamiento y que por ello es de aplicación más estricta; y un daño excesivo, que requiere de un enjuiciamiento o discernimiento restringido para determinar si es o no excesivo.

4. Abuso de derecho y fraude de ley

Como último apartado de este capítulo, es importante analizar si estas dos figuras se confunden o son diferenciables.

Desde nuestra perspectiva, el abuso de derecho y el fraude de ley se presentan como dos formas de derrotabilidad ubicadas, en palabras de SCHAUER, en la esfera de la «sobreinclusión». En efecto, en ambas nociones

¹³¹⁵ MACCORMICK, N. (2007), pp. 50-51.

existe una situación que se ubica *prima facie* como amparada por el derecho, por estar cubierta por una regla (norma de cobertura) o por situarse la conducta en el haz de facultades que otorga un derecho subjetivo (tutelado).¹³¹⁶ No obstante, en el campo de la aplicación, dadas sus circunstancias, justificaciones subyacentes y principios, el caso aparece como extraordinario o especial, lo que conlleva denegar la pretensión de amparo o soporte requerido.

Ambas figuras se ubican en el campo de la aplicación, y en concreto de la derrotabilidad, pero existen diferencias específicas entre ellas.

En España dichas diferencias son explícitas. Una es formal: existen textos independientes que regulan cada una de estas figuras, lo que permite afirmar que se trata de dos situaciones diversas, aunque constituyen una autorización para que los aplicadores puedan negar la aplicación de la regla o el derecho subjetivo a un caso particular, a pesar de encontrarse ubicado dentro de él; otra es la diferencia expresa en cuanto a la regulación de hechos operativos que faciliten y aclaren la determinación de la derrotabilidad. En el fraude de ley, el legislador no establece ningún criterio o condición aplicativa, sino que simplemente define lo que es fraude de ley, debiendo entonces el aplicador argumentar las razones que dan cuenta del desajuste que permiten la derrota de la regla; en cambio, en el abuso del derecho sí existen hechos operativos que facilitan la decisión aplicativa: la presencia de un daño innecesario producido por la intención de dañar, sin un fin serio o con uno excesivo. La concurrencia del daño innecesario por sí solo no sirve de elemento diferenciador, ya que normalmente también se da en situaciones de fraude, pero en una primera aproximación efectivamente aparece como un elemento esencial del abuso del derecho y no del fraude de ley.

A nivel más teórico, la doctrina ha distinguido distintos criterios diferenciadores que a continuación analizaremos.

El primero es el relativo a la finalidad perseguida. En el abuso del derecho, se ejercita una atribución (la que tutela el derecho), desviándola a un fin ajeno; en el fraude de ley, se usa una norma como medio de evitar la aplicación de

¹³¹⁶ DIEZ-PICAZO, L. (1974), p. 1343; FERNÁNDEZ SESSAREGO, C. (1992), p. 174.

otra.¹³¹⁷ Esta distinción, que apunta a un desacuerdo con los motivos del sujeto, es más aparente que real, dado que finalmente ambas miran a un uso del derecho subjetivo o de una norma en desacuerdo con su fin. Si consideramos que la facultad del derecho subjetivo usada abusivamente es tal en cuanto el ordenamiento lo reconoce, sucede que en ambas figuras se actuaría contra el fin normativo, por lo tanto, no constituye un criterio de distinción; es más, la idea de fin, si no es limitada por los textos, puede llevarnos a un campo suprajurídico de la decisión jurídica, como el aplicativo e interpretativo.¹³¹⁸

Otro criterio de diferenciación se encuentra para algunos en el bien jurídico protegido: en el abuso de derecho, sería el interés privado que supone la existencia de relaciones entre el que ejercita su derecho y el afectado; en cambio, en el fraude se afecta el interés público, siendo el ordenamiento jurídico el bien jurídico protegido o resguardado. Así, el abuso es el ejercicio de un derecho subjetivo (situación de poder concreto, «mi derecho»¹³¹⁹) donde se lesiona el interés privado;¹³²⁰ en cambio en el fraude es un deber¹³²¹ («se infringe el derecho objetivo de la norma aplicable»¹³²² o el «imperio de las normas imperativas y prohibitivas»)¹³²³ que lesiona el interés social.¹³²⁴

Es difícil establecer la separación entre interés público y privado con cierta claridad. Baste señalar que el fraude de ley aparece continuamente como un problema de interés entre privados, como en el derecho de retracto,¹³²⁵ o en situaciones en que se impide que se haga efectiva una acreencia (levantamiento del velo),¹³²⁶ fraude de acreedores, etc. Tanto en el fraude de ley como en el

¹³¹⁷ FERNÁNDEZ SESSAREGO, C. (1992), p. 179; FUENTES GUÍÑEZ, R. (1998), pp. 101-102; y FUEYO LANERI, F. (1992), p. 35.

¹³¹⁸ Capítulo 4. II. 3.4. y 3.5.

¹³¹⁹ AMORÓS GUARDIOLA, M. (1977), p. 338.

¹³²⁰ SOLS LUCIA, A. (1989), p. 118.

¹³²¹ SOLS LUCIA, A. (1989), p. 119.

¹³²² AMORÓS GUARDIOLA, M. (1977), p. 338.

¹³²³ BARROS BOURIE, E. (2009), p. 651.

¹³²⁴ SOLS LUCIA, A. (1989), p. 118.

¹³²⁵ La STS 8 de abril de 1942 consideró que el derecho de retracto ejercido fue efectuado manipulando el supuesto de hecho para colocarse fraudulentamente en él, emancipando a su hija y proveyéndola de la capacidad económica necesaria, creando una situación artificial; en la STS de 31 de enero de 1967 los cónyuges pidieron la exclusión de la prórroga forzosa por necesidad de la vivienda, siéndoles negada dado que se habían puesto premeditadamente en esa situación; en la STS de 1 de diciembre de 1995 los accionistas traspasan las acciones de la sociedad propietaria de un inmueble, evitando así que el arrendatario pueda ejercer su derecho a retracto y tanteo.

¹³²⁶ Corte Suprema de 26 de julio 2012, causa rol 8823/2011; Corte de Apelaciones de Punta Arenas de 27 de marzo de 2008, sentencia causa rol n.º 230/2007, ratificado por fallo de la

abuso del derecho puede afectarse el ordenamiento jurídico: en el fraude sucede directamente, mientras que en el abuso ocurre al afectarse el interés social resguardado por la norma que tutela el derecho subjetivo,¹³²⁷ confundándose en ese caso el objeto de protección.

Otra diferencia esgrimida por la doctrina reside en el elemento daño. En el abuso del derecho, forma parte de su esencia la concurrencia del daño innecesario o injusto.¹³²⁸ En el fraude de ley, el daño puede estar presente, y de hecho muchas veces lo está, pero no constituye un elemento esencial.¹³²⁹ DE LA IGLESIA¹³³⁰ matiza, al referirse a los diversos ámbitos de protección de una y otra, que lo que las diferencia es la «causa que motiva»:¹³³¹ en el fraude, se busca la elusión del ordenamiento jurídico y el daño que se produce sería una consecuencia indirecta; en cambio, en el abuso del derecho, el daño es lo buscado o lo producido. En efecto, en el abuso, el ejercicio u omisión de la acción provoca un daño a un interés, por lo que el daño es consecuencia directa del ejercicio del derecho subjetivo, mientras que, en el fraude de ley, la lesión proviene de la aplicación de una consecuencia jurídica, es decir, pasa a través de una norma antes de afectar al sujeto.

El problema de esta diferenciación es que en ambas situaciones normalmente concurre un daño en sentido amplio; en algunas situaciones, como la pretensión de la nulidad en Chile, incluso se exige procesalmente la presencia de un interés económico,¹³³² por lo que fácticamente la separación se vuelve difícil. La noción de que el daño en un caso es directo y en el otro no, ya que pasa por la ley, enfoca la diferencia no en el medio, sino en aquello que causa el daño, que en el abuso del derecho serían las conductas amparadas en el

Corte Suprema de fecha 9 de marzo de 2010, causa rol n.º 2423/2008 y voto minoría en fallo de la Corte Suprema de 8 de marzo de 2012, causa rol n.º 2208/2011; Corte Suprema de 8 de marzo de 2012, causa rol n.º 2208/2011; Corte Suprema de 2 de junio de 2009, causa rol n.º 1527/2008; Corte de Apelaciones de Concepción, Recurso de Amparo Económico n.º 2775/2002, ratificada por la Corte Suprema con fecha 31 de diciembre del 2002, causa rol n.º 4965/2002; Corte Suprema de 25 de junio de 2007, causa rol n.º 6.658/2005.

¹³²⁷ RODRÍGUEZ ARIAS BUSTAMANTE, L. (1955), pp. 34 y 13.

¹³²⁸ Ver capítulo 4. II. 2.2.; ver BARROS BOURIE, E. (2009), pp. 220-221.

¹³²⁹ FUEYO LANERI, F. (1992), p. 35.

¹³³⁰ DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), pp. 257-260.

¹³³¹ DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 258.

¹³³² En Chile es conveniente puntualizar esta afirmación por una cuestión procesal de legitimación activa. Si se pretende alegar el fraude de ley, se requiere la concurrencia de un interés como supuesto de la acción, más aún si se solicita la nulidad. En efecto, el artículo 1683 del Código Civil exige la concurrencia de interés para la aceptación de la pretensión de nulidad.

derecho subjetivo y en el fraude, las conductas amparadas por la ley. Esta visión da cuenta de otra diferencia que tiene que ver con el instrumento que genera la afectación.

En todas las categorías analizadas se presenta la idea de que el fraude, mediante las conductas o acciones desarrolladas, afecta a un deber¹³³³ o «se infringe el derecho objetivo de la norma aplicable»,¹³³⁴ mientras que en el abuso del derecho las conductas se desarrollan bajo la protección de un derecho subjetivo, situación de poder concreto o «mi derecho».¹³³⁵ Según nuestra propuesta, el fraude de ley se trata de acciones que se realizan amparadas en una regla (en palabras de ATIENZA y RUIZ MANEROS, es una regla regulativa que autoriza el uso de una norma que permite generar un estado de cosas); en cambio, en el abuso de derecho, las acciones se fundan en las atribuciones que confiere un derecho subjetivo y que permiten la posibilidad fáctica de afectar los intereses de otros.¹³³⁶

Esta diferencia, en principio ostensible, se vuelve relativa al acercar el derecho subjetivo a la norma, en cuanto que tutelado por el Derecho. Es justamente bajo el amparo de esa regla que se ejercen las atribuciones que finalmente son consideradas en el abuso. Como sostiene DIEZ-PICAZO, ambas figuras se aproximan «cuando el concepto de derecho subjetivo se normativiza y el derecho objetivo se entiende como norma puesta a disposición de un sujeto. El sujeto que actúa usando una norma para obtener un resultado que otra rechaza, abusa de la primera. De algún modo, podríamos decir que las norma regulativa que confiere poder y la norma que reconoce el derecho subjetivo son las normas de cobertura que se utilizan para obtener un resultado fraudulento».¹³³⁷ O como dicen ATIENZA y RUIZ MANEROS, en el haz de atribuciones que confiere un derecho subjetivo pueden estar presentes poderes normativos, en cuyo caso se confunden ambas figuras, dado que por un lado se afectan intereses ajenos abusivamente, ejerciendo una potestad que otorga el derecho subjetivo, pero por otro, la potestad ejercida es normativa, capaz de

¹³³³ SOLS LUCIA, A. (1989), p. 119.

¹³³⁴ AMORÓS GUARDIOLA, M. (1977), p. 338.

¹³³⁵ AMORÓS GUARDIOLA, M. (1977), p. 338.

¹³³⁶ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), pp. 86-87.

¹³³⁷ DIEZ-PICAZO, L. (1974), p. 1343.

generar situaciones que se encuentran más allá de las situaciones realmente amparadas por la regla.¹³³⁸ De modo parecido, RODRÍGUEZ ARIAS señala que el fraude a la ley no es otra cosa que el abuso del derecho considerado no desde el sujeto, sino desde la ley.¹³³⁹

Lo que importa asumir es que, si bien podemos detectar elementos que nos permiten diferenciar una y otra, existe un área de situaciones donde ambas figuras coinciden: aquellas donde el derecho subjetivo que se ejerce de modo abusivo consiste en una facultad constitutiva entregada por el ordenamiento jurídico. Aparece en este punto la libertad contractual, que actúa como derecho subjetivo que confiere potestades constitutivas, de manera que muchas veces ampararse en la regla que sostiene la libertad contractual y ejercitar la misma realizando acciones que generan un daño innecesario puede ser considerado tanto abuso de derecho, (abuso de configuración) como fraude de ley (uso artificioso de la regla que concede la libertad contractual. Esta área común justifica el actuar de quienes comparecen ante los tribunales, alegando que un mismo hecho se encuadra en el abuso del derecho y en el fraude a la ley,¹³⁴⁰ así como de los propios tribunales, quienes ligan ambas figuras, a pesar de que con frecuencia los separan conceptualmente.¹³⁴¹ En ese sentido, la STS de 28 de enero del 2005 señaló que el fraude de ley y el abuso de derecho son dos instituciones jurídicas, doctrinalmente y desde el punto de vista de la teoría del derecho civil distintas, pero «en la práctica no siempre resulta clara su exacta separación [...] dado que, en general, su finalidad es idéntica».

¹³³⁸ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), pp. 87-88.

¹³³⁹ RODRÍGUEZ ARIAS BUSTAMANTE, L. (1955), p. 13.

¹³⁴⁰ Ver STS de 31 octubre de 2013; 8 de octubre de 2013; 10 de noviembre de 2011; 27 de octubre de 2011; y 16 de diciembre de 2010.

¹³⁴¹ Ello a pesar de los intentos por separarlos conceptualmente. Ver MEZQUITA GARCÍA-GRANERO, M. D. (2003), p. 101; DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), pp. 256-257.

CAPÍTULO QUINTO: Normas constitucionales tributarias que impactan o pueden impactar un sistema de decisión basado en reglas

Este capítulo tiene por objeto analizar aspectos constitucionales tributarios, específicamente los principios de legalidad y seguridad jurídica, así como el deber de contribuir en relación con el principio de capacidad económica. La atribución de sentido de las reglas-principios constitucionales tributarios se aborda, generalmente, desde una perspectiva de juicios valóricos personales, más propios del mundo de la política que de lo jurídico. Así, hay quienes hacen un mayor énfasis en determinados derechos desde una mirada proteccionista o garantista del contribuyente frente a quienes hacen hincapié en aspectos de solidaridad y equidad bajo un ideal de justicia social, como si fuera esto un choque entre valores que toca a los operadores del derecho resolver.¹³⁴² El énfasis político de ambas perspectivas tiene consecuencias en la manera de construir el Derecho, tanto en su función productora como en la aplicadora, limitando o ampliando estas facultades conforme al valor que se subraye. De esta manera, quien propugne un sistema más garantista atribuirá más limitaciones al legislador y al aplicador; en cambio, quienes valoran el aspecto solidario de un sistema tributario otorgan más facultades al productor y aplicador de las normas. Lo que finalmente se hace con este tipo de doctrina es imponer determinadas creencias políticas desde fuera del parlamento.

Nuestro análisis se centrará en la forma en que estas reglas-principios afectan a las reglas jurídicas, específicamente en el impacto que pueden tener en un sistema de decisión basado en reglas y en sus consecuencias, intentando hacerlo desde una perspectiva más formal que valórica, si ello es posible.

¹³⁴² Ver GALLO, F. (2011). *Las razones del fisco, ética y justicia en los tributos*. Madrid: Marcial Pons, pp. 47-49; MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), pp. 69 y ss.

1. Legalidad y seguridad jurídica como razones que otorgan resistencia a las reglas tributarias y otras cuestiones

1.1. Legalidad y seguridad jurídica como componentes del Estado de derecho

Para explicar la idea de la legalidad y proyectarla sobre el derecho tributario es necesario comenzar con pautas más genéricas. El principio de la legalidad se sitúa como uno de los componentes más trascendentes de una forma de organización política que en la tradición alemana se denominó *rechtsstaat*, noción atribuida a Robert Von Mohl y que en castellano se tradujo como «Estado de derecho».¹³⁴³ En el mundo anglosajón, su correlato sería *rule of law*, que habitualmente se traduce como «sometimiento del poder al Derecho» y que queda expresado en la idea del gobierno de las leyes (*rule of law*) y no el gobierno de los hombres (*rule of men*).

KELSEN, contrario a este concepto, lo consideraba «inocuo». Le bastaba el concepto de legalidad pues, para él, «todo Estado está necesariamente fundado sobre el Derecho si se entiende por esto que es un orden jurídico. Un Estado que no fuera o que aún no hubiera llegado a ser un orden jurídico no existe, ya que un Estado no puede ser otra cosa que un orden jurídico».¹³⁴⁴ Estamos de acuerdo con KELSEN: toda organización se sustenta en un orden jurídico del que requiere, reflejo de la manera en que la comunidad se autopercebe y mantiene una suerte de creencias recíprocas sobre la manera en que uno y otros deben comportarse,¹³⁴⁵ que se «reconstruyen en términos de normas, reglas y principios de conducta».¹³⁴⁶

Si bien compartimos la idea que Estado y Derecho se identifican, la idea del Estado de derecho como constitucional y democrático (por lo menos en las realidades de Chile y España, así como de otros países con sistemas institucionales semejantes que, como orden normativo, organizan y someten a los poderes) adquiere perfil propio. A grandes trazos, se caracteriza por la

¹³⁴³ MARSHALL BARBERAN, P. (2010). *El estado de derecho como principio y su consagración en la constitución política*. En *Revista de Derecho* (2), p. 191.

¹³⁴⁴ KELSEN, H. (2009), p. 155.

¹³⁴⁵ MACCORMICK, N. (2011), p. 35.

¹³⁴⁶ MACCORMICK, N. (2011), p. 61.

existencia de una Constitución conocida (en Chile y en España, escrita) como base del orden jurídico institucional, un sistema de expresión democrática de la voluntad de los individuos, la separación de poderes y el reconocimiento de derechos fundamentales.¹³⁴⁷ Todo fundado en una concepción del ser humano como sujeto digno en sí mismo, con capacidad de decidir y sentir y de comportarse conforme a su propio mando en pos de un proyecto de vida concebido por él mismo.¹³⁴⁸

Esto es lo que las constituciones de ambos países reconocen bajo la denominación de Estado de derecho constitucional democrático. En efecto, en España, el artículo 1.1 lo dice expresamente al indicar que «España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho»; así como en el artículo 10, al reconocer la dignidad de las personas, el libre desarrollo de la personalidad y el respeto a los derechos fundamentales. En Chile, a su vez, el artículo 1 también reconoce que las personas nacen libre e iguales; el artículo 4 indica que Chile es una república democrática; el artículo 5, referido al hecho de que la soberanía reside esencialmente en la nación, reconoce como límite los derechos esenciales; y los artículos 6 y 7 recogen el principio de legalidad.

Podríamos continuar con un análisis del Estado de derecho presentando sus distintos modelos,¹³⁴⁹ desde sus dimensiones formales (separación de poderes y estructura del sistema normativo), materiales (protección de derechos y responsabilidad estatal)¹³⁵⁰ o desde una justificación ética,¹³⁵¹ pero lo que importa, desde una perspectiva funcional, es insistir en el reconocimiento de que, en nuestras realidades, la configuración de un Estado de derecho requiere la concurrencia de ciertos caracteres, dentro de los que constan el principio de legalidad y el de seguridad jurídica.

¹³⁴⁷ GARCÍA RICCI, D. (2011). *Estado de derecho y principio de legalidad*. México: Comisión Nacional de los Derechos Humanos, pp. 34-37.

¹³⁴⁸ LAPORTA, F. (1994). *Imperio de la ley. Reflexiones sobre un punto de partida de Elías Díaz*. En *DOXA* (15-16), p. 134; GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R. (2011). *Curso de derecho administrativo*. Pamplona: Civitas, pp. 457-458.

¹³⁴⁹ DURAN RIBERA, W. (2003). *Los derechos fundamentales como contenido esencial del estado de derecho*. En AA. VV. (2003). *Anuario de derecho constitucional latinoamericano*. Montevideo: Konrad-Adenauer-Stiftung, p. 286.

¹³⁵⁰ MARSHALL BARBERAN, P. (2010), pp. 192-196.

¹³⁵¹ LAPORTA, F. (1994), p. 135.

En este orden constitucional, la legalidad, entendida como el sometimiento de los poderes al ordenamiento jurídico,¹³⁵² concurre con carácter central y significativo.¹³⁵³ En España, el artículo 9.1 de la Constitución indica: «Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico»; norma exigua, si se piensa en la significación de este principio en la organización política, jurídica y social. En Chile, el sometimiento a la Constitución, a las leyes y a las demás normas dictadas conforme a dicha carta fundamental se encuentra en sus artículos 6¹³⁵⁴ y 7. De esta forma, ambas constituciones establecen textos donde el mandato general es que el actuar de los sujetos y de los entes públicos está sometido al «ordenamiento jurídico» o «a las normas dictadas conforme a la Constitución». Este es el sentido genérico de la legalidad: el imperio de las leyes y no el de los seres humanos. Así, la coordinación de conductas y el uso del poder están disciplinados por el Derecho y no por los sentimientos o justificaciones individuales.¹³⁵⁵ Frente a la razonabilidad y opinión de determinados sujetos que en algunos casos pudiesen parecer dotados de razonabilidad un sumo raciocinio y percepción de lo justo (como en la parábola bíblica del rey Salomón respecto a la atribución de la maternidad entre dos mujeres¹³⁵⁶ que, en todo caso, se manifiesta como voluntad de Dios a través del monarca), prima la sensación de que no siempre será así; en otras palabras, «el miedo» o «el temor» a un sistema de decisiones basado en el «parecer y sentir de los sujetos». De esta forma, nuestro ordenamiento se inclina a un sistema previo que permita anticipar razonablemente la consecuencia de las acciones, eliminando algunos márgenes

¹³⁵² GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R. (2011), p 457. Estos autores son más concretos e indican que toda acción singular del Estado debe estar justificada en una ley previa; ANDRÉS AUCEJO, E. (2003). *El origen de la potestad reglamentaria del gobierno en derecho comparado y el principio de legalidad en el derecho público español: en especial en derecho tributario*. En *Revista jurídica del Perú*, (46), p. 137.

¹³⁵³ MACCORMICK, N. (2007), p. 61.

¹³⁵⁴ «Artículo 6. Los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella, y garantizar el orden institucional de la República. Los preceptos de esta Constitución obligan tanto a los titulares o integrantes de dichos órganos como a toda persona, institución o grupo. La infracción de esta norma generará las responsabilidades y sanciones que determine la ley.»

¹³⁵⁵ Dice CALAMANDREI que al dejar la valoración en manos de jueces o funcionarios «se corre el peligro que cada uno de ellos, aun con la mejor voluntad de hacer justicia, sustituya sin darse cuenta la justicia por las propias preferencias personales, por el propio capricho, la propia codicia o el propio interés...». CALAMANDREI, P. (2009). *Fe en el derecho*. Madrid: Marcial Pons, pp. 93-94.

¹³⁵⁶ Ver Biblia, 1 Reyes 3:16-28.

de discrecionalidad y arbitrariedad. Como dice CALAMANDREI, «sin la ley abstracta no habrá en concreto para nadie esa seguridad de poder vivir, pensar y actuar cubierto de violencias y de arbitrariedades dentro del recinto individual que el Derecho le acota, no puede haber serenidad de conciencia ni tranquilidad de hogar; en suma, no es imaginable esa zona de soberanías individual garantizada por el Derecho dentro de la que la libertad, de vaga y gastada abstracción, puede pasar a ser, bajo cualquier régimen basado en las leyes, una rigurosa realidad jurídica».¹³⁵⁷

Esta preferencia por un sistema de decisión basado en una normativa y no en decisiones individuales, toma su fuerza de la experiencia histórica. En los albores de los estados constitucionales modernos, lo que organiza, crea y subordina a los poderes y a los ciudadanos es la ley, expresión de la razón y la soberanía. El absolutismo monárquico, basado en la idea del origen divino de la corona, permitía considerar el poder como un derecho subjetivo y ejercerlo sin control sobre los súbditos. Esta noción fue debilitándose (por abuso, por determinadas concepciones del ser humano como ser libre y digno, por el descubrimiento, aparición y fortalecimiento de los grupos sociales, por las nuevas relaciones de producción, etc.) hasta ser finalmente reemplazada por las ideas revolucionarias conducentes al estado liberal.¹³⁵⁸ Fue un tránsito desde el «súbdito», sujeto a deberes y protección, hasta el «ciudadano», portador de derechos inalienables y previos como la libertad, la seguridad y la propiedad; desde un poder «unitario» hasta «la separación de poderes», desde un poder «subjetivo» hasta el gobierno de las leyes. La ley se convirtió en la expresión de la voluntad general, de la soberanía, de la racionalidad de los seres humanos, capaz de organizar a los individuos en su vida en sociedad y ser garantía del respeto de aquellos derechos inalienables y previos. Todo esto queda expresado en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de la revolución francesa de 1789,¹³⁵⁹ que fue seguida por un proceso de codificación y la

¹³⁵⁷ CALAMANDREI, P. (2009), p. 87.

¹³⁵⁸ GARCÍA RICCI, D. (2011), pp. 21-33; AA. VV. (2001). *Historia de los derechos fundamentales. Siglo XVIII: El contexto social y cultural de los derechos. Los rasgos generales de evolución*. Madrid: Dykinson, pp. 77 y 116; MALAGÓN PINZÓN, M. (2006). *La ciencia de la policía, una introducción histórica al derecho administrativo colombiano*. Memoria de grado. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, pp. 18-19.

¹³⁵⁹ Algunos artículos de esta declaración señalaban: «**Artículo 3.** El origen de toda soberanía reside esencialmente en la Nación. Ningún órgano, ni ningún individuo pueden ejercer autoridad

llamada escuela de la exégesis, que repercutió con fuerza en la comprensión del denominado derecho civil o continental donde la ley es «endiosada», confundiéndose con el Derecho.¹³⁶⁰

De esta manera, podemos afirmar que el Estado de derecho constitucional democrático contiene, dentro de sus razones, el temor al ejercicio del poder y a la toma de decisiones basadas en criterios propios del decisor, prefiriendo un sistema de decisiones basado en el orden normativo institucional, que disciplina quién y cómo se toman las decisiones jurídicas.

Si bien la ley fue la guía exclusiva y fundamental en la nueva configuración jurídica, actualmente se entiende esta visión de la ley como reduccionista, reconociéndose que en el Derecho comparecen otras normas. En efecto, hoy se entiende que el Derecho se conforma por una pluralidad de fuentes normativas:¹³⁶¹ la más destacada de ellas, obviamente, sigue siendo la ley, pero también aparecen los reglamentos, la costumbre¹³⁶² y los principios generales del derecho (artículo 1.1 del Código Civil español, artículo 170 n.º 5 del Código de Procedimiento Civil y artículo 24 del Código Civil chileno). De ahí que, como dice ANDRÉS, el término legalidad «se entiende aquí más allá de la rúbrica de la “ley” para abrazar, según expresión feliz acuñada por HAURIUO, “el bloque entero de legalidad”». ¹³⁶³ Esta desidentificación del término ley como única fuente del orden normativo ha hecho que se adopte una nueva terminología. MERKEL habla, en este sentido, del «principio de juridicidad», donde «no se

que no emane expresamente de ella. **Artículo 6.** La ley es la expresión de la voluntad general. Todos los ciudadanos tienen el derecho de participar personalmente o por medio de sus representantes en su formación. Debe ser la misma para todos, tanto si protege como si castiga. Todos los ciudadanos, al ser iguales ante ella, son igualmente admisibles a todas las dignidades, puestos y empleos públicos, según su capacidad y sin otra distinción que la de sus virtudes y la de sus talentos. **Artículo 17.** Siendo la propiedad un derecho inviolable y sagrado, nadie puede ser privado de ella sino cuando la necesidad pública, legalmente constatada, lo exige claramente y con la condición de una indemnización justa y previa.»

¹³⁶⁰ Ver BONNECASE, J. (1944).

¹³⁶¹ Ver SÁNCHEZ MORÓN, M. (2011). *Derecho administrativo, parte general*. Madrid: Tecnos, p. 89.

¹³⁶² En Chile, la costumbre es una fuente de escasa relevancia. El artículo 2 del Código Civil chileno expresa que «La costumbre no constituye derecho sino en los casos en que la ley se remite a ella», con lo cual queda subordinada a la ley. Tiene una mayor relevancia en materia comercial (artículo 4), donde permite que supla el silencio de la ley; el artículo 6 la considera como elemento a considerar en la interpretación; SQUELLA, A. (2000), pp. 352-361, especialmente 358 y ss.

¹³⁶³ ANDRÉS AUCEJO, E. (2013). *Relaciones entre reglamento y ley en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, p. 102.

prejuzga, de forma alguna, la clase y medida de la vinculación jurídica administrativa». ¹³⁶⁴

No nos pronunciamos sobre si juridicidad y legalidad son principios equivalentes o si, como dice el propio MERKEL, la legalidad se presenta como un caso especial de aplicación del principio de juridicidad, donde la vinculación debe estar en una sola fuente del derecho y la ley es, entonces, una «juridicidad cualificada». ¹³⁶⁵ Nos basta con dar por establecido que la noción de legalidad se presenta funcionalmente como parte esencial de la noción de Estado de derecho constitucional (*rule of law*), vinculando y sujetando el poder y las decisiones no solo a una única fuente del derecho, sino a la totalidad del sistema normativo (principio de juridicidad), siendo entonces este orden jurídico, dentro del cual se ubica la ley, el núcleo de un sistema de decisiones basado en él y no en las opiniones u opciones individuales del decisor.

Por otro lado, dentro del Estado de derecho, entremezclado con la legalidad, aparece otro principio: el de seguridad jurídica. ¹³⁶⁶ La sola exigencia de regulación implica seguridad en cuanto que su carácter de cognoscible genera previsibilidad, en especial las fuentes escritas. Además, las leyes que constituyen la parte central del sistema normativo se encuentran sujetas a procedimientos democráticos que permiten, más o menos, evitar cambios intempestivos o sorpresivos. En efecto, como expresa ÁVILA, el Estado de derecho, como modo de delimitación y organización del poder estatal, requiere que las actuaciones del Estado y sus órganos se rijan por «reglas generales, claras, conocidas, relativamente constantes en el tiempo, prospectivas y no

¹³⁶⁴ MERKEL, A. (2004). *Teoría general del derecho administrativo*. Granada: Comares, pp. 206-207. Para este autor, se trata este de un postulado jurídico teórico: «La Administración no solo está condicionada por la existencia de un derecho administrativo, sino que también cada acción administrativa aislada está condicionada por la existencia de un precepto administrativo, que admite semejante acción, que implica que cada acción administrativa debe ser examinada desde el punto de vista de su relación con el orden jurídico. Solo en la medida que pueda ser referida a un precepto jurídico, se manifiesta esa acción como función jurídica, como aplicación del derecho, y debido a la circunstancia de que ese precepto jurídico tiene que ser aplicado por un órgano administrativo, se muestra como acción administrativa.» En el mismo sentido, GAMERO CASADO, E. y FERNÁNDEZ, RAMOS, S. (2012). *Manual básico de derecho administrativo*. Madrid: Tecnos, p. 58; ANDRÉS AUCEJO, E. (2013), pp. 102-103.

¹³⁶⁵ MERKEL, A. (2004), p. 209. Ver también RUBIO LLORENTE, F. (1993). *El principio de legalidad*. En *Revista Española de Derecho Constitucional* (39), pp. 12-14.

¹³⁶⁶ La seguridad jurídica ha llegado a ser calificada como «supraprincipio», esto es, un principio que opera para la realización de otros principios. DE BARROS CARVALHO, P. (2008). *El supraprincipio de la seguridad jurídica y la revocación de normas tributarias*. En *Quincena Fiscal* (7), pp. 15-16.

contradictorias», igual que se necesita que, en lo relativo a la protección de derechos y responsabilidad estatal, exista un ordenamiento inteligible, confiable y previsible. Sin estos rasgos, ni la dimensión formal del Estado de Derecho (separación de poderes y estructura del sistema normativo) ni su dimensión material (protección de derechos y responsabilidad estatal) son efectivos. De ahí que actualmente se entienda como requisito del Estado de derecho la exigencia de seguridad jurídica.¹³⁶⁷ Sin embargo, el requerimiento de seguridad jurídica es más profundo y llega hasta el núcleo del Estado de derecho constitucional, que, como dijimos, se basa en una noción del ser humano como sujeto digno en sí mismo, con capacidad de decidir y sentir y de comportarse conforme a su propio mando en pos de un proyecto de vida por él mismo concebido. La seguridad jurídica, junto a otros principios, permite que los sujetos puedan desarrollarse conforme a sus propios planes. Sin ella, el sujeto carecería de certezas mínimas, impidiéndole estructurar su quehacer.

Por ello, entendemos que legalidad y seguridad jurídica se reúnen dentro de la noción de Estado de derecho bajo la razón de un sujeto digno y libre, capaz de idear y desarrollar sus proyectos y que requiere poderes sometidos al Derecho, así como la existencia de certezas razonables sobre lo obligatorio, lo admisible y lo ilícito.

Ahora corresponde reconocer la construcción de estas nociones en el ámbito tributario y los efectos que producen.

1.2. Legalidad y seguridad jurídica en materia tributaria

En un sistema de decisiones basado en reglas, estas no constituyen meros ejemplos ilustrativos de otras normas más densas, las decisiones se toman, por regla general excluyendo circunstancias relevantes que no se encuentren dispuesta en ella. No obstante, también pueden presentarse casos concretos extraordinarios o especiales que permitan la superación de las mismas (considerar otras circunstancias relevantes), su derrotabilidad. Decíamos que las razones que justifican el sistema de decisiones basado en reglas son, en primer lugar, la distribución de poderes, donde el aplicador de la regla no debe volver a preguntarse sobre su justificación porque le está vedado, pues es trabajo que

¹³⁶⁷ ÁVILA, H. (2012), pp. 177-181.

corresponde al poder legislativo (sin perjuicio de que deba determinar si el caso que analiza es de aquellos comprendidos en la formulación probabilística o no); en segundo lugar, la confianza (en su perspectiva de previsibilidad), en cuanto permite el desarrollo de los proyectos de vida, excluyendo controversias e incertidumbres y problemas de coordinación y conocimiento; la eficiencia, en cuanto que evita procesos complejos de deliberación considerando todas las circunstancias relevantes; y finalmente aversión al riesgo, la que elimina o reduce la arbitrariedad, entendida como decisiones basadas en consideraciones personales.

La legalidad y la seguridad jurídica, como principios ubicados en el ámbito tributario de la estructura del Estado de derecho, reiteran y robustecen las mismas razones que marcan la preferencia por un sistema de decisiones basado en reglas, lo que se traduce en un mayor refuerzo en la densidad de las reglas tributarias (las del derecho substancial). Entendemos densidad, en su acepción ordinaria como algo compacto, apretado, espeso, que contiene mucha masa respecto a su volumen, por lo que se trata de reglas que, dado estos caracteres, defienden las circunstancias en ella contenida como razones de decisión. Se impone, en efecto, un importante vínculo entre la formulación de textos normativos y su ámbito aplicativo, prohibiendo o limitando la potestad reglamentaria y consecuentemente dificultando la superación de la regla por parte del aplicador; por ello, la derrota de sus reglas requerirá el aporte de razones o argumentos más fuertes que los que se debieran exponer en una situación donde no se presenta tal densidad normativa.

1.2.1. Breve esbozo de la seguridad jurídica en materia tributaria

Como ya hemos comentado, la seguridad jurídica¹³⁶⁸ se presenta con especial influencia en el derecho tributario. En efecto, la seguridad jurídica emana directa y estructuralmente de la noción de Estado de derecho y así ha sido reconocido,¹³⁶⁹ además de estar establecida constitucionalmente en el artículo

¹³⁶⁸ Para una comprensión extensa del tema, ver ÁVILA, H. (2012).

¹³⁶⁹ STJCE: 3 de diciembre de 1998, C-381/97; 8 de junio de 2000, C-396/98; 11 de julio de 2002, C-62/00 y 26 de abril de 2005, C-376/02; STCCH, 10 de febrero de 1995, rol 207/1995 considerando 67.

9.3 de la Constitución española e indirectamente en la Constitución chilena en los artículos 6, 7 y 19 n.º 26.¹³⁷⁰

Normalmente, la seguridad jurídica se analiza desde la previsibilidad,¹³⁷¹ esto es, que los sujetos puedan anticipar razonablemente los efectos que el Derecho asigna a sus actos y a los de otros, con lo cual podrán actuar en su presente y planificar su futuro. Sin embargo, esa postura da cuenta de un solo aspecto de la seguridad. ÁVILA¹³⁷² ordena y amplía los requerimientos que de esta norma emanan utilizando tres dimensiones: cognoscibilidad, confiabilidad y calculabilidad. La idea de cognoscibilidad apunta a un estado de cosas donde los sujetos pueden conocer y entender el Derecho, lo que les permite actuar y orientarse sobre su base. Este estado de cosas se refiere a una dimensión presente, donde las cualidades a destacar son la seguridad y la orientación. Por su parte, la confiabilidad atiende a la transición presente-pasado, a un estado de cosas donde lo sucedido bajo un marco no puede ser alterado con posterioridad. Por último, la calculabilidad se refiere a la transición presente-futuro, esto es, a un estado de cosas donde los sujetos puedan prever de manera aproximada las consecuencias de sus actos en el futuro, sin que de un momento a otro queden alteradas por un cambio brusco o sorpresivo.¹³⁷³

La forma de entender la seguridad jurídica pasa por la manera de comprender el Derecho. Si se entiende como algo dado, donde los textos son portadores de un significado preestablecido y los mandatos se fijan, con mayor o menor precisión, en un cuerpo normativo positivo,¹³⁷⁴ la seguridad jurídica se

¹³⁷⁰ CEA EGAÑA, J. L. (1998). *Los principios de reserva legal y complementaria en la Constitución chilena*. En *Revista de Derecho de la Universidad Austral de Chile*, IX, p. 66.

¹³⁷¹ MASSONE PARODI, P. (2013), p. 117; SÁNCHEZ PINO entiende la seguridad jurídica como la «confianza o perspectiva razonablemente fundada de los ciudadanos en cuál será la actuación de los poderes públicos en la aplicación del derecho (aplicación que incluye creación del derecho)». SÁNCHEZ PINO, A. (2001). *Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria*. En *Revista Española de Derecho Financiero* (109-110), pp. 163-164; MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), p. 96.

¹³⁷² ÁVILA define la seguridad jurídica como aquella «norma-principio que exige, de los Poderes Legislativos, Ejecutivo y Judicial, la adopción de comportamientos que contribuyan más a la existencia, en beneficio de los ciudadanos y desde su perspectiva, de un estado de confiabilidad y calculabilidad jurídica, con base en su cognoscibilidad, mediante la controlabilidad jurídico racional de las estructuras argumentativas reconstructivas de normas generales e individuales, como instrumento garante del respeto a su capacidad de —sin engaño, frustración, sorpresa ni arbitrariedad— plasmar de forma digna y responsable su presente y hacer una planificación estratégica jurídicamente informado sobre su futuro». ÁVILA, H. (2012), p. 231.

¹³⁷³ ÁVILA, H. (2012), pp. 251 y 499-501.

¹³⁷⁴ MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), pp. 96-97.

limitaría en gran parte a velar por la transmisión de ese significado previo, de modo que la cognoscibilidad se convertiría en el pilar esencial de la seguridad. Sin embargo si se entiende que el Derecho en todo o en parte (un perspectiva mixta) como una construcción, basada en decisiones, sucede que su significado amplio o a lo menos en los casos difíciles, sería resultado de la actividad argumentativa,¹³⁷⁵ que estaría sujeta a ciertos sentidos mínimos.¹³⁷⁶ Por eso, en esta visión del Derecho, la seguridad no solo se refiere a la producción de textos y a su justificación, exposición y conocimiento, sino, en general, a las decisiones jurídicas que toman sus protagonistas. Esta postura implica que la noción de seguridad jurídica se despliega en distintos momentos,¹³⁷⁷ tanto en la producción de normas (por ejemplo, exigencia de publicidad, cambios no sorpresivos), como en las labores ejecutivas relacionadas con la fiscalización y gestión (por ejemplo, procedimientos, confianza legítima o vinculación a los precedentes, prescripción) y en las cuestiones jurisdiccionales (por ejemplo, cosa juzgada, adecuada y clara argumentación). Esto conlleva, en síntesis, que los funcionarios que actúan en los órganos legislativos, ejecutivos y jurisdiccionales deben considerar este principio a fin de adoptar comportamientos que permitan que los sujetos puedan actuar en el presente, sin sobresaltos, conociendo los efectos de sus actos y los de otros y pudiendo planificar, con cierto grado de tranquilidad, su futuro.¹³⁷⁸ De esta forma, este principio, adquiere una extensión y trascendencia que en nuestra opinión, permitirá actuar como contrapeso en las muchas atribuciones que hoy reciben las administraciones tributarias.¹³⁷⁹

El principio de la seguridad en materia tributaria ha sido reconocido desde hace siglos. En el siglo XVIII, ADAM SMITH ya señalaba que el tributo que cada individuo debe pagar debe ser cierto y determinado, de ningún modo arbitrario. El tiempo, el modo y la cantidad deben ser claros e inteligibles para cada

¹³⁷⁵ ALDUNATE, E. (2002), p. 79.

¹³⁷⁶ ÁVILA, H. (2012), pp. 78, 142 y 219. El considerar que existen sentidos mínimos como hemos defendido, constituye una visión que se acerca a una perspectiva mixta del Derecho en la lógica Hartiana.

¹³⁷⁷ SÁNCHEZ PINO, aceptando que la seguridad jurídica se inserta en el quehacer de los tres poderes del Estado, distingue la seguridad jurídica en su etapa de creación y en la de interpretación y aplicación. En la primera establece como características la publicidad, claridad y estabilidad; en la segunda, la cosa juzgada y la prescripción. SÁNCHEZ PINO, A. (2001), pp. 165 y ss.

¹³⁷⁸ ÁVILA, H. (2012), p. 243. SANCHEZ PINO, A. (2001), p. 163.

¹³⁷⁹ En eso compartimos la idea de futuro que este principio podría considerarse como una especie de «supraprincipio». DE BARROS CARVALHO, P. (2008). pp. 15-16.

individuo y para el resto, a tal punto, dice Smith, que el mal de la incertidumbre es mucho más grave que un margen de injusticia.¹³⁸⁰ Desde ese momento, la seguridad jurídica ha sido considerada uno de los principios esenciales de la tributación y su elaboración, que mantiene sus líneas fundamentales, se ha vuelto más estricta por el deseo de proteger a los ciudadanos. En el siglo XX NEUMARK se refiere al principio de transparencia como una «exigencia que las leyes tributarias en sentido lato, es decir, con inclusión de reglamentos, órdenes, circulares, etc., se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en estos mismos como en los funcionarios de la administración tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos».¹³⁸¹ Esta inteligibilidad, siguiendo la terminología de ÁVILA, repercute en la cognoscibilidad del Derecho, que demanda requisitos de publicidad y de presentación. La exigencia de claridad apunta hacia la posibilidad de anticipar consecuencias, es decir, constituye un medio para un fin. En este caso, el fin corresponde a lo que algunos llaman confianza, que no solo concierne a cómo la regla está expresada y a la llamada transición entre presente y pasado, con el respeto a las situaciones pasadas, sino que tiene que ver con la posibilidad de anticipar razonablemente cómo se aplicarán los mandatos. En este sentido, la «confianza» se refiere a la similitud de comprensión entre los usuarios de las normas y quienes poseen la facultad de decidir si lo obrado debe aceptarse o castigarse,¹³⁸² de ahí que la previsibilidad en cuanto capacidad razonable de prever cómo serán consideradas las acciones¹³⁸³ sea un elemento en la generación de la confianza.¹³⁸⁴ Por último, además de la inteligibilidad o claridad, se considera como requisito de la seguridad la continuidad, permanencia o

¹³⁸⁰ SMITH, A. (1996), pp. 189-190 (libro V. cap. II, parte II, de los Tributos).

¹³⁸¹ NEUMARK, F. (1974). *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pp. 406-436; ver también FLORES ZAVALA, E. (1985), pp. 142-144.

¹³⁸² SCHAUER, F. (2004), pp. 200 y ss.

¹³⁸³ SANCHEZ PINO, tomando la STCE 120/1987, se refiere a esta idea como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del derecho. SANCHEZ PINO, A. (2001), p. 163.

¹³⁸⁴ SCHAUER, F. (2004), pp. 200 y ss. En este punto ampliamos la perspectiva de ÁVILA, quien enfatiza que la confianza se da en el respeto en la transición entre presente y pasado –lo que es indudable–, pero a nuestro juicio también se traduce en la posibilidad de actuar en la que el sujeto puede prever o anticipar razonablemente la forma en que las autoridades considerarán sus acciones.

estabilidad de las normas, que permite calcular razonablemente los efectos de las actuaciones en un futuro (sus reformas deben responder a reformas generales y sistemáticas).¹³⁸⁵ Lo que interesa de estos tres aspectos es marcar el amplio espectro de áreas que alcanza la actual configuración de la seguridad jurídica en el Derecho, en general y en esta área del derecho.¹³⁸⁶

No obstante, debemos detenernos en la idea de previsibilidad. Insistimos que la idea de seguridad jurídica no se agota en esta noción, pues abarca dimensiones que escapan a la misma, como sucede en la cosa juzgada o en la prescripción, instancias íntimamente ligadas a la seguridad, pero que tienen que ver más con la fijación de certidumbres (impidiendo que se vuelvan a juzgar cuestiones ya resueltas o la revisión y exigibilidad de deudas en forma indefinida)¹³⁸⁷ que con la idea de anticipar razonablemente las decisiones de otros.¹³⁸⁸ Sin embargo, ha sido esta dimensión de la seguridad en materia tributaria como anticipación generadora de confianzas sobre la que se ha hecho énfasis.¹³⁸⁹ En efecto, una parte de la doctrina justifica esta insistencia al señalar que el derecho tributario es un «ordenamiento de injerencia», término que varios autores españoles han importado de la dogmática alemana¹³⁹⁰ que se caracteriza por que las afectaciones a los derechos de los sujetos, principalmente a la libertad y a la propiedad, se producen externamente, a diferencia de lo que ocurre en el mundo privado, donde el sujeto afecta por sí solo a sus ámbitos de libertad y patrimonio:¹³⁹¹ en un ordenamiento se regula el ejercicio de la libertad, mientras que en el otro se imponen obligaciones.¹³⁹² Frente a este derecho invasivo, el sistema jurídico se reequilibra exigiendo que la afectación sea previsible, lo que supone que los afectados deben tener la posibilidad de anticipar razonablemente las situaciones que dan lugar a su

¹³⁸⁵ NEUMARK, F. (1974), pp. 432-433.

¹³⁸⁶ Sobre ello, ver ÁVILA, H. (2012), pp. 178-184.

¹³⁸⁷ SANCHEZ PINO, A. (2001), pp. 163-164.

¹³⁸⁸ SCHAUER, F. (2004), pp. 200 y ss; SANCHEZ PINO, A. (2001), p. 163.

¹³⁸⁹ GARCÍA NOVOA, C. (2012), p. 186; MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), pp. 96 y 98; PÉREZ ROYO, F. (1991), p. 381.

¹³⁹⁰ Por todos, GARCÍA NOVOA, C. (2012), p. 186; MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), pp. 96 y 98; PALAO TABOADA, C. (1997) (2009). *Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (la prohibición de la analogía en el derecho tributario)*. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, p. 64; SIMÓN ACOSTA, E. (1999). *Derecho constitucional tributario, Derechos fundamentales y tributo*. En *Revista IFA* (25), p. 15.

¹³⁹¹ PALAO TABOADA, C. (1997) (2009), p. 63; ÁVILA, H. (2012), pp. 243-244.

¹³⁹² SIMÓN ACOSTA, E. (1999), p. 15.

obligación. Tan significativa es para algunos tal contrapartida que llegan a proponer la existencia de un principio propio de derecho tributario, semejante (o igual) al existente en materia penal: «la tipicidad». Así es: el sistema jurídico frente a un ordenamiento externo que afecta la libertad y la propiedad y concede facultades a favor del acreedor, requiere como base de equilibrio que los afectados puedan tener la posibilidad de anticipar razonablemente las decisiones aplicativas que en este ámbito los afectarán, exigiéndose entonces una determinación pública y previa que vincule al ente competente el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria.¹³⁹³

Pero no solo se explica la intensidad de la seguridad jurídica en el carácter de injerencia del orden jurídico tributario, sino también en otras justificaciones: la seguridad jurídica considerada como elemento sustancial del Estado de derecho; el otorgar la posibilidad de que los sujetos desarrollen sus planes y proyectos de vida de una manera tranquila, pacífica y sin sobresaltos, requiriéndose para ello un mínimo de certezas y seguridades que deben ser dadas por el derecho (positivo) y por el quehacer jurídico, dentro del cual se encuentra el tributario; el carácter de «gravoso para el destinatario»;¹³⁹⁴ el hecho de que el propio ordenamiento promueve o desanima determinado tipo de conductas; la necesaria practicabilidad de las normas tributarias, encomendando al propio ciudadano su aplicación;¹³⁹⁵ también se ha indicado que el sistema económico propio de los países democráticos está basado en la libre iniciativa (emprendimiento personal)¹³⁹⁶ y que, por lo mismo, debe ser capaz de evaluar (confianza presente) y proyectar (planificar los efectos) sus programas, etc.¹³⁹⁷

¹³⁹³ PÉREZ ROYO, F. (1991), pp. 380-384; SIOTA ÁLVAREZ, M. (2010), pp. 234-236; GARCÍA NOVOA, C. (2012), pp. 186-188. BAEZ MORENO, A. (2010), pp. 461-464; PALAO TABOADA, C. (1997) (2009), p. 71. No entramos por ahora en la discusión de si este principio «tipicidad» es autónomo o depende de la reserva de ley, con lo cual se radican sus efectos en el campo constitucional o en el campo legal (artículo 14 de la Ley General Tributaria), determinando, entonces, si la prohibición de analogía es constitucional o simplemente legal. GARCÍA NOVOA, C. (2012), pp. 186-196, especialmente 188. Este último autor llega a proponer que la tipicidad constituye un derecho subjetivo y, como tal, «parece» proponer que su afectación pudiese ser recurrible vía amparo constitucional.

¹³⁹⁴ PALAO TABOADA, C. (1997) (2009), p. 63.

¹³⁹⁵ NEUMARK, F. (1974), pp. 406-436.

¹³⁹⁶ XAVIER, A. (1975). *Tipicidad y legalidad en el derecho tributario*. En *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* XXV (120), pp. 1286 y 1287.

¹³⁹⁷ ÁVILA, H. (2012), p. 54.

En España se reconoce mayoritariamente la intensidad que adquiere la seguridad jurídica en materia tributaria,¹³⁹⁸ mientras que en Chile existe un tratamiento escaso del principio.¹³⁹⁹ Pese a ello, su importancia e intensidad se manifiestan primero en materia de retroactividad¹⁴⁰⁰ y especialmente en la relevancia que ha tenido la idea de confianza legítima¹⁴⁰¹ (que, manifiestamente, es una expresión del principio de seguridad), en referencia a la vinculación de la Administración a sus interpretaciones oficiales sobre las leyes tributarias (todas y sobre cualquier materia, sea de oficio o a petición) que prohíbe el cobro retroactivo de impuestos al contribuyente según una interpretación oficial del Servicio de Impuestos Internos desarrollada en Chile a través del artículo 26 del Código Tributario chileno. Este artículo, en su versión civil, se denominó «principio de buena fe subjetiva»¹⁴⁰² y está en vigencia desde el año 1954, primero en materia de impuesto a la renta (Ley 11.575) y después como norma general, incorporada en 1960 al Código Tributario.¹⁴⁰³ Esta regla hace primar la confianza, consistente en la actuación conforme a lo que ha indicado el ente fiscalizador, impidiendo el cobro de impuestos en el tiempo que estuvo vigente la interpretación del Servicio de Impuestos Internos sobre el sentido verdadero atribuido al texto (fijado por el mismo Servicio de Impuestos Internos o incluso por un tribunal).

En resumen, en el sistema jurídico tributario existen razones propias que repercuten en la esfera productiva y aplicativa del Derecho, imponiendo requerimientos que persiguen una adecuada cognoscibilidad, confiabilidad y continuidad; por ello decimos que el impacto que produce en materia tributaria la seguridad jurídica es doble: primero, como parte del sistema normativo general,

¹³⁹⁸ GARCÍA NOVOA, C. (2012), p. 186; MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), pp. 96 y 98; PÉREZ ROYO, F. (1991), p. 381. Opinión en contra es la que manifiesta SÁNCHEZ PINO, para quien la seguridad jurídica no posee ninguna especialidad en materia tributaria, sino que actúa como en el resto del ordenamiento. Sin embargo, asimismo subraya la importancia de este principio dada la exigencia de que el contribuyente pueda conocer sus obligaciones. SÁNCHEZ PINO, A. (2001), p. 165.

¹³⁹⁹ En las obras tradicionales de MASSONE, ASTE o EVANS, este principio prácticamente no es tratado.

¹⁴⁰⁰ Ver capítulo 5. 1.3.2.1.

¹⁴⁰¹ BERMÚDEZ, J. (2005). *El principio de la confianza legítima en la actuación de la Administración como límite a la potestad invalidatoria*. En *Revista de Derecho de la Universidad Austral de Chile*, XVIII (2), p. 83.

¹⁴⁰² LÓPEZ SANTA MARÍA, J. (1986). *Los contratos. Parte general*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, p. 289.

¹⁴⁰³ CORNEJO GONZÁLEZ, F. (2007). *La interpretación de la ley tributaria* (memoria de licenciatura), pp. 76-94.

introducido en la idea de Estado de derecho, y luego, como razón específica, exigida por la cognoscibilidad, confianza y calculabilidad, rasgos propios del orden normativo tributario. Esta reiteración refuerza la preferencia general de un sistema de decisiones basado en reglas, haciéndolo más denso y enfático. En consecuencia, la exigencia de un sistema en el que los usuarios puedan predecir razonablemente cómo resolverán los aplicadores del sistema normativo se vuelve más fuerte y la importancia de la seguridad jurídica reclamada en materia tributaria es otro motivo por el cual las reglas tributarias son más difíciles de superar.¹⁴⁰⁴

1.2.2. Regulación del principio de legalidad como reserva de ley. Origen y justificación

1.2.2.1. Aclaración previa

En materia tributaria concurren distintas visiones sobre el alcance del principio de legalidad. Utilizando el excelente trabajo de ANDRÉS sobre la realidad española (completamente extrapolable a la chilena), podemos distinguir,¹⁴⁰⁵ por un lado, a quienes entienden la legalidad tributaria como sinónimo del principio de reserva de ley, posición mayoritaria en España y que se caracteriza por referirse a la existencia de una materia, la tributaria sustancial, que solo puede ser disciplinada mediante textos legales (en la actualidad, esta cuestión se ve reflejada en la mayoría de las constituciones que reconocen la existencia de un Estado de derecho).¹⁴⁰⁶ Otra visión más amplia, minoritaria en España según ANDRÉS, pero importante en Chile,¹⁴⁰⁷ entiende la legalidad tributaria como un

¹⁴⁰⁴ Parte de la doctrina ha entendido que la intensidad de la seguridad jurídica en el área tributaria se traduce en que la misma adquiere un sentido **más protector o garante del ciudadano en su dimensión de contribuyente**, lo que se traduce en una «inclinación de las garantías previstas a favor de los contribuyentes». ÁVILA, H. (2012), p. 210; GARCÍA NOVOA, C. (2012), pp. 186-196.

¹⁴⁰⁵ ANDRÉS AUCEJO, E. (2013), pp. 108-113.

¹⁴⁰⁶ En Chile, parecen sustentar esta posición ASTE, NAVARRO, EVANS y MASSONE. En sus exposiciones sobre la legalidad tributaria, la reconducen exclusivamente a la reserva de ley (con ello no puede establecerse categóricamente la afirmación efectuada, solo presuntivamente). ASTE MEJÍAS, C. (2013). *Curso de derecho y código tributario, tomo I*. Santiago de Chile: Legal Publishing, pp. 11-13; EVANS DE LA CUADRA, E. y EVANS ESPÍNEIRA, E. (1997). *Los tributos ante la Constitución*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, pp. 49-51 y 66-71; NAVARRO BELTRÁN, E. (2008). *Notas sobre el principio de derecho constitucional tributario*. En *Revista de Derecho Público de la Universidad de Chile* (70), pp. 81-84; MASSONE PARODI, P. (2013), pp. 102-119.

¹⁴⁰⁷ MEZA ENCIMA, B. e IBACETA MEDINA, D. (2007). *El principio constitucional de legalidad en materia tributaria*. Santiago de Chile: Lexis Nexis, pp. 184-185; AVILÉS HERNANDEZ, V. M. (2005), pp. 21-23.

principio «que informa tanto la esfera normativa como la esfera administrativa»,¹⁴⁰⁸ lo que implica reconocer en el ámbito normativo el principio de «reserva de ley» y, en el ámbito de las actuaciones administrativas, el llamado principio de «legalidad administrativa». Esta última visión no supone otra cosa que aceptar que el quehacer de los órganos públicos que actúan en materia tributaria (especialmente, las agencias tributarias y sus funcionarios) están vinculados (sujetos) al ordenamiento jurídico, principio de legalidad administrativa, que constituye uno de los principios básicos que modelan el Estado de derecho en el sector de la Administración.¹⁴⁰⁹ Tal como dice ANDRÉS, bajo la idea general del «principio de juridicidad» en materia tributaria, caracterizado por la sujeción del poder financiero y tributario al bloque de la legalidad, no existe razón para no proyectar este principio en los aspectos normativos sobre los que exista acuerdo y en los aspectos administrativos aplicativos.¹⁴¹⁰ Por eso, al analizar la aplicación que los órganos administrativos hacen de las leyes tributarias sustanciales, nos referiremos a la legalidad administrativa y al efecto que podría producir en las decisiones de los funcionarios respecto a la determinación, en casos concretos, de la existencia del tributo y su cuantificación como parte natural de su función.

1.2.2.2. Individualización de las normas que regulan la reserva de ley

En cualquier análisis riguroso, lo primero es exponer los textos de los cuales se desprenden estos principios. La regulación del principio de reserva de ley no es idéntica en Chile y en España, lo que podría indicar diferencias en la manera de concebir la noción.

En España, los textos constitucionales en que se funda resultan ser genéricos y exiguos. Las normas en cuestión, son el artículo 31.3 («solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley») y el artículo 133, que indica «1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley»,¹⁴¹¹

¹⁴⁰⁸ ANDRÉS AUCEJO, E. (2013), p. 112.

¹⁴⁰⁹ GONZÁLEZ, GARCÍA, E. (1979). *El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978*. En AA. VV. *La Constitución española y las fuentes del derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pp. 980-981.

¹⁴¹⁰ ANDRÉS AUCEJO, E. (2013), p. 114.

¹⁴¹¹ «Constitución española, Artículo 133. 1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

así como «3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley» (los destacados no son originales). También se debe incluir el artículo 8 de la Ley General Tributaria, que indica que «se regularán en todo caso por ley», pasando a describir un amplio número de materias. Sin embargo, al ser esta última norma de rango legal, sucede que cualquier ley posterior que especifique una situación contraria debería entenderse como prevaleciente. De ello es que la legalidad establecida por ley, actúa a nivel aplicativo en su quehacer con otras fuentes y no como un límite al legislador.

Los textos de la Constitución española exigen la participación obligatoria de la ley en el «establecimiento» de las prestaciones personales o patrimoniales¹⁴¹² y de los beneficios fiscales,¹⁴¹³ lo que se enuncia bajo los términos «con arreglo» a la ley, «mediante» la ley o «en virtud» de la ley. Estas expresiones son débiles si se comparan con otras más absolutas, como las que hablan de «exclusividad» o «solo la ley», en las que queda clara la exigencia de participación formal de la ley en la regulación del establecimiento de prestaciones personales o patrimoniales y de beneficios y que implican la exclusión de otras fuentes de regulación de estas materias. Sin embargo, dada la preferencia por el uso de términos débiles, la exclusión no parece ser absoluta. En efecto, por ahora, diremos que en España la jurisprudencia y la doctrina aceptan de modo pacífico que el establecimiento y la creación *ex novo* de un tributo (donde se incluyen los beneficios) deben ser regulados por el parlamento y mediante una ley. Esto debe englobar la regulación de los elementos esenciales o configuradores de la obligación,¹⁴¹⁴ esto es, la identidad (hecho imponible, hechos no sujetos, exenciones y sujetos obligados) y la entidad (la forma de determinar la cuantía que se expresa en la base imponible y alícuota),

2. Las Comunidades Autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes.

3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.

4. Las Administraciones Públicas solo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.»

¹⁴¹² Para Rodríguez Bereijo, la formulación «prestaciones personales» es más amplia que la de tributo ya que comporta otras prestaciones como cotizaciones de seguridad social, cánones, tarifas de servicios públicos, precios públicos, etc., que se desenvuelven extramuros del derecho tributario, al amparo del fenómeno de la parafiscalidad. RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. (1998), p. 599.

¹⁴¹³ Ver CASAS AGUDO, D. (2008), pp. 28-30.

¹⁴¹⁴ Por todos, STCE 73/2011, 19 de mayo, Fundamento Jurídico 3.

incorporándose, en algunas de estas dos categorías, las exenciones, reducciones y bonificaciones.¹⁴¹⁵ En definitiva, el *an* y el *quantum* o, como dice GONZÁLEZ, incluir dentro de los elementos esenciales de un tributo el señalamiento de qué categoría de ciudadanos y conforme a qué presupuesto van a pagar el tributo, así como cuánto van a pagar.¹⁴¹⁶

En Chile, la regulación constitucional del principio de legalidad entendido como reserva de ley de los tributos, existe desde los albores del proceso de independencia y se manifiesta prácticamente en todos los textos de relevancia constitucional. El reglamento constitucional provisorio del año de 1812 fijaba, en su punto número 7, un senado compuesto por siete personas encargadas de resolver los grandes negocios que interesan a la seguridad de la patria. A continuación, en su número 8, indicaba que entre los grandes negocios estaba el de imponer contribuciones.¹⁴¹⁷ Dejando de lado los textos constitucionales elaborados en los primeros años de la independencia chilena (esto es, entre 1817 y 1832¹⁴¹⁸ y que fueron de prueba y error), transcribiremos las normas fundamentales que han regulado esta materia en las tres constituciones que han regido la organización jurídica chilena durante doscientos años, a objeto de mostrar su evolución, significativa a la hora de analizar el contenido de este principio.

La constitución de 1833, dictada solo dieciséis años después del término definitivo del proceso independentista, presidirá el ordenamiento jurídico chileno hasta 1925, estableciendo, en la materia que nos interesa, las siguientes normas: «Artículo 37. Solo en virtud de una lei se puede: 1.º Imponer contribuciones de cualquiera clase o naturaleza, suprimir las existentes i determinar en caso necesario su repartimiento entre las provincias o departamentos»; en materia de formación de la ley, el artículo 40 señala: «Las leyes sobre contribuciones de

¹⁴¹⁵ MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), p. 93.

¹⁴¹⁶ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (1993), p. 92.

¹⁴¹⁷ «VII. Habrá un Senado compuesto de siete individuos, de los cuales uno será Presidente, turnándose por cuatrimestres, y otro Secretario. [...] Sin su dictamen no podrá el Gobierno resolver en los grandes negocios que interesen la seguridad de la Patria [...] VIII. Por negocios grandes se entiende: imponer contribuciones; declarar la guerra; hacer la paz; acuñar moneda; establecer alianzas y tratados de comercio; nombrar enviados; trasladar tropas, levantarlas de nuevo; [...] y las facultades que no le estén expresamente declaradas en esta Constitución, quedan reservadas al pueblo soberano.»

¹⁴¹⁸ Sobre este tema, ver ASTE MEJÍAS, C. (2013), pp. 11-13, o MEZA ENCIMA, B. e IBACETA MEDINA, D. (2007), pp. 135-150.

cualquiera naturaleza que sean, solo pueden tener principio en la Cámara de Diputados»; por último, el artículo 148 establecía: «Solo el Congreso puede imponer contribuciones directas o indirectas, i sin su especial autorización es prohibido a toda autoridad del Estado i a todo individuo imponerlas, aunque sea bajo pretexto precario voluntario, o de cualquiera otra clase.»

La Constitución de 1925, que regirá de forma regular hasta 1973 (e irregular, hasta 1980), especificaba en el artículo 10.9: «La igual repartición de los impuestos y contribuciones, en proporción de los haberes o en la progresión o forma que fije la ley; y la igual repartición de las demás cargas públicas. Solo por ley pueden imponerse contribuciones directas o indirectas, y, sin su especial autorización, es prohibido a toda autoridad del Estado y a todo individuo imponerlas, aunque sea bajo pretexto precario, en forma voluntaria, o de cualquier otra clase. No puede exigirse ninguna especie de servicio personal, o de contribución, sino en virtud de un decreto de autoridad competente, fundado en la ley que autoriza aquella exacción.» Luego, su artículo 44 señalaba: «Solo en virtud de una ley se puede: 1.º Imponer contribuciones de cualquiera clase o naturaleza, suprimir las existentes, señalar en caso necesario su repartimiento entre las provincias o comunas, y determinar su proporcionalidad o progresión.» Por último, decía el artículo 45: «Corresponderá exclusivamente al Presidente de la República la iniciativa para [...]; suprimir, reducir o condonar impuestos o contribuciones de cualquier clase, sus intereses o sanciones, postergar o consolidar su pago y establecer exenciones tributarias totales o parciales; [...] Las leyes sobre contribuciones de cualquiera naturaleza que sean, sobre los Presupuestos de la Administración pública y sobre reclutamiento, solo pueden tener origen en la Cámara de Diputados.»

La Constitución de 1980, impuesta durante la dictadura militar y aún vigente, establece en el artículo 19: «La Constitución asegura a todas las personas: [...] 20.º La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. [...] 22.º La no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica. Solo en virtud de una ley, y siempre que no signifique tal discriminación, se podrán autorizar

determinados beneficios directos o indirectos en favor de algún sector, actividad o zona geográfica, o establecer gravámenes especiales que afecten a uno u otras.» Indica el artículo 63 que «solo son materias de ley», especificando en su punto número 14 las que son de iniciativas exclusivas del presidente de la República. A su vez, el artículo 65 inc. 4 señala que son tales, entre otras, las que deben: «1.º Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión.»¹⁴¹⁹ Por último, la misma norma establece requisitos respecto al procedimiento de legislación: los proyectos de ley que emanan del presidente de la República y regulan algunas materias, dentro de las cuales figuran los tributos de cualquier naturaleza sobre los presupuestos de la Administración Pública y el reclutamiento, solo podrán ser ingresados como proyecto de ley a través de la Cámara de Diputados.

De este conjunto normativo puede desprenderse una suerte de estabilidad y especificación (desarrollo) del texto que, en efecto, desde un punto de vista formal se ha mantenido, en lo esencial, sin grandes cambios y puede resumirse en los siguientes mandatos: a) será el Congreso quien tendrá que regular la imposición o el establecimiento de las contribuciones o de los tributos — Constitución de 1833, artículo 148 e, indirectamente, en otras dos cartas magnas los artículo 44 y 45 (1925) y 63 y 65 (1980)—; b) normativamente se reserva a la ley la regulación de las contribuciones o de los tributos —artículo 37 (1833), arts. 10.9 y 44 (1925) y arts. 19, 20, 63 y 65 (1980)—; c) procedimentalmente, el inicio de la tramitación de la ley queda entregado a la iniciativa del presidente de la República, lo que, al contrario, significa que los parlamentarios no están facultados para promover regulaciones que recaigan sobre tributos —(art 45 (1925) y 65.4 (1980)—; y d) desde un aspecto de formación de la ley, su tramitación debe iniciarse por la Cámara de Diputados.

¹⁴¹⁹ «Artículo 63. Solo son materias de ley: [...] 14) Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República. [...] Artículo 65. [...] Corresponderá al Presidente de la República la iniciativa exclusiva de los proyectos de ley que tengan relación con la alteración de la división política o administrativa del país, o con la administración financiera o presupuestaria del Estado, incluyendo las modificaciones de la Ley de Presupuestos, y con las materias señaladas en los números 10 y 13 del artículo 63. Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para: 1.º Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión.»

Desde el punto de vista de la materia sometida a estas formas, el texto constitucional fue especificando su contenido con el paso del tiempo, concretando los aspectos que están bajo reserva legal. La Constitución de 1833 indicaba, genéricamente, que quedaba bajo reserva «la imposición o supresión de contribuciones» (artículo 37), mientras que la constitución del año 1925 amplió la materia bajo reserva al incluir no solo el establecimiento y supresión de contribuciones, sino también las exenciones, totales o parciales (artículo 45), y la concretó en el sentido de que especificó como materia propia de las contribuciones e impuestos la determinación de la proporcionalidad, progresión o forma (artículo 10.9 y 44), lo que se traduce en el mandato de que la regulación de la base imponible y la cuota o tasa del impuesto deben disciplinarse por ley y estar sujetas a las formas indicadas precedentemente. Por último, la Constitución de 1980 mantiene en gran parte lo señalado por la de 1925, pero cambia los términos «contribución» e «impuesto» por el de «tributo», produciéndose así una actualización conceptual y, con ello, la posibilidad de hacer más cercana la dogmática tributaria moderna, cuyo centro está en la noción de tributo, a fin de establecer con mayor precisión que se encuentra reservado a la regulación por parte de la ley. De esta forma, la Constitución chilena, pródiga en palabras, expresa que la ley establecerá los tributos y sus elementos; y la historia constitucional chilena, que da cuenta de una evolución hacia una mayor especificación y extensión de la materia incluida en la reserva, sigue una tradición latinoamericana en la cual la regulación del principio de reserva de ley es especialmente detallada.¹⁴²⁰

Esta idea de que el establecimiento y regulación de la obligación tributaria y de todos sus elementos (presupuestos hechos, sujetos obligados, método de determinación de base imponible, alícuota, casos de exenciones, etc.) deben ser disciplinados por ley es una cuestión compartida por la jurisprudencia y la doctrina.¹⁴²¹ O, como dice la Sentencia del Tribunal Constitucional chileno: «Que, como puede apreciarse, le corresponde a la ley, emanada del Congreso Nacional, indicar con suficiente precisión todos los elementos esenciales de la

¹⁴²⁰ MASSONE PARODI, P. (2013), p. 110.

¹⁴²¹ EVANS DE LA CUADRA, E. y EVANS ESPÍÑEIRA, E. (1997), pp. 70-71; FERMANDOIS, A. (2010). *Derecho constitucional económico, Tomo II*. Santiago de Chile: Ediciones UC, pp. 153, 157 y 160; y MASSONE PARODI, P. (2013), pp. 113-114.

obligación tributaria, esto es, el sujeto pasivo obligado, el hecho gravado, la base imponible, la tasa imponible y las situaciones de exención.»¹⁴²²

En resumen: en Chile, tanto formal como materialmente, la reserva de ley como mandato al legislador es clara y detallada, tanto en lo que se refiere al proceso de elaboración, como a la fuente normativa en que se expresa y a las sujetas a estas exigencias.

1.2.2.3. Origen y justificación de la reserva de ley

Desde antiguo, este principio ha estado presente en textos jurídicos históricos, de los cuales los más relevantes provienen de la cultura inglesa. Todos ellos tienen una causa común: ser el resultado de una lucha política por el poder entre el soberano y los grupos sociales que se hacían presentes en el quehacer político por medio de la asamblea de «notables», luego llamada parlamento. Este proceso se inicia limitando las facultades del rey y, en el desarrollo de varios siglos, termina traspasando sus competencias al parlamento como depositario de la voluntad soberana. Si existe una cuestión esencial en el ejercicio del poder es el control de los ingresos, pues son los medios principales que permitirán al monarca realizar sus metas, idealistas o egoístas.¹⁴²³ El poder, como TROTSKY dijera y WEBER ratificara, se caracteriza por la atribución del uso de la «violencia física legítima»,¹⁴²⁴ por lo que al hablar de lucha por el poder, nos referimos a la obtención de la legitimidad que atribuya la posibilidad de usar la violencia física y que en materia tributaria se traduce en el establecimiento, cobro y uso de tributos, que pasa sobre la voluntad de los sujetos. Esta cuestión se presenta con fuerza en comunidades donde el soberano es singular, impuesto y sin control, por lo cual los grupos que quieren participar del poder necesitan ponerle límites como primera condición. Obviamente, la regulación de ingresos y gastos y, especialmente, la posibilidad de establecer exacciones a los súbditos, cobrarlas y usarlas, que es la que nos interesa, han sido objeto paradigmático de esta confrontación.¹⁴²⁵ En ella, la legalidad, específicamente la tributaria,

¹⁴²² STCCH rol 773/2007, 26 de noviembre de 2007, considerando vigésimo segundo. En igual sentido, STCCH rol 759/2007, 718/2007, 247/1996 de 14 de octubre; SCS rol 9082-14, de fecha 19 de noviembre de 2014, y rol n.º 16.293-1991, de 28 de enero de 1992.

¹⁴²³ Ver WEBER, M. (1979). *El político y el científico*. Madrid: Alianza Editorial, pp. 82 y ss.

¹⁴²⁴ WEBER, M. (1979), p. 83.

¹⁴²⁵ SÁNCHEZ VIAMONTE, C. (1958). *Las instituciones políticas en la historia universal*. Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Argentina, pp. 356-411, 580-581; SAINZ DE BUJANDA, F. (1962),

surge como uno de los mecanismos de control del poder, dividiéndolo y sometiénolo. De esta pugna de poderes dan cuenta varios textos jurídicos,¹⁴²⁶ Siendo relevantes aquellos donde se hace patente el control de la creación de tributos como una cuestión esencial en la división del poder y, por ello, de limitación del mismo, diferencian entre quienes pueden establecer tributos y quienes poseen la facultad de usar esos recursos. O, dicho de otro modo, diferenciando el rol de la creación de la obligación y el beneficiario que dispondrá de esos fondos.

La Carta Magna de 15 de junio de 1215 tuvo su origen en los conflictos del rey Juan I de Inglaterra, más conocido como Juan sin Tierra, primero con la jerarquía eclesiástica respecto a las facultades del rey en relación con la Iglesia, lo que condujo a su excomunión en 1212, y luego con la nobleza como consecuencia de la fallida invasión de Francia, que provocó el malestar y sublevación de los nobles ingleses a causa de las cargas que soportaron durante la conflagración. A fin de detener el conflicto, el rey aceptó la imposición de una especie estatuto de garantía a favor de la nobleza, sus descendientes y la jerarquía eclesiástica. El artículo 12 de la Carta Magna establecía: «12. No se impondrá derecho de escudo (*scutage*, «fonsadera») ni subsidio (*aid*, «auxilio») en nuestro reino, a menos que sea por el Consejo Común de nuestro reino, excepto para redimir nuestra persona y para armar caballero a nuestro hijo mayor y para casar una vez a nuestra hija mayor, y para esto no se pagará más que un subsidio razonable y la misma regla se seguirá con los subsidios a los ciudadanos de Londres.» Superado el conflicto, el rey Juan sin Tierra rompió su juramento, lo que condujo a un nuevo alzamiento aristocrático y a su derrota y muerte en 1216. El nuevo monarca, Enrique III, no tuvo más remedio que restablecer la vigencia de la Carta Magna, que desde esa época se mantiene

pp. 246-310; SANTA MARÍA, P. (1988). *Fundamentos de derecho administrativo*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, pp. 690 y ss.; GONZALEZ GARCÍA, E. (1979), pp. 991-996; FALCÓN Y TELLA, R. (1999). *Un principio fundamental del derecho tributario: reserva de ley*. En *Revista Española de Derecho Financiero* (104), pp. 707-711.

¹⁴²⁶ En diciembre de 1283, Pedro III concedió a los nobles catalanes el no introducir nuevos tributos sin el consentimiento de las cortes catalanas de Barcelona, tener a lo menos una reunión ordinaria de la Corte al año y el fin del impuesto llamado «bovaje», todo a cambio de su ayuda en la lucha que libraba contra Francia, contra el papa Martín IV y la nobleza feudal aragonesa; FALCÓN Y TELLA, tomando a SAINZ DE BUJANDA, da cuenta de otro documento fechado el 31 de marzo de 1091 en el cual Alfonso VI, notificando el procedimiento para la imposición de un impuesto extraordinario, considera en él la aceptación de sus destinatarios. FALCÓN Y TELLA, R. (1999), pp. 710 y 712.

como parte del sistema legal inglés¹⁴²⁷ y como referente del Derecho occidental, ya que obliga a que el establecimiento de tributos exija la aceptación del consejo común, que no es otra cosa que un antecedente de lo que hoy llamamos parlamento.

Muchos años después, el rey Jacobo II de Inglaterra, hermano del rey Carlos II, quien gobernó entre 1685 y 1688, intentó imponer un programa político cuyas directrices principales consistían en el restablecimiento del catolicismo en su reino, la insistencia en un sistema político absolutista, marcado por el control de un ejército permanente y la intromisión en el poder judicial; y el desarrollo de relaciones cercanas con la corona francesa, personificada entonces en Luis XIV. Este ideario generó un alto nivel de oposición, identificada con el parlamento inglés, que terminó pacíficamente con la salida del monarca (frente a un ejército holandés que lo doblaba en número) en la llamada «revolución gloriosa». El parlamento triunfante, para entregar el poder al príncipe Guillermo de Orange, que encabezaba el ejército que hizo frente al monarca inglés, redactó una carta de derechos que fue aceptada por este y que se traducía finalmente en la superioridad de la Ley y del Parlamento sobre el monarca.¹⁴²⁸ La carta comenzaba dando razones para evitar que se repitiera lo sucedido durante el reinado de Jacobo II (suspensión de leyes; establecimiento de impuestos por y para uso de la Corona; formación y mantenimiento de un ejército permanente en tiempo de paz) para luego establecer prohibiciones y atribuir funciones, señalando:

1.º Que el pretendido poder de suspender las leyes o la ejecución de las leyes por autoridad regia, sin consentimiento del Parlamento, es ilegal.

2.º Que el pretendido poder de dispensar las leyes o la ejecución de las leyes por autoridad regia, como ha sido asumido y ejercido últimamente, es ilegal. [...]

4.º Que recaudar impuestos por y para uso de la Corona bajo pretensión de prerrogativa, sin autorización del Parlamento, por un tiempo

¹⁴²⁷ SÁNCHEZ VIAMONTE, C. (1958), pp. 356 y 359.

¹⁴²⁸ PALACIO ATARD, V. (1959). *Manual de historia universal. Edad Moderna (tomo II)*. Madrid: Espasa Calpe, pp. 428-436; SÁNCHEZ VIAMONTE, C. (1958), pp. 398-404.

más largo o de una manera distinta de aquella en la que la misma sea otorgada, es ilegal.¹⁴²⁹

Por último, la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, aprobada por la Asamblea Nacional Francesa el 26 de agosto de 1789 después de derrotar a la monarquía,¹⁴³⁰ señalaba: «Art. 14. Todos los ciudadanos tienen el derecho de verificar por sí mismos o por sus representantes la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar la cuota, la base, la recaudación y la duración.»

Los tres textos dan cuenta de una justificación notoria y paradigmática de la exigencia de legalidad tributaria que, sin embargo, solo ha llamado la atención de la doctrina desde un punto de vista histórico, sin reparar en la trascendencia¹⁴³¹ de que la legalidad tributaria actúe como mecanismo de distribución de poderes o competencias, necesario y esencial para la concurrencia del ideal de Estado sujeto a derecho (constitucional y democrático), de manera que exista equilibrio de poderes. En efecto, como los monarcas

¹⁴²⁹ El texto íntegro de la declaración era el siguiente: «Que el pretendido poder de suspender las leyes o la ejecución de las leyes por autoridad regia, sin consentimiento del Parlamento, es ilegal»; «Que el pretendido poder de dispensar las leyes o la ejecución de las leyes por autoridad regia, como ha sido asumido y ejercido últimamente, es ilegal»; «Que la orden para establecer la difunta Carta de Comisionados para Causas Eclesiásticas, y todas las otras órdenes y Cortes de naturaleza semejante, son ilegales y perniciosas»; «Que recaudar impuestos por y para uso de la Corona bajo pretensión de prerrogativa, sin autorización del Parlamento, por un tiempo más largo o de una manera distinta de aquella en la que la misma sea otorgada, es ilegal»; «Que es derecho de los súbditos hacer peticiones al Rey y que toda condena y persecución por hacer tales peticiones son ilegales»; «Que el reclutamiento o mantención de un ejército permanente dentro del Reino en tiempos de paz, a menos que sea con el consentimiento del Parlamento, es contrario a la ley»; «Que los súbditos Protestantes pueden tener armas para su defensa, adecuadas a sus condiciones, como lo permite la ley»; «Que la elección de miembros del Parlamento debe ser libre»; «Que la libertad de palabra y los debates o procedimientos en el Parlamento no deben ser acusados o cuestionados en ninguna Corte o lugar, fuera del Parlamento»; «Que no se exigirán fianzas ni se impondrán multas excesivas, ni se infligirán castigos crueles y desacostumbrados»; «Que los miembros de los jurados deben ser debidamente enrolados y retornados y que los miembros de los jurados que conocen de juicios por alta traición deben ser propietarios»; «Que todas las órdenes y promesas de multas y confiscaciones a personas particulares, antes de su condena, son ilegales y nulas»; «Y que para la reparación de todos los agravios y para enmendar, fortalecer y preservar las leyes, deben celebrarse frecuentemente Parlamientos».

¹⁴³⁰ SÁNCHEZ VIAMONTE, C. (1958), pp. 580-581.

¹⁴³¹ SIMÓN ACOSTA, E. (1999), p. 13. Efectúa un análisis a partir de la conocida norma *tallagio non concedendo*, de 1297, en la cual Eduardo I restringe su poder tributario, indicando que no se podrán imponer contribuciones sin el consentimiento –común voluntad– de los clérigos de mayor nivel, barones, condes y burgueses. De ello concluye que la concurrencia de la asamblea formada por nobles, alto clero y burguesía no estaba dirigida a la limitación del tributo, que era una cuestión a ellos ajena, sino que lo que hacían era impedir que los reyes tuvieran un acceso sin limitaciones al ingreso vía contribuciones y, con ello, al financiamiento que le permitiera la formación de ejércitos y otras granjerías, adquiriendo un poder cercano a la discrecionalidad.

poseían facultades ejecutivas, el conflicto de poder se concentró en su contraparte, es decir, el control de uno de los mecanismos más importantes relacionado con su ejercicio: el control de los ingresos o «potestad impositiva». Como dice GUILLÉN, es entonces cuando la voluntad estatal comienza a diversificar sus fuentes,¹⁴³² depositando la facultad de la regulación en un órgano distinto. De esta forma, en el parlamento, como ente representativo por excelencia, se deposita la facultad de disciplinar los tributos, manifestados en leyes, excluyendo a otros órganos de dicha tarea mediante la prohibición de dictar normas; por otra parte, al ejecutivo se le atribuye la facultad de disponer de estos recursos. De esta forma, la legalidad tributaria es una forma de distribución de poderes que impide su acumulación y tiende a la protección de los ciudadanos.

Esta manera de entender las cosas está íntimamente ligada al aspecto material de separación de poderes de un Estado de derecho. En este sentido, dice MACCORMICK, «los controles y contrapesos entre las distintas ramas del gobierno son reconocidos como algo esencial para un exitoso autogobierno constitucional de un Estado, especialmente para el mantenimiento de las condiciones de un gobierno libre, en contraste con la tiranía o el despotismo en alguna de sus formas».¹⁴³³ De este modo, los monarcas que reunían en su persona todo el poder de imposición, tanto de fijación de obligaciones que sustraía parte del patrimonio de sus súbditos y del gasto para la manutención del gobierno y realización de servicios (que se confundía con su vida y la de sus cercanos, nobleza y alto clero y determinadas celebraciones públicas), es una situación que en la actualidad se rechaza por el peligro de acumulación de poder que, sin mucha dificultad, puede transformarse en tiranía.¹⁴³⁴ Algunos autores dan cuenta de esta idea cuando dicen que la reserva de ley traza la línea entre las facultades normativas que posee el poder legislativo y el ejecutivo (reparto de funciones),¹⁴³⁵ y de esta manera, el sistema se protege frente a la «vocación

¹⁴³² GUILLÉN LÓPEZ, E. (2001). *Los parlamentos y el tiempo: el ejemplo inglés hasta la Revolución Gloriosa*. En *Cuadernos constitucionales de la Cátedra Fadrique Furio Ceriol* (36-37), pp. 165-166.

¹⁴³³ MACCORMICK, N. (2007), p. 68.

¹⁴³⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R. (2011), p. 251.

¹⁴³⁵ FALCÓN Y TELLA, R. (1999), p. 711; PÉREZ ROYO, F. (1972). *Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria*. En *Revista de Hacienda Pública Española* (14), pp. 243 y ss.

de expansión del poder ejecutivo»;¹⁴³⁶ se trata de la división de poderes, la primera justificación de la legalidad como medio para poner fin a los conflictos de poder, evitando una concentración que pueda derivar hacia una tiranía. Sin embargo, la distribución de facultades no es solo formal. Para que sea eficaz, requiere del sometimiento del poder al ordenamiento jurídico, en concreto a los textos jurídicos que emanan del órgano representativo. Así, el sistema normativo se transforma en el centro articulador del andamiaje y, de esta forma, tanto la distribución de poderes como el sometimiento constituyen parte de un armazón que se integra sustancialmente a los rasgos del Estado de derecho bajo la idea del *rule of law*, actuando como primera justificación de la legalidad tributaria.

La doctrina ha planteado otras justificaciones de la noción de legalidad tributaria como reserva de ley. La más tradicional es que se requiere la aceptación del tributo y su carga por parte de los individuos que conforman la comunidad y que la asumirán, ya sea por sí mismos o por medio de sus representantes.¹⁴³⁷ Esto se ha denominado «autoimposición»¹⁴³⁸ y su correlato en el mundo penal es conocido como «garantía política».¹⁴³⁹ Esta justificación presenta un doble juego de autorización-afectación: primero, participar para autorizar, y luego, delimitar la autorización, de modo que solo aquello comprendido en el texto emanado de la asamblea de representantes es lo permitido. Como consecuencia, algunos autores extraen dos grandes caracteres o funciones íntimamente ligadas: la reserva de ley como garantía de la libertad y la propiedad, y la reserva de ley como exigencia de participación.¹⁴⁴⁰

¹⁴³⁶ COLAO MARÍN, P. Á. (2004). *El principio de reserva de ley en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, p. 40.

¹⁴³⁷ QUERALT, M. y otros (2007), p. 131.

¹⁴³⁸ En Chile: ASTE MEJÍAS, C. (2013), p. 16, lo entiende como garantía de la libertad patrimonial del individuo, sustrayéndola de las posibles arbitrariedades del poder ejecutivo; MEZA ENCIMA, B. e IBACETA MEDINA, D. (2007), p. 185; y MASSONE PARODI, P. (2013), pp. 107-109, pareciera inclinarse por la idea de una garantía más amplia que la propiedad y libertad, agregando la idea de fundamentar su exigencia en la idea del principio democrático, es decir, como transparencia y certeza en general. En España, FALCÓN Y TELLA, R. (1999), pp. 707-714; GONZÁLEZ GARCÍA, E. (1979), pp. 991-996.

¹⁴³⁹ MIR PUIG, S. (2015), p. 115.

¹⁴⁴⁰ COLLADO YURRITA, M. Á. y MORENO GONZÁLEZ, S. *Principios constitucionales de derecho financiero: principios formales*. En COLLADO YURRITA, M. Á. (dir.) (2011). *Derecho financiero y tributario, parte general*. Barcelona: Atelier, p. 140.

La «autoimposición» como mecanismo de protección (garantía) a la propiedad de los afectados por la contribución¹⁴⁴¹ y como exigencia de participación es equivalente a la defensa de la libertad que dibuja el derecho penal. Por eso, como dice GARCÍA DE ENTERRÍA, son la propiedad y la libertad los «valores sustanciales protegidos al reservar la ley el establecimiento de impuestos y penas». Esta visión se sustenta en la filosofía ilustrada y liberal, encarnada por LOCKE y ROUSSEAU, que exige que la afectación de estos derechos no debe proceder de un tercero (el rey), sino de la voluntad general manifestada por el parlamento por medio de las leyes,¹⁴⁴² es decir, la forma de proteger la libertad y la propiedad es por medio de la participación de los afectados en la decisión. Esta manera de justificar la legalidad tributaria ha sido reconocida por sentencias de los tribunales constitucionales. En este sentido, el Tribunal Constitucional español, al igual que el chileno, ha afirmado que entre los fundamentos de la legalidad está el de «garantizar que las prestaciones que los particulares satisfacen a los entes públicos sean previamente consentidas por sus representantes», configurándose de este modo como «una garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano»¹⁴⁴³ que, en su versión más aguda, asume una función «exclusivamente garantista» en la que se «requiere de una base legal adecuada para cualquier forma de injerencia pública en el patrimonio o en la libertad de los individuos».¹⁴⁴⁴

Sin embargo, la doctrina ha expresado críticas contra la «autoimposición» como justificación de la legalidad tributaria. Algunas apuntan hacia un cuestionamiento de la participación desde un punto de vista funcional, donde se censura la manera en que operan los representantes, y otras se refieren a la

¹⁴⁴¹ En este sentido, RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. (1998). *Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española*. En *Revista Española de Derecho Financiero* (100), p. 598; FALCÓN Y TELLA, R. (1999), pp. 708-714; y MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), p. 123.

¹⁴⁴² GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R. (2011), p. 252.

¹⁴⁴³ STCE 3/2003 de 16 de enero, fundamento 4 de punto II; otras sentencias: 185/1995, de 14 de diciembre, Fundamento Jurídico 3; 233/1999, de 13 de diciembre, Fundamentos Jurídicos 7, 9 y 10 a)]; STCCH rol 773/2007, de 26 de noviembre de 2007. Manifiesta que es el legislador quien debe regular los tributos y que la Constitución chilena ha sido «extremadamente cuidadosa en cuanto a la regulación de los tributos», siendo en consecuencia esta regulación la que actúa como garante de los derechos fundamentales del contribuyente.

¹⁴⁴⁴ FEDELE, A. (2001). *La reserva de ley*. En AMATUCCI, A. (dir.) (2001). *Tratado de derecho tributario*. Bogotá: Editorial Temis, p. 160.

pérdida de soberanía del parlamento. Ambas observaciones afectan al actual funcionamiento de las democracias parlamentarias europeas.

TIPKE, refiriéndose a la manera en que operan los representantes, indica que en Alemania (y quizás en otras naciones, agregamos nosotros) los parlamentarios son promotores de servicios y subsidios a favor de sus electores, lo que comporta establecer gastos para el Estado y a sus entes y, a su vez, más cargas fiscales. Si la lógica de la «autoimposición» es que los ciudadanos sean partícipes de las decisiones financieras y tributarias a objeto de racionalizar el Estado y garantizar sus derechos, en la política actual esto no se cumpliría. Al contrario, los partícipes empujarían hacia el aumento de la carga económica tributaria,¹⁴⁴⁵ menoscabando la justificación de la autoimposición como límite al poder a efectos de resguardar la libertad y la propiedad de los contribuyentes.

CHECA GONZÁLEZ¹⁴⁴⁶ pone en entredicho la separación real entre los poderes ejecutivo y legislativo. Para este autor dicha separación, operativamente, es meramente formal (entendemos que en el sistema parlamentario español),¹⁴⁴⁷ dado que el ejecutivo monopoliza la iniciativa legislativa y, en muchos casos, es él quien determina el contenido material de las normas. Esta es una de las expresiones de lo que algunos denominan la crisis del sistema parlamentario,¹⁴⁴⁸ por la cual la asamblea representativa, más

¹⁴⁴⁵ TIPKE, K. (2002), p. 58.

¹⁴⁴⁶ CHECA GONZÁLEZ, C. (2010). *La crisis del principio de reserva de ley en materia tributaria*. En: *Revista Española de Derecho Financiero Civitas*, (145), pp. 9-13.

¹⁴⁴⁷ En un sistema de gobierno presidencialista, en el que el presidente es elegido directamente, puede ocurrir que este no tenga la mayoría parlamentaria. En ese caso, para aprobar reformas impositivas, se requerirá una compleja negociación política, que provoca que la ley que vincula a los órganos del Estado y a los ciudadanos dé cuenta de los distintos intereses (representados en la asamblea democrática) que concurrirán en la determinación del texto. Esto es un hecho público y notorio en Chile desde la vuelta de la democracia en 1990 hasta la actualidad, en que incluso un gobierno con mayoría en el parlamento ha tenido problemas para aprobar reformas tributarias. Para comprobar este aserto, basta con comparar las diferencias entre los proyectos de ley ingresados en la cámara de diputados por los distintos gobiernos y el resultado de las leyes más importantes, que normalmente se tramitan al inicio de cada periodo de gobierno: Ley 19.247, de 15/09/2001, Ley 19.506, de 30/07/1997; Ley 19.738, de 19/06/2001; Ley 20.630, de 27/09/2012; y la última, Ley 20.780, de 29/09/2014, que, a pesar de que el gobierno posea mayoría absoluta, fue objeto de una larga y comentada negociación. Información disponible en www.leychile.cl

¹⁴⁴⁸ ANDRÉS efectúa un excelente resumen de las consideraciones que dan lugar a la idea de que el sistema de gobierno parlamentario se encuentra en crisis: a) relatividad del principio de división de poderes; b) la acuciante pérdida de soberanía del parlamento en pro del ejecutivo; c) traducción directa del dominio del ejecutivo sobre el legislativo, donde la labor de este último es «intrascendente». ANDRÉS AUCEJO, E. (2013), pp. 92-100.

que actuar en representación de sus representados, actúa como brazo del ejecutivo, del partido político o, más aún, de su líder.¹⁴⁴⁹

Pero no solo está la crítica funcional, sino que también, como decíamos, se da la pérdida de soberanía material, entregada a órganos supranacionales donde la fórmula de la «autoimposición» se ve notoriamente afectada. Así, por ejemplo, la entrada de España a la Unión Europea significó, por un lado, que determinadas materias tributarias pasaran a ser reguladas por órganos supranacionales a través de reglamentos (tributos arancelarios) y, por otro, la pérdida de competencia de la facultad de legislar sobre ciertos tributos, dada la regulación detallada de algunas materias por directivas europeas, como la directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA.¹⁴⁵⁰

Pese a la realidad de estas críticas, la participación como idea central de un régimen democrático es lo que justifica la aceptación de las normas como reglas comunes compartidas y lo que da autoridad al sistema jurídico, más aún cuando se trata de un sistema normativo, como el tributario, que afecta de modo cotidiano y directo a los sujetos y recursos que posee el ejecutivo para enfrentar su labor. Por ello, sostenemos que, no obstante las críticas, esta justificación debe mantenerse como parte de las razones que respaldan la exigencia de la reserva de ley en materia tributaria.

Existe otra corriente que entiende la justificación de la reserva de ley como un requerimiento de la seguridad jurídica, produciéndose así una confusión regulativa entre reserva de ley y seguridad jurídica que no es conveniente ni explicable. SIMÓN ACOSTA postula que la reserva de ley constituye un principio garantista de libertad y seguridad de los ciudadanos que no tiene nada que ver con una mayor o menor participación, sino con el modo de funcionamiento del parlamento, y permite que el proceso de elaboración y decisión se encuentre dotado de publicidad y de debate (justificación), a diferencia del proceso de decisión del ejecutivo.¹⁴⁵¹ En otras palabras, la reserva de ley queda justificada como medio de entregar una seguridad jurídica fundada al asegurar la publicidad

¹⁴⁴⁹ Un demoledor y fundado análisis de la operatoria actual de los parlamentos se puede encontrar en CHECA GONZÁLEZ, C. (2010), pp. 7-22.

¹⁴⁵⁰ CHECA GONZÁLEZ, C. (2010), pp. 23-25.

¹⁴⁵¹ SIMÓN ACOSTA, E. (1999), p. 14.

no solo del texto, sino también del debate, propiedades que en parte se expresan, dentro del atributo de cognoscibilidad que exige la seguridad jurídica.

En una línea vecina, PÉREZ ROYO aduce que el principio de reserva de ley se justifica no sobre la directa protección de la libertad y la propiedad (pues poseen garantías específicas), sino sobre la «defensa del principio “democrático” en la dirección de la política tributaria, en cuanto procedimiento y estabilidad que confiere la ley».¹⁴⁵² En otras palabras, lo que asegura es la existencia de una participación, más que en la norma, en las orientaciones de la política tributaria, lo que, al estar en la ley, permite cierta permanencia. Este objetivo queda ubicado en el atributo de la calculabilidad que impone la seguridad jurídica.

De esta forma, estos autores trasladan la fuente de la garantía del contribuyente desde la participación a la seguridad jurídica, manifestada como una decisión pública y estable. En este sentido, GARCÍA NOVOA ha dicho que el fundamento del principio de reserva de ley está en la «certeza», que responde al principio de «tipicidad» y se traduce en que la aplicación del tributo se debe hacer con sometimiento a las descripciones normativas;¹⁴⁵³ en otras palabras, que frente a un derecho de injerencia (que no regula el ejercicio de la libertad sino que impone obligaciones,¹⁴⁵⁴ como el derecho tributario) surja como contrapartida la tipicidad, expresión de la seguridad jurídica que se «articula como un derecho a la previsión objetiva por los particulares de su propia situación jurídica que en materia tributaria serán las obligaciones tributarias, deberes y sanciones previstas para caso de incumplimiento».¹⁴⁵⁵ O, como dice SIMÓN ACOSTA, frente a un ordenamiento de injerencia, el sistema normativo se preocupa de establecer garantías (reserva de ley y tipicidad) que se traducen en el derecho del ciudadano a conocer las consecuencias de sus conductas.¹⁴⁵⁶ Asimismo, como establece PÉREZ ROYO, la tipicidad garantiza la aplicación de las leyes y elimina la arbitrariedad judicial, noción que se aplica en materia tributaria.¹⁴⁵⁷

¹⁴⁵² PÉREZ ROYO, F. (1985), pp. 64-65.

¹⁴⁵³ GARCÍA NOVOA, C. (2012), pp. 179, 197 y 198.

¹⁴⁵⁴ SIMÓN ACOSTA, E. (1999), p. 15.

¹⁴⁵⁵ GARCÍA NOVOA, C. (2012), p. 186.

¹⁴⁵⁶ SIMÓN ACOSTA, E. (1999), p. 15.

¹⁴⁵⁷ PÉREZ ROYO, F. (1991), p. 381.

Estas posturas, que reconocen como justificación de la reserva de ley tributaria la seguridad jurídica, no nos parecen adecuadas, ya que confunden dos normas distintas, la legalidad y la seguridad jurídica, y metodológicamente tienden a menospreciar el principio de legalidad, transformándolo en una idea limitada o inútil, desconociendo su importancia dentro del sistema de asignación de potestades, y su significado nuclear que da razón a los sistemas democráticos

Por último, otras justificaciones apuntan ya no a la participación, a la garantía de la propiedad y la libertad o a la seguridad jurídica, sino a la igualdad y generalidad en el actuar. En efecto, la razón de la reserva de ley residiría en la exigencia de un trato equivalente entre distintas categorías de ciudadanos, «preservando la paridad básica de posición de todos los ciudadanos y, por ende, la unidad del ordenamiento».¹⁴⁵⁸ Sobre esta aseveración cabe poca disputa, pero es posible discutir si esta justificación (función) es principal o secundaria.

En resumen, si bien no existe acuerdo sobre las razones que subyacen a la reserva de ley, sus distintos argumentos son la división de poderes, la «autoimposición», la exigencia del «procedimiento democrático», de «principio democrático» o de «protección a la libertad y propiedad», e incluso un «instrumento de trato uniforme».¹⁴⁵⁹ Queremos insistir en la presencia de la justificación de la reserva de ley como distribución de poderes y sometimiento del poder al ordenamiento jurídico, dado que esta argumentación es primaria, esencial y demarcatoria que repele y se cuida de posibles tiranías. En efecto, la reserva de ley tributaria se construye paradigmáticamente a objeto de distribuir facultades, dotando formal y materialmente al parlamento en su calidad de órgano representativo de la potestad de dictar textos que disciplinan los tributos, excluyendo en consecuencia a otros de tal posibilidad.

Hemos dicho que uno de los argumentos a favor de un sistema de decisiones basado en reglas es la idea del sometimiento del poder a la ley – ordenamiento jurídico– y a su exigencia de separación de poderes y distribución de facultades. Este rasgo impide que el aplicador deba volver a considerarlo todo, pues solo está llamado a pronunciarse respecto a las propiedades del

¹⁴⁵⁸ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (1993). *Jurisprudencia constitucional tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, p. 84.

¹⁴⁵⁹ Ver SIOTA ÁLVAREZ, M. (2010), pp. 211-212.

texto emanado del parlamento, evitando así considerar circunstancias relevantes distintas a las que en el texto se encuentran expresadas. En efecto, en un sistema con distribución de funciones el aplicador no puede cuestionar si la norma fijada por el parlamento es justa o si ponderó adecuadamente los intereses en juego: esta labor fue encomendada a otro y, como tal, ya fue efectuada.¹⁴⁶⁰

En este sentido, la división de poderes y su sometimiento al orden jurídico en materia tributaria es paradigmática e intensa, proviene de sus orígenes y actúa como razón de equilibrio. A su vez, funciona como mecanismo de protección tanto del poder ejecutivo (como acreedor de la obligación, condición del cual no puede ser privado razonablemente) como de los ciudadanos (en su dimensión de contribuyentes), en cuanto conocen el sistema y las obligaciones tributarias que poseen como miembros de dicha comunidad jurídica y por lo mismo, pueden prever razonablemente el efecto de sus actos y conductas. Estas características, parte esencial de nuestro Estado de derecho, son reiteradas en materia tributaria, con lo que se refuerza la preferencia general de un sistema de decisiones basado en reglas, dotando a las reglas sustanciales tributarias de una fuerza específica, otorgándoles a estas mayor densidad, que cómo señalamos, no se funda en las nociones generales de legalidad, sino en los rasgos propios de la regulación tributaria como mecanismo de distribución de roles, competencias y potestades. . Por esa razón, las resoluciones jurídicas se harán conforme a las circunstancias relevantes expuestas por el texto y no conforme a las que están fuera de él. Así, desde este aspecto formal, la regla adquirirá una notabilidad y una fuerza que la hacen difícil de derrotar.

En resumen, la reserva de ley y la seguridad jurídica impactan en el sistema de decisiones en torno a las reglas tributarias sustanciales, tanto en su esfera productora como en la aplicativa, dando densidad y peso a las reglas (a su texto) y, por tanto, haciendo más difícil la posibilidad de que el aplicador pueda superarla.

¹⁴⁶⁰ Ver capítulo 2. 2.3. y 2.4.

1.3. Legalidad y seguridad jurídica en la dimensión de producción de textos normativos

En nuestra tesis, la seguridad jurídica y la legalidad reiteran los argumentos que patrocinan un sistema de decisiones basado en reglas. Estas normas provocan un impacto en la producción normativa y en el aspecto aplicativo del derecho tributario, lo que se traduce en un reforzamiento de las reglas tributarias, haciéndolas más resistentes a decisiones que escapen a las circunstancias por ellas especificadas, lo que pasaremos a explicar de modo específico.

1.3.1. Elaboración de reglas. Relación de la ley con los reglamentos

El principio de reserva de ley como parte del principio de legalidad sirve para distribuir facultades, lo que, como afirma GARCÍA DE ENTERRÍA, permite solucionar un problema de «dualidad normativa» entre la ley que proviene de las asambleas y el reglamento que proviene del monarca. Para ello, se establecen materias cuya regulación queda entregada a la ley (y, con ello, al parlamento) como una manera de dotar a la supremacía de la ley de un contenido material (y no solo formal), excluyéndose, en consecuencia, estas materias de los reglamentos emanados del monarca. Las constituciones decimonónicas incorporaron preceptos expresos en ese sentido, especialmente en materia de presupuesto, impuestos y delitos y penas.¹⁴⁶¹

Actualmente sigue existiendo esta dualidad normativa consiste en que: conjuntamente con la potestad del parlamento de regular las materias sustanciales tributarias, el poder ejecutivo, tanto en Chile como en España, posee la facultad de dictar textos normativos con vigencia general y abstracta de rango inferior a la ley, denominados normalmente reglamentos.

En Chile, la Constitución de 1980 en su artículo 32¹⁴⁶² atribuyó al presidente de la República la facultad de regular todas aquellas materias que escaparan al dominio legal a través de los denominados reglamentos autónomos. Con esta maniobra, se abrió un ámbito de regulación propio del

¹⁴⁶¹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R. (2011), p. 251.

¹⁴⁶² «**Artículo 32.** Son atribuciones especiales del Presidente de la República: [...] **6.º** Ejercer la potestad reglamentaria en todas aquellas materias que no sean propias del dominio legal, sin perjuicio de la facultad de dictar los demás reglamentos, decretos e instrucciones que crea convenientes para la ejecución de las leyes.»

ejecutivo y otro propio del legislativo, lo que significaba un importante aumento en las facultades regulativas del poder ejecutivo, pero en la práctica esta idea ha sido muy marginal o inexistente. La razón es que el artículo 63 de la Constitución Política de la República, que regula las materias propias del ámbito legal, es tan amplio que lo excluido de este listado es muy limitado o, simplemente, no existe. Como botón de muestra de su vastedad señalamos su punto número 20, que dispone que es materia de ley «toda otra norma de carácter general y obligatoria que estatuya las bases esenciales de un ordenamiento jurídico». Por eso, en principio, toda regulación que reúna el carácter de general y abstracta (característica común de ley y reglamento) queda entregada a la ley y su límite es un supuesto muy genérico: la esencialidad de la regulación, que da un margen amplio de inclusión más que de exclusión. Tanto es así que autores como CORDERO han llegado a señalar que no existe tal dominio legal mínimo. La ley es la norma de clausura, por lo que el llamado reglamento autónomo posee la misma función que un reglamento de ejecución: «complementar, desarrollar o detallar la regulación legal. De tal forma, la distinción que se hace entre los dos tipos de reglamentos no tiene una base real, pues ambos aparecen dominados por el principio de primacía de la ley sobre las normas reglamentarias».¹⁴⁶³

En España, según afirman GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ y la STCE de 14 de junio de 1982, «no existe una reserva reglamentaria».¹⁴⁶⁴ En consecuencia, el rol del reglamento es siempre de subordinación a la ley. En un Estado de derecho democrático resulta lógico que sea así, dado que el reglamento como expresión de voluntad subalterna de la Administración no puede afectar a las decisiones del órgano representativo expresadas mediante ley. Así, el «reglamento puede solo complementar la ley, en ningún caso derogarla ni suplirla, ni menos aún limitarla o excluirla».¹⁴⁶⁵

En materia tributaria, tradicionalmente se ha entendido que la reserva de ley como «distribución de potestades» que implica exclusión y adjudicación se puede presentar de dos modos: «absoluto», sin admitir matices y donde existe

¹⁴⁶³ CORDERO QUINZACARA, E. (2009). *El sentido actual del dominio legal y la potestad reglamentaria*. En *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, XXXII, p. 434.

¹⁴⁶⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R. (2011), pp. 250-251.

¹⁴⁶⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R. (2011), p. 248.

una prohibición absoluta de regulación de la materia sometida a reserva por medio de otra fuente distinta a la ley, o «relativo», que permite una cooperación del reglamento, pero subordinado a la ley. En este último supuesto, la reserva de ley se especifica como un mandato graduable, pues permite que la Administración, a través de los reglamentos, pueda tener cierta participación en la regulación: a mayor intensidad de la reserva legal, el rol del reglamento será más «detallador», es decir, solo podrá especificar supuestos generales; en cambio, a menor intensidad, podrá no solo especificar sino también «complementar»¹⁴⁶⁶ o desarrollar, agregando circunstancias o cualidades a lo especificado en la ley. No obstante el uso extendido de esta diferenciación, el derecho positivo actual lo cuestiona, dado que en un mismo sistema tributario conviven materias en que se permitirá una mayor presencia de la regulación de rango inferior a la ley, mientras que en otras, simplemente, estará prohibida, por lo cual, más que una situación abstracta y genérica, se prefiere un análisis particular dependiendo de las categorías de tributo y de los elementos de la obligación tributaria que se pretenden disciplinar.

En Chile, la doctrina¹⁴⁶⁷ y los tribunales tradicionalmente han entendido que la reserva de ley es intensa, considerándose que rige un sistema de reserva «absoluto u ortodoxo atenuado».¹⁴⁶⁸ Esta calificación, desde luego, muestra que hay materias prohibidas a la potestad reglamentaria y otras donde existiría alguna flexibilidad, pero lo interesante es que transmite la idea de una fuerte intensidad del principio de reserva de ley, con una vocación de veto a la regulación mediante otras fuentes jurídicas distintas a la ley.

Por lo tanto, la reserva de ley se presenta en esta esfera como un mandato al parlamento para que elabore textos que se refieran, de forma genérica o precisa, a todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria: hecho imponible, sujeto obligado al pago, proceso de determinación de la base

¹⁴⁶⁶ «Complemento: cosa, cualidad o circunstancia que se añade a otra para hacerla íntegra o perfecta.» RAE (2014). Disponible en: <http://lema.rae.es/drae/>

¹⁴⁶⁷ MASSONE PARODI, P. (2013), p. 115; ASTE MEJÍAS, C. (2013), pp. 11-13 y 31-33; EVANS DE LA CUADRA, E. y EVANS ESPÍNEIRA, E. (1997), p. 71; NAVARRO BELTRÁN, E. (2008), p. 82. MASSONE, EVANS y NAVARRO incluyen dentro del principio de reserva de ley tributaria las infracciones y sanciones. Creemos que no hay texto en que apoyar esa afirmación y que esto es propio de la reserva penal, no tributaria.

¹⁴⁶⁸ Esta terminología es usada por AVILÉS HERNANDEZ, V. M. (2005), p. 100. Para este autor, en materia tributaria solo rige una potestad reglamentaria de ejecución reducida en cuanto a su contenido.

imponible, tasas (alícuotas) y exenciones.¹⁴⁶⁹ El ejecutivo, a través de su reglamento, solo puede proponer textos referidos «a detalles», «aspectos menores» dentro de un campo previamente delimitado por el texto legal, donde la función ejecutiva del reglamento es meramente de concreción. Esta manera de entender la reserva de ley implica, en primer lugar, la prohibición de regulación a través de un reglamento en algunas materias y, en segundo término, la prohibición de que la ley contenga cláusulas generales que delegan la determinación de la obligación tributaria. En este sentido, el Tribunal Constitucional chileno señaló en causa rol 718/2007 de fecha 18 de noviembre de 2007, en su considerando trigésimo tercero: «Que, en suma, si bien el principio de reserva legal no impide que se pueda entregar a la potestad reglamentaria de ejecución aspectos de detalle técnico de la obligación tributaria, es del caso reiterar que le corresponde al legislador señalar con precisión los parámetros, límites y ámbito de acción de la misma. En otras palabras, resulta contraria a la Constitución Política de la República la circunstancia de que la ley otorgue a la autoridad administrativa facultades discrecionales o genéricas para la regulación de los elementos esenciales de la obligación tributaria. De modo que si el tributo no se encuentra completamente determinado en la ley –por las características propias de toda obligación tributaria–, debe a lo menos ser determinable, sobre la base de los criterios claros y precisos fijados al efecto por el propio legislador, cumpliéndose así el mandato constitucional en cuanto a que solo le compete a aquel el establecimiento de tributos, como asimismo su modificación o supresión».¹⁴⁷⁰ De hecho, reafirma esta idea la circunstancia de

¹⁴⁶⁹ MASSONE PARODI, P. (2013), p. 115.

¹⁴⁷⁰ Otras sentencias en igual sentido: rol n.º 183, de 17 de mayo de 1994, entiende que se cumple el requisito de legalidad, bastando que la norma señale un proceso de determinación que permitan «por medio de simples cálculos regulados por la misma ley, llegar a una precisa determinación, respetándose de esta manera el requerimiento constitucional de que sea la voluntad del legislador y no la de otros la que conduzca a establecer la exacción de que se trate» En el mismo sentido: STCCH rol 773/2007 y 759/2007. La Corte Suprema también ha emitido fallos en la misma línea: sentencia de fecha 28 de enero de 1992, rol n.º 16.293–1991, donde declaró inconstitucional un precepto artículo 43 de la ley de rentas municipales, que especificaba que los derechos por servicios, concesiones o permisos no fijados por ley, se determinarían mediante una ordenanza municipal. Frente al tributo cobrado en un caso, su forma, proporcionalidad y progresión no estaban determinados por ley, lo que constituía una cuestión esencial a juicio del tribunal, pues así es como debe hacerse efectiva la igualdad tributaria, basada en la idea de sacrificio semejante (considerando 7 y 8); implicaba dejar al albedrío de la autoridad municipal la implantación de derechos (tasas), abriendo paso a la arbitrariedad (considerando 9); y, por último, constituía una delegación de facultades no autorizada por la Constitución desde la labor legislativa a la autoridad edilicia (considerando 11) (SCS causa rol 9082–14, de fecha 19 de noviembre de 2014).

que existe un solo reglamento importante dentro del orden jurídico tributario: el impuesto a las ventas y servicios (Decreto Supremo n.º 55 del Ministerio de Hacienda de 1977). En efecto, la Ley de Impuesto a la Renta¹⁴⁷¹ no posee reglamento y no existen otros más que para cuestiones menores, como la contabilidad agrícola.¹⁴⁷²

El fundamento de la reserva de ley absoluta atenuada que existe en Chile se construye: a) desde la historia de los textos constitucionales que han consagrado el principio de reserva de ley que, como se indicó, ha seguido una tendencia evolutiva hacia una mayor concreción y especificación de las materias sujetas a reserva;¹⁴⁷³ b) desde el propio texto constitucional que desarrolla las materias sujetas a reserva, es decir, los tributos y los elementos que lo configuran, tanto en identidad como en cuantía, y sus exenciones (artículo 19 n.º 20 y artículo 63 n.º 14 en relación al artículo 65 n.º 1); y c) desde los términos usados por los textos constitucionales textos consistente en el empleo de expresiones categóricas que desarrollan este principio, como el artículo 63, que se inicia con la frase «solo son materia de ley» (lo que comporta que únicamente la ley podrá regular estas materias), o el artículo 19 n.º 20, que señala que será la ley la que «fije» (*fijar* significa: «1.º Hincar, clavar, asegurar un cuerpo a otro. [...] 3.º Hacer fijo o estable algo. 4.º Determinar, limitar, precisar, designar de un modo cierto»).¹⁴⁷⁴ La misma norma utiliza, además, la expresión «establecer tributos», cuyo sentido natural y obvio significa «fundar, instituir» u «ordenar, mandar, decretar». ¹⁴⁷⁵ Como decíamos, estas palabras se han entendido como un mandato categórico al legislador en el sentido de hacer una determinación precisa y completa del tributo en todos sus elementos, limitándose de este modo la función regulativa de la Administración.

Sin perjuicio de lo anterior, que viene a ser la posición con mayor respaldo, varias consideraciones podrían cuestionar la utilización de la idea de «reserva legal absoluta atenuada», derivando a una noción en la que se permitiría la

¹⁴⁷¹ En este cuerpo normativo con 108 artículos se regula el impuesto de primera categoría, que sería en España (en algún sentido) equivalente al impuesto de sociedades, el impuesto de segunda categoría y el impuesto global complementario, equivalentes en España I IRPF y al impuesto adicional equivalente al IRPNR.

¹⁴⁷² MASSONE PARODI, P. (2013), p. 227.

¹⁴⁷³ Ver capítulo 5. 1.2.2.2.

¹⁴⁷⁴ RAE (2014). Disponible en: <http://lema.rae.es/drae/>

¹⁴⁷⁵ RAE (2014). Disponible en: <http://lema.rae.es/drae/>

existencia de parcelas que admitirían una participación mayor (siempre subordinada a la ley) de fuentes distintas a la ley. En efecto, en Chile estimamos que determinados antecedentes debieran mover a la doctrina al reexamen de esta idea: el rol de las circulares y oficios del Servicio de Impuestos Internos, que corresponden abstractamente a interpretaciones emanadas de la autoridad administrativa, pero que en los hechos se transforman en verdaderas regulaciones que especifican o complementan las disposiciones legales al tener fuerza vinculante para los funcionarios del SII;¹⁴⁷⁶ el impuesto territorial, donde la regulación de la base imponible está entregada al SII (artículo 3 de la Ley 17.235); y los tributos municipales, especialmente donde existen prestaciones del municipio, en los cuales se permite que la base imponible sea determinada a través de ordenanzas municipales (artículo 42 de la Ley de Rentas Municipales DL 3.063 de 1979).¹⁴⁷⁷ No obstante nuestra creencia que es necesario revisar las nociones que predominan en la doctrina nacional, insistimos en lo sustancial: primero, que en la regulación de los tributos la ley, en Chile, siempre estará presente; y segundo, que la intensidad que se permite a la concurrencia de otras fuentes en la regulación de los tributos podrá ser más o menos intensa, pero siempre subordinada a la ley.

En España, la doctrina y la jurisprudencia entienden genéricamente que se trata de un sistema de reserva de ley «relativo». El parlamento, mediante ley,

¹⁴⁷⁶ Los artículos 6 y 7 de la ley orgánica del SII establecen al director nacional como jefe superior del servicio. Los artículos 6 del código tributario letra A números 1 y 2 establecen la facultad de interpretar las leyes tributarias e impartir instrucciones; el artículo 6 del código tributario y el 19 de la ley orgánica obligan a los directores regionales a subordinarse a las instrucciones y normas emanadas del director nacional; por último, el artículo 7 de la ley orgánica de bases generales de la Administración del Estado establece el carácter jerarquizado y disciplinado de la Administración y la obligación de los funcionarios de obedecer las órdenes de sus superiores. Todo este entramado de reglas provoca que las interpretaciones que emite el director nacional, al ser obligatorias para los funcionarios, se apliquen en sus actos y fiscalizaciones, adquiriendo una enorme fuerza fáctica, equivalente a una co-regulación. Es interesante constatar que las circulares se transforman en verdaderas regulaciones; por ejemplo, el artículo 70 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que regula la aplicación de la presunción ahí contenida, por la cual las rentas son equivalentes a los gastos de vida e inversiones, donde se llega a decir que determinadas normas del Código Civil no son aplicables y, en su reemplazo, se crea una presunción administrativa de permanencia de bienes en manos de los contribuyentes (circular 8 de febrero del año 2000, que deroga la anterior circular de noviembre de 1997); también se puede señalar que a raíz de la última reforma tributaria (Ley 20.780), las circulares que dan cuenta de las nuevas normas que disciplinan el impuesto a la renta son más de trescientas páginas, que son verdaderas especificaciones de los textos legales (circulares 66 a 71 de julio de 2015).

¹⁴⁷⁷ Es pertinente señalar que una corriente jurisprudencial del Tribunal Constitucional ha entendido que las tasas y, en general, cualquier pago que se haga contra una contraprestación de un órgano público, no son tributos, STCE 1034/08, 1063/08, 1295/09 y 1405/2010.

debe incorporar un mínimo de regulación capaz de orientar aquello que los reglamentos regulan,¹⁴⁷⁸ es decir, el grado de la reserva es menos intenso, con lo cual se permite al reglamento una función no solo especificadora sino también «complementadora» o «desarrolladora» de la ley. Si bien se utiliza esta idea de reserva de ley relativa, existen distintas zonas donde la intensidad de la reserva varía, trazando un arco que va desde la prohibición de regulación hasta una regulación detallista y, luego, hasta otra complementaria. Todo esto está marcado por fallos del Tribunal Constitucional, que ha desmembrado este principio hasta tal punto que algunos autores, como SIOTA y FALCÓN Y TELLA, han llegado a señalar que la determinación de aquello que debe ser regulado por ley o por el reglamento debe analizarse caso por caso.¹⁴⁷⁹

En España, con un derecho constitucional democrático de corta tradición, los argumentos en que se funda la existencia de un sistema de reserva de ley relativo son: a) que los textos que regulan esta materia son exiguos; b) que estos textos utilizan términos no categóricos ni excluyentes, como podrían ser «solo o exclusivamente la ley regulará», usando fórmulas literales más livianas, como «con arreglo a la ley» o «mediante ley» o la «ley regulará», con lo cual, el significado que se puede atribuir es que el requerimiento no es absoluto o excluyente,¹⁴⁸⁰ conforme se dijo con anterioridad; y c) argumentos pragmáticos y de adaptabilidad, por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de finalidades constitucionales o legales.¹⁴⁸¹

Conforme lo señalado, la construcción de la noción de reserva de ley en materia tributaria en España como «reserva de ley relativa», tal y como la ha desarrollado el Tribunal Constitucional español,¹⁴⁸² no responde factualmente a una conceptualización única, sino que se mueve en un abanico de situaciones

¹⁴⁷⁸ STCE de 5 de diciembre de 1995, 185/1995, Fundamento Jurídico 6.c. «El contenido y la amplitud de la regulación pueden variar, pero en todo caso es necesario que la ley incorpore un mínimo de regulación material que oriente la actuación del reglamento y le sirva de programa o marco» (refiriéndose a la determinación de la cuantía de precios públicos).

¹⁴⁷⁹ SIOTA ÁLVAREZ, M. (2010), pp. 207-208; FALCÓN Y TELLA, R. (1999), pp. 720-721.

¹⁴⁸⁰ ANDRÉS AUCEJO, E. (2013), p. 122.

¹⁴⁸¹ STCE 221/1992, de 11 de diciembre, Fundamento Jurídico 7; 150/ 2003, de 15 de julio, Fundamento Jurídico 3; y 99/1987, de 11 de junio, Fundamento Jurídico 3.

¹⁴⁸² STCE, 73/2011 de 19 de mayo, Fundamento Jurídico 3; 121/2005, de 10 de mayo, Fundamento Jurídico 5; 221/1992, de 11 de diciembre, Fundamento Jurídico 5; y 19/1987, de 17 de febrero, Fundamento Jurídico 4.

marcadas por una permeabilidad variable a la regulación reglamentaria que flexibiliza el principio de reserva de ley.¹⁴⁸³

Este abanico se basa en la exigencia positiva de que la ley debe concurrir con «un contenido (desarrollo) mínimo»¹⁴⁸⁴ (73/2011, 19 de mayo, Fundamento Jurídico 5), contrario entonces a las cláusulas generales, es decir, según ha expuesto el Tribunal Constitucional español, la fijación de una «regulación material que oriente la actuación del reglamento o le sirva de programa o marco» (STCE 102/2005, 20 de abril Fundamento Jurídico 7).¹⁴⁸⁵ En sentido contrario, significa una doble prohibición: la imposibilidad de que la Administración participe en esta área y el veto de la delegación general de la determinación de la obligación y sus elementos, de tal forma que sea la autoridad quien termine regulando el tributo (73/2011, 19 de mayo, Fundamento Jurídico 3). Este es el sentido de la colaboración del texto reglamentario de subordinación, desarrollo y complementariedad (STCE 102/2005 de 20 de abril Fundamento Jurídico 3).¹⁴⁸⁶

Tras ese contenido mínimo, la importancia de la intensidad de la ley puede variar, con lo cual la participación en la regulación por parte del reglamento podrá ser mayor o menor. El Tribunal Constitucional español ha establecido distintos casos referidos al alcance de la colaboración del reglamento (STCE 102/2005 o 73/2001), que dependerá de varios factores: 1) la naturaleza de la obligación tributaria: si lo que se crea y ordena son impuestos, la reserva de ley es más intensa que si son tasas u obligaciones de «carácter sinalagmático» (STCE 19/1987, de 17 de febrero, Fundamento Jurídico 4; STCE 37/1981, de 16 de noviembre, Fundamento Jurídico 4; STCE 185/1995, de 5 de diciembre, Fundamento Jurídico 5; STCE 233/1999, de 16 de diciembre, Fundamento Jurídico 9; STCE 132/2001, de 8 de junio, Fundamento Jurídico 5; y 63/2003, de 27 de marzo, Fundamento Jurídico 4), lo que significa que en materia de impuestos se exige una regulación legal más detallada y el reglamento puede participar en menor grado; 2) elementos de la obligación: el Tribunal

¹⁴⁸³ Ver FERNÁNDEZ AMOR, J. y MASBERNAT, P. (2013) *La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: aportaciones para un debate*. En *Revista de Estudios Constitucionales de la Universidad de Talca* (2), pp. 528 y ss.

¹⁴⁸⁴ GARCÍA NOVOA, C. (2012), p. 180.

¹⁴⁸⁵ STCE 102/2005, de 20 de abril, Fundamento Jurídico 7; 233/1999, de 16 de diciembre, Fundamento Jurídico 19; y 185/1995, de 5 de diciembre, Fundamento Jurídico 6.

¹⁴⁸⁶ STCE 185/1995, de 5 de diciembre, Fundamento Jurídico 5; y 150/2003, de 15 de junio, Fundamento Jurídico 3.

Constitucional español diferencia que «el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible» y menor «cuando se trata de regular otros elementos, como el tipo de gravamen y la base imponible, esto es, lo que respecta a la cuantificación» (STCE 233/1999, de 16 de diciembre, Fundamento Jurídico 9; y 150/2003, de 15 de julio, Fundamento Jurídico 3). Así, la STCE 221/1992 de 11 de diciembre, Fundamento Jurídico 7, señalaba: «No puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base.» Un buen ejemplo de ello es la aplicación de este criterio a la autorización a que se somete la base imponible de impuestos sobre sociedades en su artículo 10.3 del Real Decreto 4/2004 de 5 marzo. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo el resultado contable determinado conforme al plan general de contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre.¹⁴⁸⁷

Este acercamiento operatorio del principio de reserva de ley, fundado en razones de eficacia, la potestad reglamentaria de la Administración actúa promoviendo un *vínculo enfático* y, en algunos casos, *categórico* del texto de la ley por encima de la potestad reglamentaria.¹⁴⁸⁸ Es categórico en el sentido de que, tanto en Chile como en España, se exige que se baste a sí mismo, por un lado, impidiendo que se traspase la decisión regulatoria y obligando a fijar por lo menos un marco (contrario a las cláusulas generales), y por otro, prohibiendo la participación autónoma de la potestad reglamentaria, en general, y en particular, vetando la participación regulatoria distinta a la ley en lo que se refiere a los parámetros identitarios del tributo; y es enfático en cuanto que permite la participación, siempre subordinada al texto, ya sea en sentido *detallador* o *complementador* (más propio en algunos tributos, como las tasas), y en lo que afecta a la disciplinarización de la cuantificación de la obligación tributaria. La subordinación requerida, reclama dos supuestos: una cierta autosuficiencia, no

¹⁴⁸⁷ GARCÍA NOVOA, C. (2012), p. 181.

¹⁴⁸⁸ Los términos categóricos y enfáticos son usados por ÁVILA, H. (2012), pp. 241 y ss.

absoluta, por la cual el subordinado es capaz de bastarse con la regla para desarrollar el reglamento, y un ligamen al texto, esto es, que lo disciplinado por el reglamento sea autorizado expresa o tácitamente, quedando circunscrito a lo que se desprende de él, y que en ningún caso cree nuevas condiciones o modifique las existentes.

De esta forma, la legalidad exige formalmente la regulación de los aspectos sustanciales del tributo por medio de los textos legales, mientras que materialmente prohíbe la participación de otras fuentes normativas inferiores en lo relativo a la identidad y cláusulas generales, a la vez que las subordina y priva de autonomía respecto de otras materias que afecten al tributo y a sus elementos esenciales.

Esta exigencia formal y material, que requiere de una importante autonomía en algunas materias absolutas y en otras genéricas, dota a estos textos de una mayor densidad, que se traducirá aplicativamente, en el requerimiento de argumentos contundentes que permitan su derrotabilidad, lo que veremos más adelante.

1.3.2. Elaboración de reglas y seguridad jurídica

En materia tributaria, los distintos factores (como la percepción de que se trata de un ordenamiento de «injerencia» y «gravoso»¹⁴⁸⁹ que mezcla fines recaudatorios y otros destinados a alentar o desanimar determinadas conductas; el requerimiento de «practicabilidad» de sus reglas;¹⁴⁹⁰ el modelo económico en que se insertan los ordenamientos jurídicos que analizamos y que está basado en la libre iniciativa -emprendimiento personal-,¹⁴⁹¹ etc.)¹⁴⁹² atribuyen a la seguridad jurídica una especial relevancia que otorga a los textos legales que configuran el derecho tributario, especialmente en su parte sustantiva, una mayor resistencia frente a nuevos textos legales, cambios intempestivos o sorpresivos o textos con condiciones aplicativas más amplias. En efecto, la seguridad jurídica requiere que el sistema jurídico genere condiciones adecuadas de cognoscibilidad, confianza y calculabilidad. De esta forma, la

¹⁴⁸⁹ PALAO TABOADA, C. (1997) (2009), pp. 63 y 64.

¹⁴⁹⁰ NEUMARK, F. (1974), pp. 406-436.

¹⁴⁹¹ XAVIER, A. (1975), pp. 1286-1287.

¹⁴⁹² ÁVILA, H. (2012), p. 54.

seguridad jurídica se transforma en una indicación para el hacedor de textos legales que repercutirá en el plano aplicativo y que funciona como una exhortación técnico-jurídica para generar dichas condiciones adecuadas, bajo la amenaza de que en casos graves (incertidumbres o quiebres importantes de la confianza) podrá dar lugar a la anulación del texto, constituyendo a la vez una indicación para quien controla, que impone el deber de anular si se produce tal contravención.

1.3.2.1. Seguridad y confianza como límite a la retroactividad

Una primera demostración de que las reglas tributarias sustantivas adquieren mayor densidad se encuentra en lo que ÁVILA observa como transición entre el presente y el pasado y que consiste en el respeto a las situaciones ocurridas, que impacta en la confianza y que limita el llamado efecto retroactivo de las reglas. La retroactividad de una norma sucede si el inicio de su actividad afecta a situaciones ocurridas antes de su existencia como tal (de su fecha publicación),¹⁴⁹³ produciendo un efecto desfavorable, como un mayor gravamen, sea por un aumento de la tasa, por un cambio en la forma de determinación de la obligación o por la desaparición de un beneficio. Dentro de la retroactividad, se distingue entre la llamada «auténtica o propia», que afecta a hechos jurídicos pasados y concluidos (por ejemplo, una norma que modifique retroactivamente exenciones sobre periodos ya declarados),¹⁴⁹⁴ y la «impropia o no auténtica», que sucede en el supuesto de que la norma repercuta sobre eventos que aún están ocurriendo y no han concluido,¹⁴⁹⁵ como es el caso de las modificaciones

¹⁴⁹³ Ver MACHO PÉREZ, A. (2005). *El principio de irretroactividad en materia tributaria*. Tesis de doctorado. Barcelona: Universidad Pompeu Fabra, pp. 109 y ss. y 174 y ss.; también SÁNCHEZ PINO, A. (2001) p. 175; FLORES ZAVALA, E. (1969), pp. 154 y ss.

¹⁴⁹⁴ En Chile, en el año 1959, se dictó el D.F.L. 2 ley de fomento habitacional, que en su artículo 36 eximía de los impuestos a la renta a los depósitos en cuenta para ahorro de la vivienda, sus reajustes e intereses. En el año de 1964, con fecha 15 de mayo de 1964, se dictó la Ley 15.575, que en su artículo 116 aclaraba el artículo 36, en el sentido de que solo estaban exentos los reajustes e intereses y no los depósitos. Al hacerse de esta manera, se estaban afectando las ganancias o rentas generadas durante cuatro años que correspondían a cuatro períodos tributarios. La Corte Suprema determinó improcedente la aplicación de esta norma en cuanto que intentaba gravar el valor de depósitos que la ley declaraba exentos (Corte Suprema Enrique Dueñas Grant con Impuestos internos). En España, ver STCE 234/2001, Fundamento Jurídico 7 y 8, que declara retroactivo el término de una exención para los que han adquirido productos bajo el amparo de la normativa que les concedía dicho beneficio tributario, obligándolos «a tributar también por las existencias que, en la fecha de entrada en vigor de la nueva ley, tengan en su poder, en bruto o incorporadas a otros productos».

¹⁴⁹⁵ Ver STCE 126/1987, Fundamento Jurídico 12; SPISSO, R. (2000) *Derecho constitucional tributario: principios constitucionales del gasto público. Doctrina judicial de la corte Suprema de Justicia de la Nación*. Buenos Aires: Depalma, pp. 309 y ss.

de base imponible o tipos (tasas) de tributos cuya época de determinación se encuentra en curso. Así, por ejemplo, una norma que se publica a mediados de año podría modificar la tasa del impuesto de hechos ocurridos ese mismo año.¹⁴⁹⁶

Tanto la legislación española como la chilena consagran en su derecho común el principio de irretroactividad de las leyes a nivel legal (artículo 9 del Código Civil chileno¹⁴⁹⁷ y artículo 2.3 del Código Civil español), con lo cual el límite afecta al aplicador y no al legislador que, mediante la elaboración de un texto legal, podría consagrar la retroactividad expresa o tácitamente, afectando a situaciones pasadas. Ambos países mantienen idéntica regulación en materia tributaria. La Ley General Tributaria, en su artículo 10.2, señala que salvo que la ley disponga algo distinto, no tendrá efecto retroactivo, mientras que el artículo 3 del Código Tributario indica que las leyes tributarias solo podrán afectar a los hechos que ocurran después de su vigencia. También en ambos ordenamientos se consagra a nivel constitucional una prohibición de retroactividad de las normas penales a excepción de que las infracciones y sanciones sean más favorables respecto de casos no firmes en el artículo 19 n.º 3 de la Constitución Política de la República y el artículo 9.3 de la Constitución española.

Así, el legislador podrá establecer regulaciones que afecten a situaciones anteriores a su publicación. Sin embargo, en materia tributaria, en ambos países el desarrollo jurisprudencial ha tendido a limitar la posibilidad de que las leyes tributarias tengan un alcance retroactivo, por lo menos en lo desfavorable al contribuyente,¹⁴⁹⁸ lo que da cuenta de que el orden jurídico tributario posee una mayor densidad y obliga al legislador a respetar las situaciones ya acontecidas,

¹⁴⁹⁶ La doctrina alemana ha distinguido entre normas retroactivas auténticas o propias (afectan a situaciones concluidas) y normas retroactivas impropias o no auténticas (afectan a situaciones no concluidas). Sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán (*Bundesverfassungsgericht*), Sala II, de 31 de mayo de 1960 (BVerfGE 11, 139); Sala II, de 19 de diciembre de 1961, (BVerfGE 13, 261); STCE 173/1996, Fundamento Jurídico 5, donde la norma cuestionada incrementó la deuda de un impuesto periódico, la llamada tasa fiscal sobre el juego, antes de que finalizara el correspondiente período impositivo. Ver MACHO PÉREZ, A. (2005), pp. 401 y ss.

¹⁴⁹⁷ En Chile, complementa este artículo la ley sobre efecto retroactivo de las leyes de 1861, cuyo objeto es, según dispone su artículo 1, resolver los conflictos de aplicación de leyes dictadas en distintas épocas.

¹⁴⁹⁸ MACHO PÉREZ, A. (2005). pp. 462-463 y 567-568; ver también SÁNCHEZ PINO, A. (2001), pp. 175 y ss.

limitando de ese modo la libertad de configuración normativa atribuida al poder legislativo.¹⁴⁹⁹

En efecto, en Chile la Excelentísima Corte Suprema¹⁵⁰⁰ y el Tribunal Constitucional¹⁵⁰¹ entienden la retroactividad como un límite a la libertad de configuración jurídica cuando afecte a la confianza y los derechos adquiridos. En España, de forma más contundente, el Tribunal Constitucional español también ha expuesto el mismo límite, así como el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.¹⁵⁰²

Para darle solidez a nuestra teoría de que la seguridad jurídica otorga mayor resistencia a las reglas sustantivas tributarias, lo que se manifiesta en la limitación de la retroactividad, el fundamento de la limitación debiera ser la seguridad jurídica o sus manifestaciones. Conforme a ello, debemos pronunciarnos sobre las razones existentes para limitar la retroactividad.

Hay quienes la achacan a la legalidad, pues exige la concurrencia de una ley previa, cuestión que no se cumple en el supuesto de que una ley afecte a situaciones pasadas.¹⁵⁰³ Esta teoría se aviene a los requisitos del derecho penal, donde se exige la existencia de una ley escrita previa que actúe como límite para el efecto retroactivo,¹⁵⁰⁴ pero olvida que en materia penal existen textos constitucionales expresos donde se prohíbe este tipo de efecto en lo desfavorable y se acepta en lo favorable. No compartimos esta perspectiva en materia tributaria: la legalidad tributaria dispone que la regulación se exprese de

¹⁴⁹⁹ Como se señalaba, en ninguno de estos ordenamientos se encuentra expresamente prohibida la retroactividad de las leyes, cuestión que sí ocurre en otros sistemas jurídicos como el de México, donde el artículo 14 de la Constitución establece una prohibición general de retroactividad; lo mismo pasa en Perú (artículo 103 de la Constitución de 1993), Portugal (Constitución de 1976), Brasil (artículo 150 de la Constitución de 1988), Colombia (artículo 363 de la Constitución de 1991) y Suecia (Constitución de 1975, capítulo 2, artículo 10.2 en que, con algunas excepciones, se prohíbe específicamente el efecto retroactivo en materia de impuestos).

¹⁵⁰⁰ SCS de 3 de octubre 1966, rol 7084, «Ford Motor Co», inaplicabilidad; de 8 de julio de 1967, autos «Esso Estándar Oil Co (Chile) SAC», inaplicabilidad; ambos declaran inadmisibles el artículo 131 de la Ley 15.575, en cuanto que elimina una exención y aplica impuestos a los beneficios de los bonos dólares, por atentar contra derechos adquiridos.

¹⁵⁰¹ STCCH de 10 de febrero de 1995, rol 207/1995; de 12 de marzo de 1997, rol 4258/96; y de 5 de agosto de 2010, rol 1452/2009.

¹⁵⁰² STJCE de 3 de diciembre 1998, C-381/97; de 8 de junio de 2000, C-396/98; de 11 de julio de 2002, C-62/00, y de 26 de abril de 2005, C-376/02.

¹⁵⁰³ GARCÍA VIZCAINO, C. (1996). *Derecho tributario, tomo I*. Buenos Aires: Depalma, pp. 195-196. La autora entiende que el fundamento de la irretroactividad está en el principio de legalidad, en cuanto que exigiría una ley *previa*. Es requisito de la legalidad que el contribuyente conozca de antemano la existencia de la obligación y su mensuración.

¹⁵⁰⁴ MIR PUIG, S. (2015), p. 116.

una forma determinada, y esta es la ley. No se manifiesta sobre al alcance en el tiempo de los supuestos que pueda considerar una hipótesis normativa, por lo cual, si bien la legalidad propone la exigencia de ley previa, esta no cubre la posibilidad de que afecte a situaciones anteriores a su dictado.

Otra justificación tradicional es que la retroactividad está prohibida en los casos en los que transgreda la protección del derecho de propiedad, específicamente en los derechos adquiridos. Desde este punto de vista, cuando un sujeto se coloca en una hipótesis normativa cuya consecuencia es una forma de determinación de la obligación tributaria, crea un supuesto de naturaleza jurídica patrimonial que se incorpora al patrimonio del sujeto, de modo que queda protegido por la garantía del derecho de propiedad, limitando las facultades del legislador.¹⁵⁰⁵ En Chile, este ha sido el principal argumento contra la retroactividad.¹⁵⁰⁶ La Constitución de la República garantiza el derecho de propiedad sobre toda clase de bienes corporales e incorporeales. A su vez, la legislación civil (en su artículo 565 del Código Civil) señala que son cosas incorporeales «las que consisten en meros derechos, como los créditos y las servidumbres activas».¹⁵⁰⁷ Conforme a estas normas, los tribunales daban una interpretación, atribuyendo a los derechos el carácter de bienes incorporeales que se encontraban sujetos a la garantía de la propiedad. Pero, además, la idea de «derechos» se empezó a extender hasta tal punto que en su máxima expresión

¹⁵⁰⁵ STCCH de 10 de febrero de 1995, rol 207/1995, considerando 63, señala «que fue precisamente el hecho de celebrar el referido contrato de adquisición de dichas acciones preferidas lo que determinó indefectiblemente la incorporación al patrimonio de los accionistas de los derechos establecidos en la legislación vigente a la época de su adquisición. (“derecho a acordar no repartir dividendos con capitalización por el solo ministerio de la ley y emisión de acciones con preferencia”). Fue, efectivamente, aquel hecho la circunstancia fáctica con aptitud suficiente para traer como consecuencia la incorporación inmediata de un derecho de carácter patrimonial, protegido por la garantía consagrada en el artículo 19, n.º 24, de la Constitución Política y, por lo tanto, estableciendo una limitación a las atribuciones del legislador en el sentido de carecer de facultades para alterarlo, menoscabarlo o anularlo por una norma posterior». Esta sentencia es criticada, en cuanto que confunde el control de constitucionalidad entre el plano objetivo garantizado y el control abstracto con los efectos subjetivos o la situación subjetiva del daño producido por el cambio de la legislación, que podría dar lugar a derecho a reclamar indemnizaciones, por ALDUNATE, E. (1995). *Deficiencias en la argumentación jurídica. Comentario crítico al fallo del Tribunal Constitucional librado en la causa rol n.º 207*. En *Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso*, XVI, pp. 35-36.

¹⁵⁰⁶ SCS de 3 de octubre de 1966, rol 7084, «Ford Motor Co», inaplicabilidad; de 8 de julio de 1967, «Esso Estándar Oil Co (Chile) SAC», inaplicabilidad; de 9 de julio de 2014, rol 5.346-2013, considerando 6; STCCH de 10 de febrero de 1995, rol 207/1995, considerandos 54, 55, 63, 65 y 66. ASTE MEJÍAS, C. (2013), p. 23.

¹⁵⁰⁷ El artículo 576 del Código Civil, complementa esta norma señalando que «las cosas incorporeales son derechos reales o personales».

incluye diversos poderes, facultades, beneficios o situaciones con y sin efecto patrimonial, ocurridas como consecuencia de actuaciones administrativas, de leyes o de simples hechos, por lo que merecen protección constitucional a través del derecho de propiedad y el recurso de protección.¹⁵⁰⁸ Así, se empezó a hablar y a reconocer la existencia de «propiedad sobre el empleo», «propiedad sobre una concesión», «propiedad sobre una concesión de un bien nacional de uso público», «la calidad de estudiante universitario (...) configura una especie de propiedad sobre los derechos incorporales», «propiedad sobre la facultad de desempeñarse como consejero de una Asociación Gremial» [...].¹⁵⁰⁹

Este proceso, denominado «propietarización de los derechos»,¹⁵¹⁰ ha sido criticado por distintas razones que van desde la extensión de la noción de derecho hasta situaciones que no lo son, produciéndose su «cosificación»¹⁵¹¹ o «inflación».¹⁵¹² Según el profesor GUZMÁN, los derechos en la legislación chilena son los «derechos reales», que son taxativos, y los «personales», que se tienen respecto de alguien sobre el que recae la obligación de hacer una prestación de dar, hacer o no hacer. Queda fuera toda otra situación que no se ubique dentro de esta descripción, como las innumerables ventajas que la ley pueda consagrar,¹⁵¹³ De esta forma existiría una sobreextensión y desnaturalización del concepto de derechos adquiridos, alcanzando situaciones que no son realmente derecho, como facultades y atribuciones que asigna una ley o acordados en un contrato bajo una determinada legislación¹⁵¹⁴ que, en su

¹⁵⁰⁸ El recurso de protección es un mecanismo procesal establecido en el artículo 20 de la Constitución que permite pedir la protección para el restablecimiento del imperio del derecho y asegurar la debida protección del afectado, tomándose de inmediato las providencias que se estimen, frente a actos u omisiones arbitrarios o ilegales de quien sufre privación, perturbación o amenaza en el legítimo ejercicio de alguno de los derechos y garantías establecidos en el artículo 19 de la Constitución, dentro de los cuales se encuentra la garantía de la protección del derecho de propiedad. Este recurso es de fácil interposición (pocos requisitos) ante los tribunales superiores y sumarísimo.

¹⁵⁰⁹ Son citas extraídas de sentencias. Ver VERGARA BLANCO, A. (1992). *La propiarización de los derechos*, En *Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso*, XVI, pp. 289-290.

¹⁵¹⁰ VERGARA BLANCO, A. (1992). p. 281; CORDERO QUINZACARA, E. (2006). *La dogmática constitucional de la propiedad en el derecho chileno*. En *Revista de Derecho (Valdivia)*, 19 (1), p. 128; SACCO AQUINO, S. (2010). *La Constitución de 1980 como fundamento y origen de una teoría constitucional de la Irretroactividad*. En *Revista Chilena de Derecho* (33), pp. 486-487.

¹⁵¹¹ VERGARA BLANCO, A., (1992), p. 281

¹⁵¹² GUZMAN BRITO, A. (1995). *Las cosas incorporales en la doctrina y en el derecho positivo*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, pp. 100-101.

¹⁵¹³ GUZMAN BRITO, A. (1995), pp. 102-103.

¹⁵¹⁴ ALDUNATE, E. (1995), p. 42.

desarrollo más radical, como señala CORDERO, podrían resultar una verdadera «congelación del régimen jurídico», limitando con ello al legislador.¹⁵¹⁵

Actualmente, en Chile el establecimiento de la garantía de la propiedad fundada en los derechos adquiridos como límite de la retroactividad tributaria ha ido perdiendo fuerza.¹⁵¹⁶ La jurisprudencia, en los últimos fallos, ha distinguido entre la repercusión sobre situaciones pasadas (concluidas) y sobre otras que estén en desarrollo, pero no terminadas, entre las que se incluyen no solo las que denominamos «de retroactividad impropia», sino también las referidas a beneficios no devengados.

En las primeras, podría generarse una contravención a la propiedad si la nueva norma alcanzara desfavorablemente obligaciones tributarias ya concluidas (retroactividad auténtica), pues estas ya configuraron una determinada forma de cumplir la prestación, lo que se traduce en una situación patrimonial ya incorporada y, por lo mismo, protegida. En las segundas, la regla operará sobre hechos futuros, afectando a «eventuales beneficios pendientes de producción, pero aún no devengados al no haberse verificado en su integridad el período impositivo» (STCCH, 5 de agosto de 2010, rol 1452-09, considerando 30). En esta última línea se produce el verdadero quiebre jurisprudencial al apartar a la propiedad de la protección de situaciones jurídicas que la antigua jurisprudencia protegía, debido a que los beneficios tributarios no generan derechos adquiridos y su término no implica retroactividad, sino simplemente el fin de un determinado elemento de la obligación tributaria¹⁵¹⁷ que, en dicho

¹⁵¹⁵ CORDERO QUINZACARA, E. (2006), p. 128. Exponiendo sobre el límite al legislador que generan los derechos adquiridos y la fuerza que adquiere el derecho de propiedad se encuentra FERMANDOIS, A. (2010), pp. 199-200, especialmente la cita del fallo del Tribunal Constitucional Chileno de 10 de febrero de 1995, rol 207, considerando 29, que señala «una pretendida regulación de una actividad económica debe tener presente los derechos legítimamente adquiridos por las personas al amparo de la norma vigente al momento de su adquisición».

¹⁵¹⁶ En ese sentido, SACCO AQUINO, S. (2010), pp. 487-490; y FAUNDEZ UGALDE, A. (2012). *Los derechos adquiridos como límite a la potestad tributaria: análisis desde perspectiva de la argumentación jurídica*. En *Revista de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile* (6), pp. 156-157.

¹⁵¹⁷ SCS de 29 de abril de 1998, Figueroa Gaete con SII, rol 31.560, y STCCH de 5 de agosto de 2010, rol 1452-09. En ambos juicios se discute sobre la posibilidad que una ley derogue un beneficio tributario: el primero, referido a las inversiones en fondo mutuo cuya ganancia quedaba exenta de impuesto, y el segundo, establecido por la Ley n.º 18.293, de 31 de enero de 1984, que permitía que las personas naturales rebajaran de las rentas imponibles de cada año comercial (sin tope de años) el 20% del valor invertido en acciones de pago de sociedades anónimas abiertas de las que fueran dueños desde más de un año a 31 de diciembre, beneficio que perduraba mientras el sujeto mantuviera dichas acciones en su poder sin límite. Se trataba ambos de derechos que se generaron bajo la vigencia de una ley, por lo que, bajo la lógica de

momento, implicaba solo una expectativa. De esta forma, se reduce el ámbito de protección a través de la propiedad a situaciones limitadas donde se alteren supuestos de obligaciones ya determinadas o patrimonializadas.

En España, como explica MACHO, la justificación de la limitación a la retroactividad de las normas tributarias fundada en el derecho de propiedad y en los derechos adquiridos no prosperó.¹⁵¹⁸ La sentencia del Tribunal Constitucional español (6/1983) estableció la no aplicación de esta teoría en razón de que las leyes que establecen beneficios no generan un derecho adquirido; este es un elemento de la relación obligacional generada por las leyes y se rechaza la existencia de un supuesto derecho subjetivo a favor del contribuyente.¹⁵¹⁹ A este respecto, tal vez la idea de Estado social, con una mirada redistributiva y una marcada función social de la propiedad, además de la no regulación de esta como derecho fundamental y la expresión constitucional de la existencia del deber de contribuir, ubicado en equivalencia al derecho de propiedad, ha significado una menor trascendencia en el rol que desempeña este principio como límite al legislador tributario. Esta es una situación diferente a la experiencia chilena, donde esta regla, situada dentro de las garantías constitucionales, se ha transformado en uno de los actores fundamentales del sistema jurídico chileno.¹⁵²⁰

Limitada y menoscabada la protección contra la retroactividad desde la propiedad, su justificación se ha trasladado a la seguridad jurídica y a su manifestación de confianza legítima como elementos del Estado de derecho.

los derechos adquiridos el beneficio quedaba radicado en el patrimonio del sujeto, no siendo posible de eliminar si no era afectando el derecho de propiedad. Las sentencias se alejan de este razonamiento argumentando que las leyes tributarias que incorporan beneficios no generan derechos adquiridos (considerando 8, rol 31.560, y considerando 32, rol 1459/09).

¹⁵¹⁸ MACHO PÉREZ, A. (2005), pp. 393 y ss.

¹⁵¹⁹ STCE de 4 febrero de 1983, 6/1983, Fundamento Jurídico 2. «Sin embargo, a nuestro juicio es más correcto entender que el llamado derecho a la exención o a la bonificación tributaria es simplemente un elemento de la relación jurídica obligacional, que liga a la Administración y al contribuyente y que, en el caso de la contribución territorial, no integra el derecho de propiedad, el de usufructo o el derecho real concreto que sea objeto de la contribución. El objeto de la exención –no pagar o pagar una cantidad inferior a la prevista con carácter general– es distinto del objeto sobre el que recae el derecho real. Por ello, no puede hablarse en puridad de un auténtico derecho a la bonificación tributaria o al mantenimiento del régimen jurídico-tributario de bonificación, que pueda entenderse incorporado al patrimonio de los titulares del dominio –en nuestro caso, a la propiedad de viviendas de protección oficial– y del que estos puedan entenderse privados en virtud de una norma como el Real Decreto-Ley 11/1979, por lo cual se muestra como totalmente infundada la eventual idea de una violación del artículo 33 de la Constitución.»

¹⁵²⁰ CORDERO QUINZACARA, E. (2006), p. 128; SACCO AQUINO, S. (2010), pp. 486-487.

Esto se traduce en la creencia razonable de que los actos y efectos radicados bajo un determinado ordenamiento no serán modificados o desafectados por reglas posteriores de manera desfavorable para el contribuyente.¹⁵²¹ Así, el Tribunal Constitucional español ha indicado que «las normas tributarias retroactivas pueden estimarse constitucionalmente ilegítimas cuando atentan a tal principio y a la confianza de los ciudadanos» (STCE 126/1987, Fundamento Jurídico 11); con más claridad ha indicado que la retroactividad es contraria a la Constitución cuando se traduce en un «quiebre de la confianza legítima que todo obligado tributario debe tener en la actuación de los poderes públicos» (STCE 234/2001, Fundamento Jurídico 8).¹⁵²² En Chile, tal idea está presente desde viejas sentencias y en la actualidad la doctrina la incorpora expresamente, adquiriendo una incipiente importancia. El Tribunal Constitucional chileno (en la sentencia de 10 de febrero de 1995, rol 207/1995, considerando 67), a propósito de la retroactividad, reconocía como límite los elementos propios de un Estado de Derecho, dentro de los cuales se encuentran la seguridad jurídica, la certeza del derecho y la protección de la confianza de quienes desarrollan su actividad con sujeción al derecho. Contra ello atentan el hecho de que el legislador atribuya a determinados actos consecuencias jurídicas más desfavorables que «aquellas con las cuales quien las realizó en el pasado podía contar al realizar tales actuaciones».¹⁵²³

Al utilizar la confianza como límite de la retroactividad, lo que se evalúa es el rompimiento de lo que se espera razonablemente que se respete y mantenga, el grado de imprevisibilidad y de conocimiento que flexibiliza el juicio. Así, la protección puede extenderse a situaciones de lo que denominamos retroactividad impropia o incluso a situaciones no retroactivas, donde existen normas de efecto inmediato que anulan reglas cuyo contenido atribuye beneficios, como por ejemplo en los supuestos en que el contribuyente había ejecutado actos en razón de la situación tributaria (compró bienes sujetos a una exención que luego fue modificada, STCE 234/2001, Fundamento Jurídico 7 y

¹⁵²¹ MACHO PÉREZ, A. (2005), pp. 462-463 y 567-568. Ver también SÁNCHEZ PINO, A. (2001), pp. 175 y ss.

¹⁵²² Ver también: STCE 150/1990, Fundamento Jurídico 8, STCE 173/1996 (voto particular, apartado 3) y STCE 182/1997; asimismo, STJCE de 3 de diciembre de 1998, C-381/97; de 8 de junio de 2000, C-396/98 y de 11 de julio de 2002, C-62/00.

¹⁵²³ Ver STCCH de 5 agosto de 2010, rol 1452, 1489 considerando 28.

11) o, al contrario, admitir retroactividad a la fecha de los anuncios –no de la publicación de la ley–: *efecto anuncio* (STJCE 26 de abril 2005 C-376/02),¹⁵²⁴ que queda justificado dado el conocimiento que se supone tienen los sujetos sobre la modificación. Esto hace razonable que el sujeto se abstenga de realizar los supuestos o efectos que pretenden modificarse.

El fundamento actual de la limitación de retroactividad se encuentra en la seguridad jurídica y en su manifestación de confianza legítima como elementos estructurales de la noción de Estado de derecho, pues permiten el desarrollo de proyectos individuales que, en materia tributaria, toman mayor intensidad conforme a los factores que impactan este ordenamiento. De esta manera, otorgan resistencia a las reglas tributarias y a las conductas razonables guarnecidas por el contenido normativo que se les atribuye frente a posteriores textos legales.

1.3.2.2. Seguridad y confianza como límite a la inestabilidad y cambios sorpresivos

Otro impacto que produce la seguridad jurídica en la tarea legislativa está en el mandato ideal de lo que ÁVILA denomina el «derecho calculable»¹⁵²⁵ o SÁNCHEZ PINO reconduce a lo que él califica como «estabilidad».¹⁵²⁶ Este principio se manifiesta en la continuidad o permanencia en el tiempo de las

¹⁵²⁴ (33) «Si bien, por regla general, el principio de seguridad jurídica se opone a que el punto de partida del ámbito de aplicación temporal de un acto comunitario se fije en una fecha anterior a su publicación, puede ocurrir de otro modo, con carácter excepcional, siempre que lo exija un fin de interés general y se respete debidamente la confianza legítima de los interesados...» (37) «El Gobierno sueco apoya en este extremo al Gobierno neerlandés. Dicho Gobierno precisa que, a pesar de que en Suecia se presta mucha atención al respeto de los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica, la Constitución sueca, para evitar que aumente la evasión fiscal antes de la entrada en vigor de una ley destinada a combatirla, permite al Parlamento sueco decidir que una nueva ley sea aplicable desde el día en que el Gobierno de este Estado le comunique por escrito su intención de modificar la ley.» (38) «En este sentido, de la lectura del comunicado de prensa de 31 de marzo de 1995 se desprende que el efecto retroactivo de la Ley de modificación no estaba motivado por el deseo de acabar con las operaciones financieras que se realizaban desde hacía muchos años, sino por el temor a que tales operaciones se incrementaran considerablemente entre el momento en que se decidió modificar la Ley y la fecha de entrada en vigor de esta.»

¹⁵²⁵ Para ser exactos, ÁVILA posee una visión más amplia, pues entiende la calculabilidad como la capacidad del ciudadano para anticipar y medir las consecuencias que el derecho atribuye a sus actos y a los ajenos, de modo que las consecuencias efectivamente aplicables en el futuro se sitúen dentro de las alternativas reducidas y anticipadas en el presente. ÁVILA, H. (2012), pp. 293, 500 y 501; NEUMARK, F. (1974), pp. 408-409.

¹⁵²⁶ SÁNCHEZ PINO, A. (2001), pp. 174-175.

reglas¹⁵²⁷ y en el ideal de evitar cambios bruscos y drásticos,¹⁵²⁸ esto es, modificaciones o instalación de condiciones y efectos nuevos de modo sorpresivo que afecten a los planes que pudiesen haber elaborado determinados sujetos en el desarrollo de sus proyectos individuales. En efecto, la libertad de los individuos y el desarrollo de sus proyectos es inimaginable sin la existencia de un sistema jurídico que permanezca en el tiempo y permita anticipar y visualizar los efectos jurídicos de los actos o conductas propios y ajenos. Desde una perspectiva económica, el hecho de vivir en un sistema socioeconómico basado en la libertad de los individuos y en el estímulo de los emprendimientos requiere la posibilidad de proyectar resultados sobre los que, sin duda alguna, repercuten los aspectos tributarios, exigiendo por tanto estabilidad del sistema jurídico, más todavía cuando el propio sistema tributario actúa promoviendo o desalentando conductas o actos, en su mayoría de relevancia económica social. Esta justificación, intensificada por la naturaleza económica de los aspectos tributarios, es la que impacta en la exigencia de calculabilidad como expresión de la seguridad e implica un especial cuidado de parte de quien es el encargado principal de garantizar la estabilidad y evitar cambios bruscos y sorpresivos del sistema: el poder legislativo.

Esto no supone un llamado a la inmutabilidad o una prohibición al cambio, sino simplemente un ideal de cierta permanencia y estabilidad razonables en el sentido que las modificaciones no sean sorpresivas o bruscas, de forma que los sujetos puedan tomar decisiones reflexivas y lógicas tanto en la proyección de sus conductas y emprendimientos como frente a los cambios de condiciones. Esto se traduce en medidas tendientes a suavizar el efecto, como tiempos de espera para su vigencia o gradualidad, normas transitorias, etc.¹⁵²⁹

Por último, la calculabilidad como parte de la seguridad debe entenderse como un fin que lograr. En su dimensión práctica, su cumplimiento o, al contrario, su afectación son cuestiones de grado que permiten establecer una previsibilidad razonable. De este modo, la sanción de inconstitucionalidad de la norma queda reducida a situaciones de conflicto radical donde se produce una afectación

¹⁵²⁷ NEUMARK, F. (1974), pp. 431-436. Este autor alemán incorpora como principio del sistema tributario el de continuidad.

¹⁵²⁸ ÁVILA, H. (2012), pp. 507-508.

¹⁵²⁹ MACHO PÉREZ, A. (2005), pp. 627-629.

mayor que genera un quiebre profundo de la previsión, un obstáculo a la continuación de la actividad o una incertidumbre de gravedad mayor. Por otro lado, en un plano teórico, tanto los tribunales constitucionales de Chile como los de España han entendido que la seguridad jurídica, en su expresión de la confianza legítima, protege lo que denominamos calculabilidad, ya sea en el sentido de estabilidad o en el de freno de cambios sorpresivos.

En Chile la Sentencia del Tribunal Constitucional chileno 1552/2009 (de 5 de agosto 2010), relativa a la inaplicabilidad de la Ley n.º 20.028, de 30 de junio de 2005, dejaba sin efecto una exención tributaria otorgada por la Ley n.º 18.293, de 31 de enero de 1984.¹⁵³⁰ En esta resolución se hacen presentes las nociones de estabilidad y cambios no sorpresivos. Frente a la obligación del legislador de mantener en el tiempo los beneficios (considerando 23), se señala que este es soberano para derogarlos a la luz de las nuevas circunstancias cuando estime que las existentes imponen una revisión de la política fiscal (considerando 24). Esta cuestión, en ese caso particular, era evidente, dado que la razón del beneficio estaba superada. El beneficio se había establecido en 1984, en plena crisis económica, a fin de promover el ahorro y el financiamiento a grandes compañías, pues estas carecían de acceso a otros modos de financiamiento (considerando 22). El caso quedó aún más claro debido a que la Ley n.º 19.578, de 29 de julio de 1998, dejaba sin efecto la exención, en el sentido de que impedía que nuevos contribuyentes la pudieran utilizar, pero la hacía permanecer vigente para los que la poseían.

Lo relevante de esta resolución es que da a entender que se espera que el beneficio se mantenga mientras no cambien las condiciones. Dicho de otra manera, el beneficio podrá ser dejado sin efecto si es que existen cambios en las condiciones. En su considerando 28, la sentencia señala expresamente: «Podría argumentarse que la derogación de un beneficio tributario como el que se analiza afectaría el principio de confianza legítima que debe presidir las relaciones entre la Administración y los administrados y que, en este caso, protegería la durabilidad de la regulación, precaviendo las alteraciones que

¹⁵³⁰ El beneficio establecido por la Ley n.º 18.293, de 31 de enero de 1984, permitía que las personas naturales rebajaran de las rentas imponibles de su impuesto personal (sin tope de años) el 20% del valor invertido en acciones de pago de sociedades anónimas abiertas, de las que fueran dueños desde más de un año a 31 de diciembre.

podrían producirse como fruto del cambio súbito de la misma.» Conforme a lo señalado, el Tribunal Constitucional chileno reconoce que es la confianza legítima la que impone cierta obligación de permanencia y cambio no sorpresivo. Así, entiende que se cumple con esta obligación en el supuesto de que hayan cambiado las circunstancias que se tuvieron en consideración para la creación de textos legales. Esta modificación, a nuestro entender, hace razonablemente predecible la conducta que pone fin al beneficio y, por lo mismo, no afecta la calculabilidad que el sistema requiere.

En la Comunidad Europea y en España, varias sentencias han expresado la idea de que la confianza (como expresión de la seguridad) actúa como mecanismo de evaluación de la aplicabilidad del texto legal frente a los cambios normativos. En efecto, aparece la evaluación de la conducta del sujeto para determinar si actuó con la confianza puesta en el texto o en la previsibilidad del cambio normativo. Un tema de especial relevancia es la posibilidad de usar beneficios tributarios donde, si bien se había establecido parte de la condición aplicativa o hecho operativo, no se había generado la consecuencia normativa porque no se había terminado de configurar el aspecto temporal. En estos casos, los tribunales han expresado en diversas ocasiones que los cambios bruscos (esto es, impredecibles) rompen la confianza. Así, esta se debe respetar y, a su vez, reconocerse el beneficio que había empezado a consolidarse. Un ejemplo de ello es la ya citada Sentencia de los Tribunales de Justicia de la Comunidad Europea de 8 de junio de 2000 C-396/98,¹⁵³¹ donde según los principios de protección de la confianza legítima y de la seguridad jurídica, se determina que una modificación legislativa del Impuesto a las Ventas y Servicios posterior a la entrega de dichos bienes o a la prestación de dichos servicios priva de los derechos concedidos por la ley. Lo mismo se determina en la Sentencia del Tribunal Constitucional español 234/2001, Fundamento Jurídico 7 y 11.¹⁵³²

¹⁵³¹ «53. En consecuencia, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 17 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el derecho de un sujeto pasivo a deducir el IVA soportado sobre bienes que le hayan sido entregados o servicios que le hayan sido prestados para realizar determinadas operaciones de arrendamiento subsiste cuando una modificación legislativa posterior a la entrega de estos bienes o la prestación de estos servicios, pero anterior al comienzo de dichas operaciones, priva al sujeto pasivo del derecho a renunciar a la exención de estas, aun cuando el IVA haya sido liquidado sin perjuicio de una comprobación posterior.»

¹⁵³² (Fundamento Jurídico 7) «Y son estos últimos los destinatarios del apartado 7 de la Disposición transitoria cuarta, en la medida en que, como consecuencia de la desaparición o

De esta forma, la confianza como expresión de la seguridad no solo desempeña un papel en la limitación de la retroactividad, sino que otorga a las reglas tributarias una resistencia frente al quiebre de la estabilidad y a los cambios bruscos y sorpresivos que afecten a la razonable previsibilidad que un ordenamiento debe emanar y con el que un sujeto puede contar en el momento de realizar determinadas conductas.

1.3.2.3. Seguridad y confianza como límite a la incertidumbre de los textos

Por último, la seguridad jurídica exige al legislador un grado razonable de cognoscibilidad, esto es, que los afectados por las normas puedan acceder a la información y, como mínimo, comprender su sentido (inteligibilidad), marcado por la calidad lingüística y la determinabilidad de su contenido.¹⁵³³ En ello entra el mecanismo de información de la fuente y la claridad del contenido, de forma que los usuarios puedan entenderlo y utilizarlo como guía. En materia tributaria, este rasgo adquiere mucha fuerza no solo debido a una afectación negativa (esto es, la necesidad que los sujetos conozcan sus afectaciones, tanto a su libertad como a su patrimonio), sino también porque el derecho tributario muchas veces promueve o desanima conductas¹⁵³⁴ que requieren difusión y comprensión.

derogación de la exención que afectaba a las adquisiciones de productos gravados por el impuesto especial, no solo se van a ver obligados a soportar –a partir de la entrada en vigor de la ley– la repercusión del impuesto en las compras que realicen, sino que, además, se les obliga a tributar también por las existencias que, en la fecha de entrada en vigor de la nueva ley, tengan en su poder, en bruto o incorporadas a otros productos.» (Fundamento Jurídico 11) «...de tal manera que los titulares de aquellos productos así adquiridos y almacenados (existencias) no podían razonablemente esperar que la nueva regulación fiscal, no solamente derogase para el futuro la exención en que habían venido amparando el suministro sin pago del impuesto especial, sino que también dejase sin efecto las exenciones ya otorgadas y reconocidas, y que, como componente o elemento de los precios, habrían aquellos tenido en cuenta para la comercialización de sus productos en el mercado, en una razonable previsión de su actividad empresarial. [...] En consecuencia de todo lo expuesto, ha de concluirse que resulta menoscabado el principio de confianza legítima de los ciudadanos en cuanto contribuyentes, es decir, la razonable y fundada expectativa de estos en el Ordenamiento jurídico aplicable. Ha de recordarse al respecto que "el principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que, de no darse esta circunstancia, la retroactividad posible de las normas tributarias podría incidir negativamente en el citado principio que garantiza el artículo 9.3 de CE".» (STCE 173/1996, de 31 de octubre, Fundamento Jurídico 5.b).»

¹⁵³³ ÁVILA, H. (2012), pp. 209, 250, 258 y 275 y ss.

¹⁵³⁴ Por ejemplo, en Chile la Ley 19.622 de 29 de julio de 1999 tenía por intención reactivar rápidamente el sector inmobiliario (combatiendo la llamada «crisis asiática»), para lo cual permitía que el dividendo mensual que se pagara en razón de la adquisición de un inmueble nuevo se rebajara completamente, con un tope. Este monto máximo era distinto, disminuyendo

En este ámbito legislativo, la seguridad jurídica reclama asimismo la inteligibilidad, en el sentido de claridad y precisión, es decir, «una mayor diligencia al legislador de claridad y sencillez en su formulación (del texto)»¹⁵³⁵ y una mayor «rigurosidad a la manera como la norma describe el correspondiente supuesto»,¹⁵³⁶ «garantizando que los contribuyentes no solo conozcan la legislación, sino que también la comprendan».¹⁵³⁷

La cognoscibilidad aparece en este punto directamente vinculada a la confianza. No obstante, no se refiere a que las reglas porten un significado previamente asignado, sino a la posibilidad razonable de anticipar cómo las autoridades aplicarán el derecho y, con ello, la posibilidad de vislumbrar las consecuencias socioeconómicas que puede ocasionar la realización de determinadas conductas.

En materia tributaria, a menudo se afecta la exigencia de inteligibilidad. En efecto, los sistemas jurídicos extensos,¹⁵³⁸ poco sistematizados, repletos de excepciones y contraexcepciones, así como de conceptos que rompen la dogmática del Derecho, con definiciones negativas que dicen que algo es cuando no es sin decir, en definitiva, lo que es, con un cúmulo de regímenes alternativos de tributación, exenciones y normas antielusorias, de cambios legislativos constantes, etc.¹⁵³⁹ son sistemas difíciles de llevar a la práctica,¹⁵⁴⁰ dificultando importantemente la posibilidad de predecir cómo se aplicará el Derecho.

semestralmente a medida que se alejaba de la fecha de dictación de la ley. Este sistema duró solo tres semestres entre junio de 1999 y diciembre del año 2000.

¹⁵³⁵ GARCÍA BERRO, F. (2010). *Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación*. En *Revista Española de Derecho Financiero* (145), pp. 51-52.

¹⁵³⁶ PALAO TABOADA, C. (1997) (2009), p. 63.

¹⁵³⁷ SÁNCHEZ PINO, A. (2001), pp. 167-168.

¹⁵³⁸ En extensión, España queda en mal pie si se compara con Chile. Por ejemplo, la normativa del impuesto a la renta en Chile se regula con una sola ley que incorpora tanto el impuesto a las personas físicas como el de sociedades o el de no residentes. Posee 109 artículos, sin reglamentos. La legislación española, en cambio, regula esta materia en tres cuerpos normativos generales y en diversos reglamentos. Solo la ley de impuesto a la renta de las personas físicas ya posee 109 artículos, y si se le agrega el reglamento supera por el doble a la legislación chilena.

¹⁵³⁹ Ver FERREIRO LAPATZA, J. J. (2004), pp. 66-68.

¹⁵⁴⁰ EMILFORD señala como muestra de esta problemática en el sistema tributario chileno un caso donde un contribuyente que actuó con el Banco Central de Chile fue liquidado por el Servicio de Impuestos Internos, por equivocación del banco rector chileno. Así, esta autora se pregunta: si el Banco Central, uno de los centros que reúne a los tecnócratas con más alta especialización en materia económica, financiera y legal en Chile, se equivoca, ¿qué podemos esperar de cualquier otra persona? EMILFORD SOTO, E. (1996), p. 205.

Distintos autores desarrollan la exigencia de precisión y claridad de las reglas que solicita la seguridad jurídica desde el punto de vista de la decisión jurídica. Así, GARCÍA NOVOA ha dicho que no basta con que la norma esté formulada en determinado tipo legal, sino que además debe estarlo de tal manera que no pueda trasladarse a los aplicadores del Derecho la función de determinar el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria.¹⁵⁴¹ O, como sostiene NEUMARK, las disposiciones debieran ser «tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en estos mismos como en los funcionarios de la administración tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos».¹⁵⁴² Una sentencia muy citada en esta materia expone así la misma idea de exigencia de claridad: «En este orden de exigencias no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas. [...] Resulta inexcusable en este contexto el esfuerzo del legislador, tanto estatal como autonómico, por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia» (STCE 150/1990, Fundamento Jurídico 8).

Pero ¿qué significa esa exigencia de claridad de los textos que impone la seguridad jurídica y que evita que la decisión se traslade a los aplicadores? En nuestra opinión, el Derecho en parte importante se construye desde los aplicadores, que resuelven sobre sentido y la aplicación de los textos normativos a los casos. Por eso, cuando se habla de que no se trasladen las dudas, lo que entendemos es lo que hemos llamado confianza, se refiere a las decisiones de los operadores (autoridades) y la razonable anticipación que de estas decisiones puedan hacer los sujetos.

Una posibilidad es que esta exigencia implique un mandato al legislador para que elabore prescripciones no solo inteligibles sino también detalladas y

¹⁵⁴¹ GARCÍA NOVOA, C. (2012), p. 191.

¹⁵⁴² NEUMARK, F. (1974), pp. 406-436. Ver también FLORES ZAVALA, E. (1985), pp. 142-144.

minuciosas, y que, en el supuesto de no cumplirlo, el Tribunal Constitucional pueda sancionar esta transgresión.

En la construcción de una regla, la determinación del hecho operativo o condición aplicativa es un proceso de selección que se hace en pos de ciertas razones que, siguiendo a SCHAUER, denominamos justificaciones subyacentes.¹⁵⁴³ En esta elección se podrá optar por usar términos abiertos que implicarán la existencia de supuestos más generales; en cambio, el uso de términos más concretos determinará normalmente que los supuestos sean más precisos y específicos. Obviamente, desde el punto de vista de la predictibilidad, es más acorde esto último. Por ejemplo, es distinto predecir la atribución de sentido de un texto que indica que no se considera como renta la «alimentación, movilización o alojamiento proporcionado al empleado u obrero siempre que sean “razonables”» (artículo 17 n.º 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta), que indicar que no se gravarán los gastos de manutención, cuando estos no sean superiores a 53,34 euros diarios, si corresponden a desplazamientos dentro del territorio español, o 91,35 euros diarios, si a desplazamientos a territorio extranjero (artículo 9 a) 3 a) 1.º del Real Decreto 439/2007). La mayor o menor apertura del supuesto está en relación directa con la discrecionalidad, entendida como margen de apreciación o, como dice MACCORMICK, de juzgamientos restringidos.¹⁵⁴⁴ En el primer caso, el aplicador poseerá más discrecionalidad: deberá decidir hasta qué valor no se considera renta, argumentando jurídicamente las razones que lo llevan a esa decisión (y que ordinariamente serán funcionales, por encima de las gramaticales o sistémicas); por ejemplo, podrá justificar que, con motivo de la diferencia del «costo de la vida» entre Quito (Ecuador) y Londres (Gran Bretaña), la asignación por alimentación y, por lo tanto, la asignación no tributable, será mayor en Londres que en Quito. Por todo eso, la predictibilidad requiere considerar distintas justificaciones que hacen más complejo, aunque no menos razonable, el sentido aplicativo. En el segundo supuesto, una vez determinado que el sujeto se encuentra en el supuesto normativo (esto es, que realizó una prestación personal fuera de su lugar de trabajo), el aplicador no deberá justificar el monto, pues ya ha sido precisado por

¹⁵⁴³ Ver capítulo 2.2.1.

¹⁵⁴⁴ MACCORMICK, N. (2007), p. 50.

el texto reglamentario. Por lo cual, su predictibilidad es sencilla, más eficiente y clara, y en ella no hay otras circunstancias relevantes a considerar.

Este tipo de reglas cerradas atan el derecho a una realidad (presente y, luego, pasada), mientras que un tipo más abierto aporta una mejor capacidad adaptativa. Es, de alguna forma, un mandato de futuro a los aplicadores, especialmente a los jueces, para que cooperen en un proceso de reconstrucción constante del significado del texto,¹⁵⁴⁵ apelando ordinariamente, como decíamos, a contextos o argumentos funcionales.¹⁵⁴⁶ En principio, la construcción de un tipo amplio no resulta contraria a la seguridad jurídica. Como hemos dicho, la confianza que se exige consiste en que los contribuyentes puedan anticipar razonablemente decisiones jurídicas; si estas se mantienen dentro de los parámetros o supuestos del texto, el conjunto de aplicadores de esa comunidad podrá llegar a ciertos criterios convencionales más o menos comunes, como el antes explicado. De ahí, entonces, que el grado de detalle o amplitud de una disposición sea una cuestión de decisión legislativa, que no impacta en la razonabilidad de la anticipación. Por eso, en la construcción del sentido normativo, el legislador posee un margen que va desde una amplitud con vocación adaptativa al futuro, otorgando un mayor peso relativo a argumentos basados en el contexto y funcionales (que, naturalmente, son cambiantes),¹⁵⁴⁷ hasta una mayor fijeza que permita una decisión más eficiente,¹⁵⁴⁸ pero menos adaptativa.

Sin embargo, un grado muy amplio de indeterminación podría implicar un traspaso de la determinación del tributo o de sus elementos al aplicador. Al igual que ocurre con la legalidad, una delegación normativa tácita o expresa al aplicador se considera contraria al ordenamiento jurídico constitucional, no solo por afectar la legalidad sino también por contrariar la seguridad jurídica, pues es un texto no conocido o cuyo contenido es ilegible y hace muy difícil predecir razonablemente lo mandado, sus consecuencias o ambos. En efecto, como dijo

¹⁵⁴⁵ SCHAUER, F. (2013), pp. 201-202.

¹⁵⁴⁶ Ver capítulo 3. 6.1.

¹⁵⁴⁷ SCHAUER, F. (2013), pp. 193-202.

¹⁵⁴⁸ FERREIRO ha puesto énfasis en que la manera de defender el ideal de Estado de derecho pasa por la existencia de normas generales y abstractas, más que por soluciones particulares. Ver FERREIRO LAPATZA, J. J. (2013). *La derrota del Derecho*. Discurso de ingreso a la Academia de Jurisprudencia y Legislación de Cataluña.

el Tribunal Constitucional español, cuando «produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma en cuestión infringe el principio de seguridad jurídica» (STCE 150/1990, Fundamento Jurídico 8).

Sigamos con el ejemplo: si el texto indicara que es el aplicador quien determina qué estipendios pagados por el empleador al trabajador (por causa o con ocasión del contrato de trabajo) se considerarán ingresos no constitutivos de renta (y su monto), sin encuadrarlos en ningún hecho operativo, se produciría una verdadera delegación en la determinación de lo no gravado, con lo que tendría lugar una afectación a la seguridad jurídica en su carácter de previsibilidad (y también a la legalidad), pues trabajadores y empleadores no podrían determinar qué es aquello no considerado afecto a tributación.

En definitiva, la seguridad jurídica implica el mismo efecto que la legalidad, reforzándola, es decir, que amplios grados de transferencia de decisión no se encuentran autorizados por el hecho de que esta delegación afectaría a la confianza, pues no permiten razonablemente anticipar la aplicación normativa de esta disposición por falta de determinación.¹⁵⁴⁹ Esto, además, sin perjuicio de situaciones extremas en que se «produjera confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable» (STCE 150/1990, Fundamento Jurídico 8).

En este punto, la seguridad jurídica, en su manifestación de confianza, exige claridad y determinación. Esto otorga a las reglas una mayor densidad, en cuanto que requiere que las mismas sean comprensibles, y excluye la delegación o indeterminación que genere elevados campos de discrecionalidad impidiendo la posibilidad de anticipar razonablemente las decisiones jurídicas. Así, se exige a la regla cierta suficiencia que le otorgue mayor resistencia frente al uso de consideraciones ajenas a la misma, así como frente a su superación.

1.3.3. Elaboración de reglas, tipicidad como principio tributario (crítica) y justificación de los presupuestos normativos

¹⁵⁴⁹ ÁVILA, H. (2012), pp. 277-278.

Hemos señalado que las reglas se articulan mediante un supuesto genérico que, de ocurrir, da lugar a una consecuencia jurídica y que la selección del hecho operativo se hace causalmente buscando un resultado, siendo este efecto buscado lo que SCHAUER denomina justificaciones subyacentes.¹⁵⁵⁰

Nos detendremos en estos dos elementos (hecho operativo o tipo y justificaciones subyacentes), pues queremos pronunciarnos sobre la existencia de una posible especialidad en materia tributaria relativa a la tipicidad y sobre la existencia única de una justificación o la inexistencia de esta.

1.3.3.1. Tipicidad

La doctrina alemana propugna la existencia de un principio en materia tributaria, el de *tipicidad*, aceptado por parte de la doctrina española, que mira constantemente los postulados y discusiones que se producen por tierras germánicas. Este principio, en su imagen más conocida, se presenta bajo el adagio *nullum tributum sine lege*.¹⁵⁵¹ HENSEL, considerado el padre del mismo,¹⁵⁵² proclamó que la exacción impositiva se vinculaba a aquellos hechos que el legislador considera relevantes, esos que, de suceder, podrán dar lugar al nacimiento de la obligación tributaria.¹⁵⁵³ En la formulación seguida por PALAO, el principio queda ceñido a la idea de que «un determinado efecto jurídico solo se produce cuando se verifica el presupuesto descrito por una norma con este fin». ¹⁵⁵⁴

Para estos autores, este principio dependiente de la legalidad se encuentra fuertemente ligado a la noción de seguridad jurídica. Si el ordenamiento tributario es, paradigmáticamente, un ordenamiento de injerencia,¹⁵⁵⁵ como contrapartida básica se ha entendido que los obligados a traspasar parte de su patrimonio, tienen el derecho de conocer cierta y

¹⁵⁵⁰ SCHAUER, F. (2004), pp. 84 y 86. Ver capítulo 2.2.1.

¹⁵⁵¹ XAVIER, A. (1975), pp. 1290 y 1292.

¹⁵⁵² XAVIER atribuye a HENSEL la creación de la idea de tipicidad tributaria. XAVIER, A. (1975), p. 1258.

¹⁵⁵³ HENSEL, A. (2005). *Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, p. 133.

¹⁵⁵⁴ PALAO TABOADA, C. (1997) (2009), p. 63; KRUSE lo define de modo casi idéntico señalando «que el principio de la conformidad al hecho imposible de la imposición [refiriéndose a la tipicidad] dice que los impuestos solo deben ser recaudados, si se ha cumplido el hecho imponible al que la ley vincula el deber impositivo». KRUSE, H. W. (1973), p. 97.

¹⁵⁵⁵ GARCÍA NOVOA, C. (2012), p. 186; MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), pp. 96 y 98; PALAO TABOADA, C. (1997), p. 63; SIMÓN ACOSTA, E. (1999), p. 15.

anticipadamente los casos y las prestaciones a que se ven obligados, de ahí que existan exigencias a la manera en que la norma describe los supuestos que dan lugar a la obligación.¹⁵⁵⁶

En su versión más radical, algunos autores equiparan este principio con el de «tipicidad penal».¹⁵⁵⁷ Otros, en cambio, entienden que se diferencian, especialmente en el carácter de los supuestos y su objetivo genérico: en el derecho penal consiste en acciones u omisiones, siendo el objetivo que se eviten tales supuestos, mientras que en el derecho tributario se trataría de realidades más amplias y complejas, como la renta, buscando el sistema económico que se efectúen extendidamente.¹⁵⁵⁸

Dice MIR que la tipicidad penal es una exigencia del Estado de derecho y de la legalidad, que requieren que los delitos y las penas estén establecidas en una ley anterior (aspecto formal del principio de tipicidad), y exigen, además, que la ley determine con suficiente precisión sus contornos y límites, los hechos punibles y su pena, que se manifiesta en el llamado «mandato de determinación» (aspecto material del principio de legalidad).¹⁵⁵⁹ Esta es la razón por la cual se habla del derecho penal como un sistema de reglas cerrado, es decir, como expresión de un sistema normativo sujeto a una regla de clausura, donde solo se permite aquello que expresamente no se prohíbe. Por eso, frente a la ausencia de prohibición, se entiende que existe permisión.¹⁵⁶⁰

De esta forma, la ley penal, requerida por el principio de legalidad (y seguridad), presenta una triple exigencia: «ley previa» (que prohíbe la retroactividad), «ley escrita» (que prohíbe el uso de la costumbre y las normas que no son de rango legal) y «ley estricta» (que prohíbe la analogía y las cláusulas generales absolutamente indeterminadas).¹⁵⁶¹ Si se comparan los efectos del principio, pareciera que existen diferencias de grados, con una menor intensidad en materia tributaria, donde los mismos principios, en algunas situaciones, solo alcanzan a limitar la retroactividad y a subordinar en algunos

¹⁵⁵⁶ PALAO TABOADA, C. (1997) (2009), pp. 63 y 64.

¹⁵⁵⁷ Sostienen la equivalencia del principio de tipicidad penal y tributaria SIMÓN ACOSTA, E. (1999), pp. 14-15, y XAVIER, A. (1975), pp. 1278-1279.

¹⁵⁵⁸ PÉREZ ROYO, F. (1991), pp. 380-381, y PALAO TABOADA, C. (1997) (2009), pp. 63-64.

¹⁵⁵⁹ MIR PUIG, S. (2015), p. 159.

¹⁵⁶⁰ RUIZ MANERO, J. (2005), especialmente pp. 119-120.

¹⁵⁶¹ MIR PUIG, S. (2015), pp. 116-117.

casos (tributos sinalagmáticos y el elemento base imponible) el uso de regulaciones de rango inferior. Algo así dice RODRÍGUEZ BEREIJO al pronunciarse sobre la seguridad jurídica, indicando que en materia penal está especialmente «reforzada»; en cambio, en materia tributaria se presenta de modo particularmente relevante.¹⁵⁶²

Sin embargo, no alcanzamos a percibir la existencia de la tipicidad tributaria como principio autónomo relevante o como una especificación de los principios de legalidad y seguridad jurídica,¹⁵⁶³ ni encontramos apoyo positivo a su existencia. De hecho, en Chile no existe tal recepción, ni en la doctrina ni en la jurisprudencia.¹⁵⁶⁴ Tampoco alcanzamos a percibir que su existencia genere efectos distintos de los que provienen de la seguridad jurídica y la legalidad en la esfera de producción de textos legales y en su aplicación, como la limitación de la retroactividad, la prohibición del uso o costumbre y la limitación a normas de rango legal, o la prohibición de la analogía¹⁵⁶⁵ y cláusulas generales absolutamente indeterminadas.

Para nosotros, la tipicidad no es más que una expresión natural del quehacer normativo de quien debe elaborar enunciados jurídicos, posición distinta a la que sostienen otros autores. Por ejemplo, KRUSE señala que este principio es una de las pocas originalidades de derecho tributario, pues su singularidad consiste «en la decisión originaria del legislador sobre el merecimiento de impuesto de supuestos de hechos determinados y descritos en su generalidad y análogamente está con vida por el dictado del legislador».¹⁵⁶⁶ No encontramos la singularidad proclamada por este autor, pues la tipificación es propia de la tarea legislativa, que construye disposiciones y, naturalmente, tenderá a escoger como hecho operativo una formulación que probabilísticamente, a su juicio, alcance de mejor modo la justificación

¹⁵⁶² RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. (1998), p. 608.

¹⁵⁶³ Como señala GARCÍA NOVOA, esta parece ser también la opinión del Tribunal Constitucional español, ya que se trataría de un derecho no protegido por la vía de amparo. GARCÍA NOVOA, C. (2012), p. 199.

¹⁵⁶⁴ La idea de que sin leyes no hay impuestos es considerada por varios autores como expresión de la legalidad. ARANEDA DÖRR, H. (1994) *Finanzas públicas*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, p. 146.

¹⁵⁶⁵ Es en este efecto donde se produce la mayor discusión en cuanto a determinar cuál es la justificación de esta prohibición aplicativa. Ver PALAO TABOADA, C. (1997) (2009), pp. 66-72; PÉREZ ROYO, F. (1991), pp. 380-381.

¹⁵⁶⁶ KRUSE, H. W. (1973), p. 98.

subyacente. Por eso, en nuestra opinión la tipicidad resulta un aspecto ordinario de la construcción de disposiciones normativas, cuya característica como parte del proceso de producción normativa, así ha sido reconocida por la doctrina e incluso por los partidarios de este principio. XAVIER ha señalado que quien tiene el deber-facultad de elaborar reglas, tendrá necesariamente que seleccionar¹⁵⁶⁷ supuestos relevantes que generen consecuencias. GARCÍA NOVOA es más concreto cuando dice que «la tipicidad legal es una consecuencia, en primer lugar, de un planteamiento formalista de la teoría de la norma».¹⁵⁶⁸ Y el mismo PALAO, al señalar el principio de tipicidad, establece «que un determinado efecto jurídico solo se produce cuando se verifica el presupuesto descrito por una norma con este fin. En este sentido amplio, la tipicidad del efecto jurídico es una característica de toda norma».¹⁵⁶⁹ Como afirma sucintamente CASADO OLLERO, se trata de una actividad de selección llevada a cabo por el legislador, que consistirá en determinar «objetos, sujetos, cuantía y condiciones de la imposición»,¹⁵⁷⁰ no encontrando una función distinta respecto de los efectos propios que generan la legalidad y la seguridad jurídica. Que la regla sea parte de un derecho de injerencia no produce ninguna modificación en el quehacer productivo ni en su aplicación; son la legalidad y la seguridad jurídica las que otorgan densidad a la norma. Serán la formulación y justificación de estas normas las que producirán una mayor o menor resistencia o, como dice MIR, exigencia de ley «previa», «escrita» y «estricta». A nuestro entender, el reconocimiento que parte de la doctrina hace de esta tesis solo demuestra el impacto que la legalidad y la seguridad jurídica producen en las reglas sustanciales o sustantivas tributarias, reforzándolas tanto en la esfera productiva como aplicativa.¹⁵⁷¹ En la primera, como ya hemos señalado, limitan sus fuentes a la ley, prohíben y subordinan la participación de potestad reglamentaria, restringen la creación de textos normativos con efectos retroactivos desfavorables, propician cambios no sorpresivos y evitan delegaciones normativas generales al aplicador; en la segunda, como indicaremos, limitan la

¹⁵⁶⁷ XAVIER, A. (1975), p. 1298.

¹⁵⁶⁸ GARCÍA NOVOA, C. (2012), p. 182.

¹⁵⁶⁹ PALAO TABOADA, C. (1997) (2009), p. 63.

¹⁵⁷⁰ CASADO OLLERO, G. (2000). *Legalidad tributaria y función calificadora*. En *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid* (16), pp. 46-47.

¹⁵⁷¹ ÁVILA, H. (2012), pp. 133-135 y 243.

tarea del aplicador, generándole una preferencia por las decisiones basadas en reglas y haciendo más difícil la derrotabilidad de las mismas.

1.3.3.2. Justificación tipos

En la elaboración de las reglas que reglamentan el derecho sustancial tributario existen ciertas justificaciones o supuestos operativos cuya concreción podrá dar lugar al nacimiento de la obligación tributaria. KRUSE utiliza el término «merecer» para hacer notar que ciertos hechos «merecerían» ser considerados como supuestos de impuestos. «Merecer» implica ser acreedor, hacerse digno, lo que nos mueve a preguntarnos por qué el constructor del texto otorga a un supuesto la capacidad de catapultar un impuesto. En otras palabras: intentaremos pronunciarnos sobre la existencia o inexistencia de justificaciones subyacentes genéricas, así como sobre su carácter en las disposiciones sustantivas tributarias.

XAVIER pone de manifiesto que «la elección de los actos de la vida que deban dar origen a obligaciones tributarias compete exclusivamente al legislador, no ya al administrador o al juez». Bajo esta idea, es la ley formal «la única forma posible de expresión de la justicia material».¹⁵⁷² Así, deben considerarse tanto los elementos que configuran la *identidad* de la obligación como los que determinan el *quantum*. Los primeros son elegidos y los segundos, determinados conforme a la idea de capacidad económica.¹⁵⁷³ Dicho de otra manera, para este autor la selección de los supuestos cuenta con una guía: la justicia tributaria y la capacidad económica. En idéntico sentido se pronuncia GARCÍA NOVOA, para quien el principio de capacidad económica es el que dirige la elección de hechos relevantes y actúa como límite para el legislador respecto de los hechos que configuran el tributo. Requiere que estos hechos sean manifestaciones de capacidad económica, pero no solo en su identidad, sino también en la determinación del *quantum*.¹⁵⁷⁴ Esta formulación es equivalente a la diferencia entre capacidad económica absoluta (qué determina

¹⁵⁷² XAVIER, A. (1975), p. 1269.

¹⁵⁷³ XAVIER, A. (1975), pp. 1293-1298. Se entiende en su aproximación que el hecho contemplado por el legislador debe ser revelador de capacidad contributiva y que los efectos, es decir, el *quantum*, funciona como índice de riqueza revelada en el hecho integrado de la previsión.

¹⁵⁷⁴ GARCÍA NOVOA, C. (2012), pp. 189-190.

quién tiene o no tiene capacidad económica) y relativa (en qué medida debe concurrir) que efectúa FERREIRO.¹⁵⁷⁵ Parecida opinión da SAINZ DE BUJANDA, para quien la capacidad económica actúa como fundamento del supuesto jurídico expresado en el texto normativo.¹⁵⁷⁶

En Chile, parte de la doctrina les ha atribuido a algunos textos constitucionales un sentido bastante similar. El artículo 19 de la Constitución, que regula el cuerpo de garantías constitucionales, en su número 20¹⁵⁷⁷ consagra la garantía de «igual repartición de los tributos». Podría pensarse que el texto se refiere a la garantía de la igualdad; sin embargo, algunos estiman que no es así, ya que la igualdad está garantizada en el artículo 19, n.º 2.¹⁵⁷⁸ Tal y como dice AVILÉS, esta norma (artículo 19 n.º 20) se dirige al legislador para que establezca equitativamente la forma «en que ha de repartirse un tributo por la vía de la ley, para lo cual debe considerar al tributo en todos y cada uno de sus elementos».¹⁵⁷⁹ Es decir, el supuesto elegido por la ley y su manera de cuantificar la obligación han de dar cuenta de la elección del legislador sobre cómo repartir con justicia la carga tributaria. En este sentido, algunos autores chilenos¹⁵⁸⁰ ven en el artículo 19, n.º 20 de la Constitución la consagración de la idea de capacidad contributiva¹⁵⁸¹ como parámetro del juicio de igualdad que se refleja en la obligación tributaria que dispone el texto legislativo.

Por su parte, en España el artículo 31 del texto constitucional establece que todos deben concurrir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica. De esta forma, ambos textos constitucionales

¹⁵⁷⁵ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2010), pp. 192-193.

¹⁵⁷⁶ SAINZ DE BUJANDA, F. (1966), pp. 597-598.

¹⁵⁷⁷ Artículo 19. La Constitución asegura a todas las personas: n.º 20 «La igual repartición de los tributos» en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos».

¹⁵⁷⁸ Artículo 19. La Constitución asegura a todas las personas: 2.º «La igualdad ante la ley. En Chile no hay persona ni grupo privilegiados. En Chile no hay esclavos y el que pise su territorio queda libre. Hombres y mujeres son iguales ante la ley. Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias».

¹⁵⁷⁹ AVILÉS HERNANDEZ, V. M. (2005), p. 104.

¹⁵⁸⁰ EVANS DE LA CUADRA, E. y EVANS ESPIÑEIRA, E. (1997), p. 480; NÚÑEZ LEIVA, I. (2010). *La responsabilidad patrimonial del Estado legislador: un análisis a propósito de las garantías del contribuyente en el sistema chileno*. En *Revista de Estudios Constitucionales* (1), p. 173.

¹⁵⁸¹ El TCCH ha señalado que la capacidad contributiva es la capacidad económica complementada por los fines políticos, económicos y sociales que alientan al Estado hacia el bien común. STCCH 1452/2009, de 5 de agosto de 2010, considerando 21.

establecen (o eso se les ha atribuido) una especie de mandato por el que el legislador debe construir sus normas considerando un justo reparto de la carga tributaria conforme al criterio de capacidad contributiva.¹⁵⁸² En nuestra opinión, este texto es declarativo, pues da cuenta de un *ideal consensuado y compartido*, a saber, que el sistema tributario debe ser justo y, como tal (como un ideal), reconocido constitucionalmente.

No obstante, en el momento de concretar este ideal común, más que una cuestión jurídica, aparecen las distintas concepciones ideológicas sobre cómo se logra la justicia de un sistema. Efectivamente, algunos podrán entender que lo justo es un sistema tributario basado en equivalencias o de beneficios (contraprestaciones en las que se da algo a cambio de obtener la protección de determinados derechos, especialmente patrimoniales, o de acuerdo a su demanda de servicios públicos).¹⁵⁸³ Según este punto de vista, la razón de los tributos es fiscal (obtener recursos a fin de satisfacer las necesidades convenidas) y toma cuerpo una preponderancia de los impuestos al consumo (indirectos) de carácter proporcional, más neutrales, pues producen una menor alteración en los mecanismos competitivos del mercado.¹⁵⁸⁴ Además, la recaudación de impuestos a la renta basado en progresividades, si bien puede ser aceptado este es flexibilizado a favor de rentas altas en razón de no afectar la formación de capital¹⁵⁸⁵ cuestión esta que ha ocurrido en Chile en los últimos treinta años.¹⁵⁸⁶ Otros, en cambio, podrán entender que un sistema tributario debe hacer justicia mediante mecanismos de redistribución privilegiando la recaudación basada en el impuesto a la renta de carácter progresivo. De esta

¹⁵⁸² Ver capítulo 5.2.

¹⁵⁸³ Corresponde al ideario liberal y neoliberal. Ver GALLO, F. (2011), título primero y especialmente pp. 66-68; MUSGRAVE, R. y MUSGRAVE, P. (1992). *Hacienda pública, teórica y aplicada*. Madrid: Mc Graw-Hill, p. 267.

¹⁵⁸⁴ Sobre el principio de neutralidad entendido como el que no afecta a los mecanismos de competencia, ver NEUMARK, F. (1974), p. 398.

¹⁵⁸⁵ MUSGRAVE, R. y MUSGRAVE, P. (1992), pp. 330-331.

¹⁵⁸⁶ Ver:

http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/estadistribucion/ingresos_tributarios_ant.htm

En esta página se puede observar el porcentaje de ingresos tributarios por impuesto desde el año 1993. La característica es que, del total de ingresos tributarios, el 50% aproximadamente proviene del impuesto al valor agregado y el 25% aproximadamente de los impuestos a la renta, sin perjuicio de que en los últimos años el ingreso vía impuesto a la renta fue incrementándose hasta alcanzar a los provenientes del IVA. Una de las razones principales fue el aumento del precio del cobre y, con ello, el aumento de la recaudación por las utilidades obtenidas por las empresas mineras. En igual sentido, respecto a los años entre 1993 y 1995, EMILFORK SOTO, E. (1996), p. 203.

forma el sistema tributario no solo posee fines fiscales sino también redistributivos, como nos atrevemos a calificar el sistema español.

En ambos modelos se alega la justicia basado en la capacidad económica, existiendo un acuerdo sobre este punto, sin embargo, funciona u operativamente son distintos uno es distributivo y el otro es por equivalencia, aplicando en consecuencia distintas justificaciones en el establecimiento de las reglas. En otras palabras, desde un punto de vista operativo, la noción de que el tributo debe ser justo no es un aporte significativo, con lo cual renunciamos a este criterio como elemento a considerar dentro de las justificaciones subyacentes. Desde una posición realista, ROSS indica que «la idea de justicia, se dice, surge de nuestra conciencia más íntima con necesidad imperativa *a priori*. Pero es muy difícil afirmar que en nuestro espíritu se aloja un postulado evidente que dice que el monto de los impuestos debe estar en relación con la capacidad para pagarlos, o que la retribución debe estar en relación con la cantidad de trabajo realizado. [...] Presentarlas [las reglas] como una exigencia de justicia fundada en una idea evidente de igualdad es un hábil método dirigido a conferir a ciertos postulados prácticos determinados por el interés, la evidencia aparente que tiene la idea de igualdad [...] Una persona que sostiene que cierta regla o conjunto de reglas – por ejemplo, un sistema impositivo– es injusto, no indica ninguna cualidad discernible en las reglas [...] simplemente se limita a darle una expresión emocional».¹⁵⁸⁷ En parecido sentido entendemos la afirmación que efectúan los MUSGRAVE, que señalan que la determinación (esto es, organizar y cuantificar los índices que demuestran capacidad económica) consiste, más que en una cuestión científica, en una forma de «arte».¹⁵⁸⁸ No nos atrevemos a ser tan duros como ROSS, pero sí a afirmar que la especificación de la idea del justo reparto de la carga tributaria depende de una concepción socio política y, como tal, queda fuera del ámbito jurídico, pues corresponde al poder político y no a otros poderes, como los jueces. Si la judicatura asumiera esa posición, se transformaría (especialmente el tribunal constitucional) en «activistas disfrazados de jueces».¹⁵⁸⁹ Con estas explicaciones, entendemos que la justicia como criterio de justificación subyacente no puede ser valorada directamente, si

¹⁵⁸⁷ ROSS, A. (1970), pp. 266-267; en igual sentido, EMILFORK SOTO, E. (1996), pp. 198-202.

¹⁵⁸⁸ MUSGRAVE, R. y MUSGRAVE, P. (1992), p. 277.

¹⁵⁸⁹ ATRIA, F. (2005.b), p. 28.

no es por la intermediación de un conjunto normativo en el que sí impactan los fines propios del modelo instalado.

Si a lo señalado le unimos un hecho que ya venimos planteado con insistencia, a saber, que el derecho tributario está fuertemente marcado por ser un sistema de decisión basado en reglas o, dicho de otro modo, en las decisiones basadas en las circunstancias relevantes contenidas en el texto, podría pensarse que estamos propugnando que las reglas tributarias carecen de justificaciones subyacentes, como algunos autores señalan.¹⁵⁹⁰ Pero no: las reglas, independientemente de dónde se ubiquen, poseen y requieren ordinaria y naturalmente justificaciones subyacentes. Pueden darse casos de leyes que no las tengan y sean una manifestación de una decisión que es una mera preferencia del legislador (como, por ejemplo, la determinación de la duración de un plazo en que se ha escogido entre tres o cinco días),¹⁵⁹¹ pero se trata de situaciones extraordinarias. En la estructura de las reglas propuestas, entendemos que la generalidad, el tipo o la formulación probabilística exigen causalmente un resultado deseado, un efecto en la vida social, un mal que se erradique, una meta a alcanzar,¹⁵⁹² algo que también sucede en el derecho tributario.

Al no existir un criterio único y ser necesarias causas que sirvan de razón de los tipos, entendemos que estas se mueven en el campo de lo contingente. Encontramos en ellas distintas clases que se generan por el modelo de desarrollo socioeconómico que sustenta el sistema jurídico tributario. En palabras de NEUMARK, «todo sistema tributario histórico es el resultado de compromisos políticos sociales»,¹⁵⁹³ por lo que corresponde a los órganos de representación definirlo. Así, los legisladores podrán optar por un sistema tributario de tarifa plana (*tax flat*), como hicieron algunos países del Este europeo de reciente independencia (Letonia, Estonia, Eslovaquia) o, en cambio, por un sistema más ligado a un «impuesto al gasto», como Chile.¹⁵⁹⁴ Unos podrán ser

¹⁵⁹⁰ Dan cuenta de estas posturas provenientes del mundo germánico PALAO TABOADA, C. (1997) (2009), pp. 73-76; BÁEZ MORENO, A. (2009), pp. 97-113.

¹⁵⁹¹ GUZMÁN BRITO, A. (1992), p. 71; y GUZMÁN BRITO, A. (2007), p. 91.

¹⁵⁹² Ver capítulo 2.2.1.

¹⁵⁹³ NEUMARK, F. (1974), p. 398.

¹⁵⁹⁴ Respecto a los distintos modelos de impuesto a la renta, ver BARREIX, A. y BES, M. (2010). *Breve historia del impuesto sobre la renta*. En *Documentos* (9), Instituto de Estudios Fiscales; un

más proclives a un sistema tributario de redistribución y otros, a uno neoliberal, como los describe GALLO.¹⁵⁹⁵ Además de estas, hay otras razones ubicadas en las historias de cada texto concreto y sus modificaciones, donde entran un sinnúmero de factores, como fiscales (recaudación), antielusivos o antievasivos, técnicos, de precisión, de simpleza, de certeza (normas interpretativas o aclaratorias), de fomento o desfomento, etc. Más todavía: puede ocurrir que estas historias particulares provengan de parlamentos donde las correlaciones políticas son distintas a las que crearon el modelo, con lo cual podríamos encontrar reglas específicas con orientaciones distintas a las que impone el modelo. Si se nos permite la comparación, diremos que la construcción de los textos normativos es equivalente a las grandes catedrales medievales: se construyen durante cientos de años, y se distinguen en ellas técnicas constructivas distintas y, especialmente, modas arquitectónicas diferentes.

En resumen, una cosa es señalar que la justicia como ideal es un mandato socialmente compartido, pero sin un contenido específico y, por ello, con trascendencia jurídica limitada para el aplicador, y otra muy distinta, desconocer que las reglas tributarias poseen justificaciones subyacentes, propias y contingentes, que por razones estructurales (construcción del tipo) y fácticas (contextos históricos, sistemáticos y funcionales), nos parece inconcebible que se puedan negar.

1.4. «El principio de legalidad», reserva de ley (tipicidad) y seguridad jurídica en su faz aplicativa

Hemos revisado cómo la legalidad tributaria, que separa atribución y somete las decisiones, y la seguridad jurídica, en razón de las certezas que exige un sistema que acepta y promueve proyectos personales de vida, impactan en el proceso de producción de textos normativos (tipicidad), entendido como selección de tipos, limitando la fuente de los tributos a la ley, prohibiendo o subordinando la participación de potestad reglamentaria, restringiendo la creación de textos normativos con efectos retroactivos desfavorables, propiciando cambios no sorpresivos y evitando delegaciones normativas

modelo con cierto impacto en Chile fue el llamado «impuesto al gasto», creado por KALDOR, N. (1963). *El impuesto al gasto*. México D. F.: Fondo de Cultura Económica.

¹⁵⁹⁵ GALLO, F. (2011), título primero y especialmente pp. 64-70 y 135 y ss.

generales al aplicador. Una vez que el legislativo ha seleccionado los predicados fácticos o hechos operativos, expresados en «textos escritos», lo que sigue es entender cómo la legalidad, la reserva de ley y la seguridad jurídica afectan al proceso de aplicación de textos que regulan dos materias sustanciales: la identidad y la cuantía de la obligación. Esta etapa es la que CASADO OLLERO identifica como «segunda fase (concretizadora e integradora) de transposición del Derecho a la realidad que interviene la actividad interpretativa (de normas) y calificadora (de “hechos”) de los sujetos encargados de su aplicación, sean estos los particulares, la administración fiscal o, en fin, los órganos de la Jurisdicción»,¹⁵⁹⁶ y a la que se refiere XAVIER cuando dice que el principio de tipicidad (un efecto de la reserva de ley y la seguridad jurídica) permite comprender «los límites que la ley impone a la voluntad de los órganos de aplicación del derecho en materia tributaria»,¹⁵⁹⁷ actuando como mecanismo de protección de los ciudadanos frente a la Administración;¹⁵⁹⁸ o bien, como opina MARÍN al referirse también a la tipicidad, como orientación al jurista en la aplicación del derecho tributario.¹⁵⁹⁹ Esta etapa aplicativa es un proceso complejo donde aparecen distintos actos, entre los cuales figuran la interpretación, la analogía y la derrotabilidad, así como otros que guardan relación con los hechos y la selección de normas.¹⁶⁰⁰ Pero es en esta etapa donde a los textos, al menos los casos difíciles, se les atribuye significados transformándolos en normas que surgen como consecuencia de decisiones jurídicas argumentativas, y es en esta etapa donde los operadores frente a lagunas pueden integrarlas y frente a casos excepcionales pueden sobrepasar la regla derrotándola.

1.4.1. Una perspectiva general, preferencia por un modelo de decisión basado en reglas

En esta etapa, los principios de legalidad y de seguridad jurídica producen efectos que afectan a las decisiones de los aplicadores. Son estos principios y sus características en materia tributaria los que otorgan una evidente preferencia

¹⁵⁹⁶ CASADO OLLERO, G. (2000), p. 28.

¹⁵⁹⁷ XAVIER, A. (1975), p. 1290.

¹⁵⁹⁸ CASADO OLLERO, G. (2000), p. 46.

¹⁵⁹⁹ MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), p. 95.

¹⁶⁰⁰ Ver capítulo 3.1.

por un sistema basado en reglas, es decir, que las decisiones aplicativas prefieran las circunstancias relevantes insertas en el texto y excluyen, limitan o dificultan la posibilidad de que el aplicador las ignore y tome su resolución considerando eventualidades distintas a las ahí contenidas.

En efecto, la seguridad jurídica, especialmente en su dimensión de confianza, entendida como la posibilidad de anticipar razonablemente el modo cómo resolverán las autoridades, se presenta como argumento genérico del sistema jurídico y específico del subsistema tributario a favor de sistema de decisiones basado en reglas.¹⁶⁰¹

Lo mismo sucede con la legalidad, pensada desde la idea de sometimiento del poder al orden jurídico y a la distribución de facultades, pues asigna y correlativamente priva a distintas autoridades de determinadas funciones específicas. Así, no resulta válido que el aplicador deba volver a considerarlo todo, dado que mucho de ello ya fue sopesado, prefiriéndose un sistema donde la decisión se funde en las circunstancias relevantes expresadas en el texto.¹⁶⁰² El principio de reserva de ley tiene su origen en la lucha por el poder, y culmina con un rechazo a la concentración de la potestad de establecer y ser beneficiario directo de los tributos, lo que se logra mediante la distribución de poderes entre quien determina el tipo (parlamento) y quien será el beneficiario directo (entes públicos) sobre la base del sometimiento del quehacer tributario sustancial a esta forma de distribución del poder.

Dicho positivamente, el principio de reserva de ley en materia tributaria actúa a nivel de aplicación de modo particular y enfático, requiriendo al aplicador que resuelva de acuerdo a reglas, lo que significará la prohibición de aplicaciones basadas en razones subyacentes o la exigencia de un grado contundente de razones que permitan superar el texto ante casos anómalos.

Cuando GARCÍA NOVOA señala que no basta «que las conductas fiscales exigibles a los ciudadanos se establezcan en preceptos legales, sino que los mismos deben estar formulados de forma que no se traslade a los aplicadores la función de determinar el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria»,¹⁶⁰³ no

¹⁶⁰¹ Ver capítulo 5.1.2.1.

¹⁶⁰² Ver capítulo 5.1.2.2.3.

¹⁶⁰³ GARCÍA NOVOA, C. (2012), p. 191.

solo se refiere a la producción normativa, sino que también afecta al quehacer de los aplicadores, en cuanto que no les compete la determinación de la obligación tributaria y sus elementos. Si se extiende la distribución de poderes a un ámbito de producción normativa, liberando al aplicador del sometimiento a las reglas, es decir, permitiendo que resuelva considerando circunstancias relevantes ajenas al texto (como justificaciones de justicia, igualdad o capacidad económica, que pueden parecer razonables y, en muchos casos, dotadas de un potente alegato de justicia), se generan dos graves problemas: por un lado, se afecta al principio democrático, confundiendo potestades y funciones, pues el aplicador puede volver a justificar los textos jurídicos y preguntarse si la regla es o no justa, tarea propia del legislador; por el otro, se produce un desometimiento del actuar del aplicador al orden jurídico, pues se entrega la solución del caso a su razonabilidad y no a la del sistema, lo que SCHAUER ha denominado como problema de aversión al riesgo.

La reserva de ley en materia tributaria determina que la regulación de los tributos queda arraigada en el parlamento, lo que coincide con su carácter democrático: la participación directa e indirecta por medio de representantes que concurren en una asamblea, en la que se toman decisiones políticas de acuerdo a un procedimiento público y transparente. En ella, todos sus miembros, en igualdad de condiciones, pueden opinar y hacer valer sus argumentos, y normalmente la decisión se tomará según las mayorías. Esta idea de la reserva de ley justificada en principios democráticos es defendida (desde distintas perspectivas) por varios autores. SIMÓN ACOSTA lo centra en el proceso de elaboración y decisión (público y debatido);¹⁶⁰⁴ PÉREZ ROYO lo incluye en «la defensa del principio “democrático” en la dirección de la política tributaria»,¹⁶⁰⁵ parecido a lo que dice PALAO, para quien no cabe negar la relación que la «exigencia de determinación guarda con la reserva de ley, incluso en su aspecto democrático o de reserva parlamentaria, implantada históricamente precisamente por la trascendencia de los valores en juego».¹⁶⁰⁶

¹⁶⁰⁴ SIMÓN ACOSTA, E. (1999), p. 14.

¹⁶⁰⁵ PÉREZ ROYO, F. (1985), p. 64; PÉREZ ROYO, F. (1991), p. 383.

¹⁶⁰⁶ PALAO TABOADA, C. (1997) (2009), p. 71.

Si se permitiera que los aplicadores consideraran otras circunstancias relevantes ajenas al texto (muchas veces, bajo la excusa de una interpretación finalista o bajo la idea de equidad o justicia), sucedería que se confundirían funciones y se afectaría al principio democrático. Como ha descrito ATRIA desde la teoría del discurso, la función del parlamento es justificar (emitir normas válidas). Es en la asamblea de representantes donde todos en igualdad de condiciones, defienden los diversos intereses que, finalmente, se traducen en un texto normativo. Si se permite al aplicador considerar circunstancias relevantes ajenas al texto, este podría volver a preguntarse si fueron representados adecuadamente los diversos intereses,¹⁶⁰⁷ con lo cual cuestionaría lo adecuado del texto, superponiendo funciones y asumiendo, como dice ALDUNATE, una labor colegislativa.¹⁶⁰⁸ Esto ha sido caracterizado como activismo judicial,¹⁶⁰⁹ pues coloca al aplicador, retratado en la figura del juez, en una posición de privilegio que conlleva un «creciente riesgo de concentración del poder» en manos del poder judicial.¹⁶¹⁰

Si se habla de principio democrático, cabe también preguntarse sobre qué es lo que, democráticamente, aprueba la asamblea. Y, sin duda, lo que acuerda y legisla es un texto, no las justificaciones subyacentes que pudieran existir detrás de él.

Otra razón a favor de esta forma de ver las cosas o es la llamada «aversión al riesgo», que ÁVILA define como «eliminación o reducción de la arbitrariedad».¹⁶¹¹ Ya hemos señalado que la reserva de ley tributaria pretendió dividir y someter al poder.¹⁶¹² En un sistema donde se promueven las decisiones por reglas, naturalmente existe una desconfianza hacia los errores provenientes de decisiones no sometidas a la ley y, por ello, sujetas a mayores espacios de discrecionalidad.¹⁶¹³ Esa aversión, en materia tributaria, adquiere especial

¹⁶⁰⁷ ATRIA, F. (2004), pp. 131-132; ATRIA, F. (2001), pp. 143-148.

¹⁶⁰⁸ ALDUNATE, E. (2010), p. 89 nota 23.

¹⁶⁰⁹ GARCÍA, J. F. y VERDUGO, S. (2013).

¹⁶¹⁰ POZZOLO, S. (1998), p. 348.

¹⁶¹¹ ÁVILA, H. (2011), p. 101.

¹⁶¹² Hemos hecho énfasis en que el sometimiento del poder a la ley actúa como mecanismo de protección de los ciudadanos; sin embargo, también puede actuar como mecanismo de protección a la autoridad ejecutiva, quien podrá exigir que los demás cuerpos del Estado actúen conforme a este mandato.

¹⁶¹³ SCHAUER, F. (2004), pp. 215-216.

intensidad, como prueba la historia del principio de reserva de ley y refrenda la incorporación de este principio a la esfera constitucional.

Cuando afirmamos que el derecho tributario es un derecho de reglas, decimos no solo que sus fuentes son las reglas, sino que también la toma de decisiones debe bastarse con sus fuentes. Esto implica reconocer las virtudes y los defectos a los que propende un sistema de estas características, mirado en contraposición a un sistema particularista, esto es, orientado a la toma de decisiones basadas en razones distintas a las reglas.

Lo dicho no quiere decir que las circunstancias relevantes ajenas al texto no sean significativas; estas adquieren fuerza frente a la ambigüedad lingüística, es decir, como razón para decidir sobre uno de estos significados, así como frente a la derrotabilidad, decisión que termina no aplicando la norma a un caso cubierto por el significado atribuido a un texto normativo.

De este modo, desde una perspectiva general, la seguridad jurídica y la legalidad actúan como elementos que sostienen una preferencia a favor de un sistema basado en reglas. A continuación, veremos algunos casos concretos de lo que ello implica.

1.4.2. Limitación a las fuentes a considerar en las decisiones jurídicas tributarias: reglas escritas

En materia de aplicación de las normas tributarias sustanciales, en que frente al encuentro entre texto y realidad el aplicador deberá tomar decisiones argumentativas, potencialmente tendientes a interpretar o atribuir sentido, dando contenido normativo a un texto, a partir de los distintos significados posibles que ofrece la proposición normativa, o integrar los vacíos o derrotar la regla en los casos gravemente anormales. La seguridad jurídica, en su dimensión de cognoscibilidad y confiabilidad en lo esencial, requiere que los usuarios o afectados por las normas puedan razonablemente acceder a la información, comprender su sentido (inteligibilidad)¹⁶¹⁴ de modo que permita su autopRACTICABILIDAD¹⁶¹⁵ pudiendo los usuarios de las reglas anticipar o prever razonablemente la manera en que la autoridad resolverá problemas jurídicos

¹⁶¹⁴ ÁVILA, H. (2012), pp. 209, 250, 258 y 275 y ss.

¹⁶¹⁵ NEUMARK, F. (1974), pp. 408-409.

tributarios sustanciales. La legalidad, por su parte, en su dimensión de reserva de ley, exige que la fuente de la regulación sustantiva sea formalmente la ley, mientras que materialmente prohíbe o limita el ámbito de regulación a fuentes normativas de menor jerarquía.

En materia de decisiones interpretativas, de estos dos elementos se colige necesariamente que los argumentos empleados para otorgar sentido o significado a los textos deben fundarse y delimitarse, como afirma MARÍN, en una «regla escrita previa».¹⁶¹⁶ Al referirnos a textos escritos, pensamos en las leyes y reglamentos, ya que estos últimos, en algunos supuestos y de modo subordinado, se admiten en la regulación del tributo.

El argumento lógico que conduce a esta conclusión es sencillo: si sostenemos que el sistema constitucional veda que otros tipos de fuentes normativas (distintas a la ley y a los reglamentos) fijen mandatos, permisos o prohibiciones,¹⁶¹⁷ deberá aceptarse que al aplicador (en lo relativo al *an* y *quantum*) también le está vedado «esencialmente» alejarse de dichas fuentes normativas, o dicho positivamente, el mandato al aplicador es que resuelva conforme a estos textos (fuentes normativas positivas). Así, la decisión interpretativa, que repercute en el alcance de los supuestos gravados y en su cuantía, debe argumentarse y limitarse a ellos. A esta deducción se unen las exigencias provenientes de la seguridad jurídica, especialmente en lo que respecta a la confianza. Efectivamente, la cognoscibilidad y la confianza se relacionan con las decisiones que se encuadren en textos conocidos y en las circunstancias relevantes que estos proponen.

No obstante, tanto en Chile (artículo 2 del Código Tributario) como España (artículo 7.2. de la Ley General Tributaria), la regulación tributaria establece una remisión al derecho común, mediante la cual podría accederse a otras fuentes del derecho como fundamento de la decisión. De esta manera, la preferencia por las decisiones basadas y enmarcadas en los textos escritos podría cuestionarse. En Chile, el art 24 del Código Civil y artículo 170 del Código de Procedimiento Civil permiten ingresar en la decisión aplicativa los principios generales del

¹⁶¹⁶ MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), p. 102.

¹⁶¹⁷ SIOTA ÁLVAREZ, M. (2010), p. 208; GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R. (2011), p 251.

derecho.¹⁶¹⁸ En España, el artículo 1.1. del Código Civil establece como fuente, además de la ley, la costumbre y los principios generales del derecho. SALVADOR CODERCH ha indicado, a propósito de la interpretación, que la costumbre «se describe o explica» (previa detección), mientras que un principio «se enuncia».¹⁶¹⁹ Si el mandato constitucional es que la regulación de los tributos queda circunscrita a textos (legales y reglamentarios) y la seguridad jurídica solicita cognoscibilidad de la obligación, esto no congenia con el hecho de que no exista una descripción jurídica previa de los supuestos que determinan la identidad y la cuantía¹⁶²⁰ del tributo, como sucedería si se aceptara que la costumbre (que «detecta y describe») y los principios (que «se enuncian») fueran admitidos como fuente directa.

Esta aseveración es aceptada por la doctrina. XAVIER dice expresamente que el tributo exige una *lex scripta*.¹⁶²¹ En sentido inverso, varios autores¹⁶²² rechazan que estas dos fuentes (costumbre y principios) puedan ser consideradas reguladoras de los elementos esenciales de la obligación o — agregamos nosotros— tenidas en cuenta esencialmente por el aplicador en la determinación de la misma.

Lo señalado requiere una puntualización y otra explicación. Cuando matizamos «esencialmente», nos referimos a que el texto escrito servirá de base principal y límite de la conclusión, es decir, será el pilar sobre el cual se construya la determinación de la obligación y sus elementos esenciales; Correlativamente las costumbre y principios, no son de por sí base suficiente para establecer la existencia de un tributo o servir de mecanismo que permita su cuantificación.

Sin perjuicio de lo expuesto, estimamos que los principios, como fuente normativa, cumplen funciones relacionadas con la atribución de sentido al texto

¹⁶¹⁸ SQUELLA, A. (2000), pp. 679-680.

¹⁶¹⁹ SALVADOR CODERCH, P. (1992), p. 523.

¹⁶²⁰ Fuera del ámbito de la identidad y de la cuantía de la obligación tributaria podrían darse situaciones que escapan a la legalidad. Se ha discutido el efecto de las prácticas de la Administración que, como dice PONT, no son costumbre ni norma jurídica, pero sí producen efectos. PONT CLEMENTE, J. F. (1991), p. 204. A nuestro entender, si se encausan las prácticas administrativas hacia el principio de seguridad jurídica en su aspecto de confianza legítima, la Administración quedaría vinculada a sus actuaciones, especialmente a sus interpretaciones (en Chile, esto se encuentra en parte regulado en el artículo 26 del Código Tributario).

¹⁶²¹ XAVIER, A. (1975), pp. 1273-1275.

¹⁶²² PONT CLEMENTE, J. F. (1991), pp. 203-205; MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), p. 103; SAINZ DE BUJANDA, F. (1982), pp. 33-35.

(interpretación). En efecto, el problema interpretativo se encuentra en la indeterminación lingüística frente a la cual el aplicador debe decidir sobre los distintos contenidos posibles. El derecho tributario, apriorísticamente, no presenta ninguna anomalía interpretativa, por lo cual los recursos argumentativos no difieren de los generales que contempla el orden jurídico respectivo. Así, en Chile se está ante un sistema reglado; en cambio, en España el sistema es de libertad interpretativa.¹⁶²³ Frente a este problema, las circunstancias relevantes no contenidas en los textos, especialmente las justificaciones subyacentes y el sistema normativo, constituyen razones a favor de la decisión, que sin embargo no puede desvincularse en ningún caso del texto ni permitir su corrección asignando significados o contenidos que no emanan de sus palabras. Esto sucede muchas veces bajo la idea de interpretación finalista o de la voluntad de la ley o el legislador: el intérprete, bajo estas excusas, desconoce lo que dice el texto y fija un contenido distinto o lo limita en razón de dichas justificaciones, señalando de ese modo algo que el texto no dice.

La legalidad y la seguridad jurídica determinan que las decisiones aplicativas tributarias esenciales, se construyan y limiten en base a reglas, evitando a la vez que el aplicador en sus decisiones pueda desprenderse de ella.

1.4.3. Prohibición de la analogía en lagunas tributarias.

Otra consecuencia atribuible a la mayor densidad que adquieren los textos en materia sustancial tributaria, relativa a la aplicación, es la prohibición de la analogía, esto es, el veto para que el aplicador pueda aplicar las justificaciones subyacentes de un hecho operativo a un supuesto distinto (no contenido en reglas tributarias), asignando las consecuencias jurídicas de esa condición aplicativa.¹⁶²⁴

Ya hemos analizado la analogía como método de integración en el capítulo tercero. Esta requiere, como premisa, compartir la noción de que los sistemas normativos no son completos, pero pretenden completitud. Así es: frente al problema lógico de ausencia de solución normativa a un caso específico y la pretensión de dar respuesta a todas las situaciones que se promuevan, será

¹⁶²³ Ver capítulo 3.6.1.

¹⁶²⁴ Ver capítulo 3.3.4.

el aplicador quien dará la solución. Para ello, cuenta con la posibilidad de llenar el vacío recurriendo a un argumento por semejanza *Ubi cadem est legis ratio, ibi cadem est legis dispositio*, que permite «trasladar la solución prevista para un determinado caso, a otro distinto, no regulado por el ordenamiento jurídico, pero que se asemeja al primero en cuanto comparte con aquel ciertas características esenciales o bien la misma razón».¹⁶²⁵ O como dice VANONI, «la extensión de un precepto legal a supuestos no comprendidos en el mismo, pero que revisten con las hipótesis previstas por la norma un grado de afinidad tal, que puede afirmarse que se encuentran en la misma *ratio* jurídica que inspira la norma formulada».¹⁶²⁶

La analogía presenta dos aspectos: el primero es el problema lógico que da origen a la laguna, y que consiste en la inexistencia de una respuesta (de una norma) del sistema jurídico tributario para el caso específico; y el segundo, que el problema se produce a partir de un caso concreto, es decir, lo que mueve al aplicador a llenar la laguna es la ocurrencia de una situación particular sin respuesta. Al ser esta la característica (ausencia de regulación para el caso singular) al llenar el vacío, el aplicador no corrige la regla dada por la asamblea de representantes, sino que resuelve un caso no considerado por ella.

En España, en materia tributaria, se prohíbe genéricamente al aplicador el uso del argumento analógico. Existen dos versiones de esta restricción, diferenciadas por fundamento y extensión. La primera, que catalogaremos de fuerte por su origen y alcance, sostiene que la prohibición encuentra su fundamento en el orden constitucional, principalmente en el principio de tipicidad (que en nuestra perspectiva se encuentra comprendido dentro de la legalidad y la seguridad jurídica), que exige la posibilidad de conocer y anticipar las situaciones que dan origen a la obligación y el monto de esta. Esta posición es garantista para los ciudadanos, en su dimensión de contribuyentes, limita las obligaciones tributarias a lo previsible en todos los elementos esenciales de la obligación tributaria.¹⁶²⁷ Además, opera también como garantía de la Administración en cuanto que no se le pueden negar obligaciones que sean

¹⁶²⁵ ATIENZA, M. (1986), p. 29.

¹⁶²⁶ VANONI, E. (1973), p. 338.

¹⁶²⁷ Entre otros muchos, PALAO TABOADA, C. (1997) (2009), p. 71; BAEZ MORENO, A. (2010), p. 462 a 464; FERREIRO LAPATZA, J. J. (2004), pp. 137-138.

razonablemente previsibles. Otra posición, más débil (pues asigna una menor extensión al principio) y cuyo defensor más importante es PÉREZ ROYO, desliga la analogía del principio de reserva de ley. Para este autor, la reserva de ley es una norma que regula la fuente de la obligación, ubicándose exclusivamente en la fase de producción normativa, y su destinatario natural es el legislador; en cambio, la prohibición de la analogía se ubica en la fase de aplicación de las normas y su destinatario es el aplicador. Según sostiene, la única forma de considerar que la prohibición emana de la reserva de ley sería entendiendo que la analogía es una fuente de derecho, es decir, que crea derecho, pero eso no es así ya que el argumento analógico no hace más que aplicar un derecho existente. Es más, PÉREZ ROYO afirma que, incluso admitiendo que la analogía creara derecho, este se encontraría limitado lógicamente por la ley y no sería una creación libre, lo que lo diferenciaría de la creación de una ley en la que el legislador posee libertad regulativa, estando solo limitado por la Constitución.

El fundamento de la prohibición analógica estaría, para este autor, en la exigencia de certeza (tipicidad), requisito en todo caso menor a las exigencias de tipicidad reclamadas en el derecho penal. Desde su punto de vista, la prohibición del argumento analógico se asienta positivamente en el artículo 14 de la Ley General Tributaria, no en la Constitución, por lo cual su extensión afecta solo a los casos cubiertos por ese texto: «hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales». Esto es más limitativo que decir que afecta a todos los elementos de la obligación tributaria, efecto que se produciría si se sostiene que la prohibición analógica se origina en la norma constitucional de reserva de ley.¹⁶²⁸

Nuestra disconformidad con este planteamiento¹⁶²⁹ reside en que el argumento analógico implica unir una consecuencia jurídica expresada en el sistema normativo a un supuesto que no lo está, lo que implica articular una nueva regla inexistente hasta ese momento por lo cual, si existe creación

¹⁶²⁸ El precursor de esta tesis PÉREZ ROYO, F. (1991), pp. 378-380; SIOTA ÁLVAREZ, M. (2010), pp. 58-59 y 224; QUERALT, M. y otros (2007), pp. 194-196; GARCÍA BERRO, F. (2010), pp. 51-52; PLATÓN GARCÍA, G. (2011). *Aplicación e interpretación de las normas tributarias*. En COLLADO YURRITA, M. Á. (dir.) (2011). *Derecho financiero y tributario, parte general*. Barcelona: Atelier, p. 222.

¹⁶²⁹ Otras críticas se pueden encontrar en PALAO TABOADA, C. (1997) (2009), pp. 70-72; BAEZ MORENO, A. (2010), pp. 462-463.

normativa. Como dice BULYGIN, solo en dos casos hay creación de derecho por parte del juez: en el evento de una laguna¹⁶³⁰ o en contradicciones normativas (situaciones en que no existe un correlato general que aplicar).¹⁶³¹ En efecto, lo que caracteriza la analogía es la ausencia de regulación, por lo cual quien da respuesta, no se encuentra limitado. En ese espacio solo se demanda que se justifique exigentemente, mediante razones convincentes y compartibles, las opciones y valoraciones en que se basa su respuesta,¹⁶³² que debe ser coherente (razonamiento analógico) y consistente (que no contradiga) con el sistema jurídico.¹⁶³³ Por ello, la decisión basada en el razonamiento por semejanza crea derecho por la vía del precedente, dado que la solución por él dictada o la que determine otro juez será la que finalmente se consensue como solución de la laguna,¹⁶³⁴ además de poseer amplios márgenes de libertad en su configuración.

En cualquiera de las dos tesis, se entiende que existe una prohibición de la analogía en el ámbito aplicativo fundada en la legalidad y/o seguridad jurídica. Solo se diferencian en su extensión, lo que significa que se prohíbe al aplicador usar justificaciones subyacentes en materia sustancial tributaria para alcanzar situaciones que se ubican fuera de las circunstancias relevantes establecidas en el texto.

En Chile existe un extendido acuerdo sobre la prohibición de la analogía en materia sustancial tributaria. La doctrina está conteste en que la analogía, como método integrativo, se encuentra prohibida constitucionalmente por el principio de legalidad. Así lo defienden STRETER,¹⁶³⁵ MASSONE,¹⁶³⁶ ASTE,¹⁶³⁷ WAHN¹⁶³⁸ y MONTECINOS,¹⁶³⁹ por citar a algunos. La analogía como método de integración conlleva una creación relativa, pues si bien es cierto que el

¹⁶³⁰ Coincide en este punto SQUELLA, A. (2007), p. 22; y ALDUNATE, E. (2002), p. 85. Sin embargo, este último entiende que el sentido de los textos, más que fijar un marco, es el de «disminuir el ámbito dentro del cual el juez puede realizar esas opciones valorativas».

¹⁶³¹ BULYGIN, E. (2005), especialmente p. 43.

¹⁶³² GARCÍA AMADO, J. A. (2006.a), p. 171; o, como dice BULYGIN, podrán venir de valoraciones compartidas con el grupo. BULYGIN, E. (2005), p. 42.

¹⁶³³ MACCORNICK, N. (2010), pp.236-237.

¹⁶³⁴ BULYGIN, E. (2005), p. 43.

¹⁶³⁵ STREETER, J. (1968), pp. 23-24.

¹⁶³⁶ MASSONE PARODI, P. (2013), pp. 359-360.

¹⁶³⁷ ASTE MEJÍAS, C. (2013), pp. 19 y 171.

¹⁶³⁸ No de modo específico, pero sí en ese sentido, WAHN PLEITEZ, W. (2012), p. 18.

¹⁶³⁹ MONTECINOS ARAYA, J. (2000), pp. 156-157.

aplicador crea una norma nueva, una consecuencia jurídica a un hecho operativo, está «inspirado (limitado) en los principios rectores del sistema legal y de la equidad, extraídos de materias que guardan semejanza o relación con la que ocupa».¹⁶⁴⁰ Pero de todas formas habría «la generación de una nueva hipótesis, función que está entregada al poder legislativo»¹⁶⁴¹ por lo que este tipo de decisiones aplicativas está limitado por la exigencia de legalidad del hecho jurídico. Se extiende esta prohibición no solo al hecho imponible y a las exenciones sino al conjunto de las materias objeto de reserva legal,¹⁶⁴² lo que abarca todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, como se expresa detalladamente en los artículos 63 y 65 de la Constitución Política de la República.

Pero no solo la doctrina chilena se encuentra conteste en la existencia de esta prohibición, su fundamento y extensión: esta misma opinión se recoge en la revista que publican los fiscalizadores de la Agencia Tributaria, que señala que en el derecho tributario chileno se encuentra prohibida la aplicación de la analogía,¹⁶⁴³ tal y como han descrito, en parte, varios oficios del mismo órgano.¹⁶⁴⁴

Por último, la jurisprudencia también comparte esta opinión. La Corte Suprema, con fecha de 19 de noviembre de 2014, causa rol 9082-14, señaló: «Noveno: Que la analogía no es un método de interpretación de la ley, sino de integración de la misma y por aplicación del principio de legalidad de los tributos, no puede ser aplicada en materia tributaria, toda vez que, ni la autoridad administrativa, cuando interpreta la ley en uso de las facultades que le confiere el artículo 6 del Código Tributario ni el juez, pueden establecer tributos o establecer exención de los mismos, a diferencia de lo que ocurre con la interpretación, que es por esencia declarativa de ese algo que es el sentido de la ley.»¹⁶⁴⁵

En resumen, en materia tributaria sustantiva, el aplicador tiene prohibido extender los efectos de una norma a circunstancias que no se encuentren

¹⁶⁴⁰ STREETER, J. (1968), p. 23.

¹⁶⁴¹ MONTECINOS ARAYA, J. (2000), pp. 156-157.

¹⁶⁴² MASSONE PARODI, P. (2013), pp. 359-360.

¹⁶⁴³ Manual de Consultas Tributarias (1999) n.º 262, octubre, pp. 22-35.

¹⁶⁴⁴ Servicio de Impuestos Internos, Oficio n.º 400 de 26/02/2008 y Oficio n.º 710 de 14/04/2008.

¹⁶⁴⁵ Ver fallo de la Corte de Apelaciones de Santiago de fecha 09/03/2001, rol 2.829-97, considerando 5.º, y fallo de la Corte Suprema de fecha 16/08/1989.

expresadas en el texto. Es decir, la actividad aplicativa posee una limitación si se compara con otras ramas del derecho, efecto de la densidad que adquieren las reglas sustantivas tributarias como consecuencia de las normas constitucionales de reserva de ley y de seguridad jurídica.

Es importante insistir que en las lagunas tributarias lo que existe es un vacío tributario, es decir, a falta de regulación que se predica se hace respecto al sistema jurídico tributario donde la regla regulativa impositiva fue insuficiente no contemplando un caso. En cuestión de ahorro tributario, se produciría un problema de laguna en los casos que denominamos ahorro por «evitación total o parcial del hecho imponible». No se trata de casos donde el sujeto que persigue el ahorro fiscal se coloca en una situación que provoca ventajas tributarias (en las cuales su pretensión sería que se aplicara una determinada regla y, en virtud de ello, se generase el ahorro), sino de una situación en la cual el sujeto realiza una actuación que, simplemente, no se ubica dentro de las soluciones normativas que contiene el sistema jurídico tributario. En estos casos, ordinariamente no se reclama el amparo de las normas tributarias, sino que sencillamente se ubica en una situación no tipificada por el sistema jurídico tributario, o, mejor dicho, es un supuesto que se encuentra fuera de los significados atribuibles a los textos normativos tributarios. Así, por ejemplo, cuando un hecho imponible grava la transferencia de bienes inmuebles y no se pronuncia sobre la transferencia de la propiedad (derechos, participaciones o acciones) de la sociedad dueña de los inmuebles, y se transfiere la propiedad de la sociedad, mediante la cesión de sus acciones o derechos, se da una situación no contemplada en la condición aplicativa: es una situación no comprendida en el universo de casos regulados y por lo mismo, no alcanzable por la regla que contiene la consecuencia jurídica del nacimiento de la obligación tributaria. Las reglas tributarias no contemplaron ese caso y alcanzarlo usando normas tributarias resulta prohibido, por lo tanto, en esta situación, no habría gravamen

1.4.4. Una mayor exigencia en la derrotabilidad de las reglas tributarias

La posibilidad de que el significado atribuido a un texto pueda ser superado o derrotado se presenta por un caso concreto que reviste tal especialidad que el aplicador, argumentativamente, podrá determinar que una regla no se aplique a un caso cubierto por sus significados. Lo extraordinario y diferente a la

generalidad del caso produce que la aplicación de la norma resulte irracional o absurda, lo que en palabras de SCHAUER, supondría una «mala respuesta». Son situaciones en que la regla genera una consecuencia absurda, negando con ello la racionalidad requerida a todo sistema jurídico.¹⁶⁴⁶ La falta de racionalidad se debe a que ese caso particular no fue considerado, no efectuando la generalización una diferenciación relevante que debió haber ocurrido si se hubiese tenido en cuenta tal situación (es una situación de sobreinclusión).

Conforme señalamos, lo anormal y extraordinario del caso, aparecen en el momento que se analiza el mismo, ya no sólo a las luz de las circunstancias excluyentes de la regla, sino que analizando otras consideraciones, a la luz de las razones subyacentes y los principios que informan la regla y, justamente, en razón de una intensa descoordinación entre estas y el caso (que cabe dentro de la hipótesis), se toma la decisión de no aplicar la regla al caso cubierto por ella, decisión eminente de corte aplicativa.

Las justificaciones subyacentes y los principios existen y están presentes y los aplicadores los observan, pero normalmente los mismos no son consideradas en el momento de resolver o bien se sopesan simplemente para apoyar lo regulado por la norma. Con la regla, basta. Sin embargo, en el caso de la derrota sí se tienen en cuenta, siendo estos los que muestran el grave desajuste que se produce entre el caso (anormal) y la regla, lo que se convierte en el argumento que termina por negar su aplicación. La superación de la regla normalmente procede en caso de que existan argumentos fuertes que determinen este desajuste grave y corresponde aportarlos a quien pretende desconocer el texto.

En materia sustancial tributaria, la legalidad y la seguridad jurídica dotan a las reglas de una especial fuerza que limita que un aplicador pueda prescindir del apoyo que una norma entrega a una determinada situación. En efecto, la regla cuya configuración formal está entregada a la ley, con exigencia de confianza, calculabilidad, conocimiento e inteligibilidad, limita fuertemente que el decisor pueda alejarse de las razones excluyentes de la regla, dado las afectaciones que ello podría implicar a la distribución de potestades, la confianza

¹⁶⁴⁶ Ver SCHAUER, F. (2013), p. 173.

y la aversión al riesgo, consideraciones con fuerte impronta en el sistema tributario. Con ello, los requisitos de especialidad y de gravedad en el desajuste deben ser superiores a los ordinarios, lo que equivaldría a que un texto de la ley estableciera como criterio de aplicación de las consecuencias normativas un rango de medición como el que representa el uso del término «grave» o «manifiestamente grave». De ahí que a los aplicadores de reglas tributarias se les pida que una eventual decisión de derrotabilidad requiera de una magnitud importante de especialidad y excepcionalidad del caso (respecto de sus justificaciones subyacentes); de forma similar al derecho penal, esto sería algo así como una especie de «cuasi ausencia de duda razonable».

Desde la perspectiva del ahorro fiscal, la derrotabilidad de las *reglas tributarias* está más ligada a la forma que denominábamos de «captación o utilización de reglas», es decir, se sitúa en los hechos operativos de una norma que sustentan una ventaja fiscal, regla cuya razón justificativa puede ser de las más variadas consideraciones.

PONT y FALCÓN Y TELLA, cuando se refieren al fraude de ley (el primero, de forma genérica, y el segundo, específica, citando el consagrado en el antiguo artículo 24.1 de la Ley General Tributaria), utilizan un lenguaje que nos sirve para transmitir la idea que queremos expresar. PONT ha dicho que «el fraude de ley tributario es una huida de las vías negociales ordinarias *tan teñidas de ánimo elusivo que deforma la realidad hasta lo grotesco*».¹⁶⁴⁷ A su vez, FALCÓN Y TELLA señalaba que el fraude de ley consagrado en materia tributaria es «un mecanismo de cierre del sistema que *permite gravar aquellos hechos a los que ni ha llegado ni, por muy diligente que fuera, podría haber llegado el legislador*», indicando más adelante que «la posibilidad de gravar hechos no tipificados solo se justifica como remedio excepcional, ante la convicción de que siempre habrá algunos contribuyentes que encuentren caminos en los que el legislador no ha podido pensar, pero que de haber reparado en ellos, los habría gravado necesariamente».¹⁶⁴⁸ Aclaremos de inmediato que FALCÓN Y TELLA entiende el fraude a la ley tributaria como una situación donde se produce una laguna, y esta regla permite que el aplicador

¹⁶⁴⁷ PONT CLEMENTE, J. F. (2006.b), p. 14.

¹⁶⁴⁸ FALCÓN Y TELLA, R. (1995.a), pp. 14-15.

venza la prohibición de la analogía para alcanzar este hecho no regulado. Al citar a este autor no seguimos su idea; estamos simplemente utilizando su lenguaje.¹⁶⁴⁹

Estos dos autores, desde puntos de vista distintos, resaltan situaciones en las que un aplicador tributario, en razón del grave desajuste, decide no aplicar el texto legal a una situación cubierta por él. PONT explica que se trata de una situación que, en aras de buscar una economía, deforma la realidad de manera grotesca; de hecho, es tan grosera la deformación que se hace evidente y notoria. El caso específico, que cabe dentro del significado del texto (de ahí su deformación), conlleva un desajuste evidente y grosero, del cual no cabe duda, entre las razones que justifican la regla y el amparo jurídico que pretenden las actuaciones. Por su parte, FALCÓN Y TELLA se aproxima aún más a nuestro planteamiento: el caso –cubierto por los significados de la norma– es una situación que no fue prevista en el tipo porque no era previsible; es más, es tan evidente que no era previsible que, de haberla contemplado el legislador, no cabe duda de que habría efectuado la distinción relevante, acercándose al concepto que ALCHAURRON y BULYGIN han dado sobre las lagunas axiológicas.

A estas alturas, estimamos conveniente usar un ejemplo, para lo cual recurriremos a la jurisprudencia chilena. El Tribunal Tributario Aduanero de Temuco, con fecha de 6 de diciembre de 2013, causa RIT GR-08-00094-2012 y confirmada posteriormente por SCS de fecha 27 de julio de 2015, rol 25.915/14, conoció un caso fallando a favor del Servicio de Impuestos Internos y contra el contribuyente. En Chile, el artículo 14 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta establecía un régimen de tributación simplificada destinado a pequeños y medianos contribuyentes. Los requisitos para acogerse a ese sistema, en la época en que sucedieron los hechos (2008), eran: a) el capital máximo permitido para iniciar actividades debía ser inferior a 200 Unidades Tributarias Mensuales –en adelante UTM– (en pesos, \$ 9.000.000, y en euros, 12.000 €, aproximadamente); b) no había limitación de actividad o giro; c) para mantenerse en el sistema, el contribuyente tenía como límite de ingresos promedio anuales por el plazo de tres años el equivalente a 3.000 UTM (en pesos chilenos alcanza

¹⁶⁴⁹ FALCÓN Y TELLA, R. (1995.a), pp. 12-15.

los \$ 130.000.000 y en euros, los 180.000 €); d) al ser un régimen optativo, se exige una comunicación al ente fiscal.

Esta legislación además posee un régimen de transición de este sistema al ordinario en el que las utilidades pendientes de tributación tributarán a medida que sean retiradas por el o los propietarios de la empresa, sin límites. Así, el sujeto puede disciplinar los valores a retirar y con ello ordenar su carga tributaria. («Retiro» es la sustracción de bienes o dineros desde el patrimonio de la empresa hacia el patrimonio de uno o más propietarios de ella.)

El objetivo de este sistema era racionalizar la tributación y el quehacer tributario de pequeños y medianos contribuyentes, liberándolos de cargas contables y permitiendo que tributaran solo por los montos que efectivamente retiren de la empresa sin importar su naturaleza. Está situación es lo que comúnmente sucede en empresas pequeñas y medianas donde sus propietarios extraen prácticamente la totalidad de las utilidades, a objeto de solventar sus gastos personales.

El día 31 de julio de 2008 un contribuyente contabilizó en un libro de apertura un capital de \$ 1.000.000 (capital muy inferior a 200 UTM), con giro de rentista de capitales mobiliarios y compraventa de acciones. El 5 de agosto solicitó autorización al Servicio de Impuestos Internos para iniciar el régimen de tributación simplificada. El día 18 de agosto el Servicio de Impuestos Internos otorga su aceptación.

Paralelamente el contribuyente era dueño de un 25% de las acciones de una sociedad poseedora de una cadena de supermercados, las cuales ingresó en la contabilidad de la empresa recién inaugurada el día 8 de agosto, es decir, tres días después de solicitar al Servicio de Impuestos Internos la autorización de funcionamiento como empresa sujeta al régimen especial del artículo 14 bis. El día 26 de septiembre de 2008, la empresa sometida al régimen especial vende estas acciones y percibe la suma de \$ 7.299.227.670 (equivalente aproximado en euros: 10.400.000 €). Como consecuencia, las operaciones promedio del año 2008 superaron con creces el promedio de ventas máximo equivalente a 3.000 UTM que permitía este régimen de tributación. El contribuyente comunica a la administración tributaria, en enero de 2009, que ha dejado de cumplir los requisitos para seguir acogido a las normas del artículo 14 bis, volviendo

entonces al régimen general de tributación, que se hace efectivo a partir del 1 de enero de 2009. Conforme al régimen de transición, las utilidades acumuladas (no retiradas) existentes en el momento en que la empresa deja de estar acogida al régimen simplificado de tributación, tributarán a medida que sean retiradas, cuestión entregada a la voluntad del contribuyente. Durante el tiempo que duró esta empresa, el contribuyente no realizó ninguna otra operación. Un último dato: en Chile la ganancia que genera la venta de acciones ordinariamente tributa con el equivalente al impuesto que grava la actividad empresarial, que durante esos años era de un 17%. Si el contribuyente hubiese enajenado directamente las acciones, habría tenido que pagar dicho impuesto sobre la utilidad generada. Es este último impuesto el liquidado por el Servicio de Impuestos Internos.

El caso habla por sí mismo: es notorio y manifiesto. Desde un punto de vista de la regla, se trata de un supuesto que se adecúa a la misma: el contribuyente inicia su actividad con un capital inferior a 200 UTM, desarrolla un giro permitido y solicita la autorización respectiva que, además, le es concedida; sin embargo, se trata de un caso «grosero» que desvirtúa la realidad (PONT) o bien de una hipótesis que el legislador no previó en su formulación probabilística y que, de haberla previsto, habría efectuado la distinción relevante (FALCÓN Y TELLA).

En efecto, el caso presenta una artificiosidad tributaria grotesca o evidente: esta empresa sólo realiza una operación, los plazos coinciden con una operación de venta accionaria paralela, se crea una empresa sujeta a un régimen que, en menos de dos meses, quedará sin aplicación por incumplir los requisitos, hay incluso un cierto ocultamiento a la Administración (al informar el inicio de esta forma empresarial, lo hace un poco antes del ingreso de las acciones en la contabilidad, con lo cual evita entregar ese dato al Servicio de Impuestos Internos), etc. (considerando 26.º de la sentencia de primer grado). Además, presenta un desajuste evidente y grave entre las justificaciones subyacentes (racionalización del quehacer tributario y tributación de empresas pequeñas y medianas) y el hecho de que se trata de una sola operación, la venta de acciones por más de 10 millones de euros (considerando 36.º y 7.º de la sentencia de primer grado) Como se dijo, la empresa no desarrolló ninguna actividad más allá de esa venta y no existió un quehacer comercial, profesional o rentístico

continuo, sino que es un hecho puntual, impropio de una pequeña o mediana empresa. El legislador no previó que este sistema se usara para realizar una sola operación (enajenación de acciones) dado que la regla fue prevista para empresas pequeñas o medianas que desarrollan actividades. En síntesis, se trata claramente de una situación de sobreinclusión. Por ello, concordamos que este caso dibuja una situación tan evidente, notoria y manifiesta de desajuste entre el caso y la regla que el aplicador decide no atribuir las consecuencias jurídicas asignadas por la norma, pues el contribuyente está, como dice la sentencia, «invocando a su favor normas excepcionales que no le favorecían de manera alguna» (considerando 26.º). En otras palabras, su pretensión de amparo normativo requerido es denegada no porque no se cumplan los requisitos formales, sino debido a que, de modo notorio y grave, se trata de una situación extraordinaria (por su artificiosidad e incongruencia entre el hecho particular, la formulación probabilística y la justificación subyacente, que da cuenta de una situación de clara sobreinclusión), capaz de vencer la presunción de aplicabilidad de la regla.

El análisis y ejemplo recién expuesto nos hemos referido a la derrotabilidad de reglas tributarias, no nos hemos referido a la derrotabilidad de reglas de derecho común que tengan impacto tributario. Esta situación es relevante si se piensa en descripciones de situaciones de ahorro producido por «evitación total o parcial del hecho imponible». En efecto, si en vez de transmitir un inmueble directamente desde una sociedad a otra, se transfieren las participaciones que se tenía sobre la sociedad propietaria del inmueble el contribuyente no reclama el amparo de ninguna norma tributaria, sino que lo hace de reglas de derecho común. De hecho, en materia tributaria habría una laguna un vacío que no es posible de completar mediante el argumento analógico, dada su prohibición.

No obstante, se podría reclamar la derrotabilidad de esa configuración, pero estimamos que las justificaciones y principios que se podrían tener en consideración, no son los tributarios, sino que son los propios de la regla civil, en otras palabras, en el análisis de la aplicabilidad de la regla al caso, no se pueden usar, como criterio general, razones o justificaciones tributarias, a fin de declarar una configuración jurídica, realizada en fraude de ley. Las justificaciones

subyacentes y principios que se usen en el caso, corresponderán a las pertenecientes a la norma del derecho común, dado que la regla pertenece a esa esfera jurídica y son estas las que se tuvieron en consideración a objeto de seleccionar el hecho operativo, quedando fuera las justificaciones propias del Derecho Tributario.¹⁶⁵⁰ Con ello queda vetada en principio la posibilidad de agregar razones subyacentes tributarias a objeto de justificar la inaplicación de dicha regla al caso que se trate.

La manera como podrían incorporarse en el análisis de la aplicabilidad (y derrotabilidad) de reglas comunes criterios tributarios, son dos: uno) mediante la incorporación de una regla general antielusiva, que extiende razones tributarias al análisis del amparo normativo jurídico que las configuraciones jurídicas pretenden. Tan evidente es esta afirmación que en Chile, mientras no existió norma general antielusiva, gran parte de la doctrina chilena daba cuenta de la imposibilidad de catalogar configuraciones jurídicas como elusivas, estas eran situaciones permitidas por el sistema, donde en la dicotomía legal- ilegal existían conductas evasivas y como tal ilícitas, o situaciones elusivas, lícitas;¹⁶⁵¹ dos) mediante la introducción de un principio general constitucional tributario, en el caso, el «deber de contribuir de acuerdo a la capacidad económica», que permita al aplicador justificar en él, las derrotas de las reglas no tributarias, persiguiendo más que hechos imposables, manifestaciones de riqueza o desconociendo las formas jurídicas basadas en las normas comunes cuando las mismas sean artificiales en razón, no de las justificaciones de las reglas civiles sino de la situación tributaria del caso. Dejamos enunciado ello para retomarlo más adelante al analizar el deber de contribuir y capacidad de pago en su fase aplicativa.

En resumen, la superación de la regla, limitada en materia tributaria por los principios de legalidad y seguridad jurídica, solo podría ocurrir en casos como el que hemos descrito, donde de modo «grotesco» se demuestra la

¹⁶⁵⁰ En Chile, el artículo 4 del Código Tributario prohíbe el uso de las categorías tributarias para aplicar o interpretar otros actos, contratos o leyes: «**Artículo 4.º**- Las normas de este Código solo rigen para la aplicación o interpretación del mismo y de las demás disposiciones legales relativas a las materias de tributación fiscal interna a que se refiere el artículo 1.º, y de ellas no se podrán inferir, salvo disposición expresa en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes.»

¹⁶⁵¹ BRZOVIC GONZÁLEZ, F. (2001), p. 55; MONTECINOS ARAYA, J. (2000), p. 153: ver capítulo 1. 2 y 4.1.

incongruencia entre lo previsto por la ley (conforme a sus justificaciones) y el caso particular; y si se tratará de derrotar reglas que no son tributarias, en el análisis de su aplicabilidad, en principio, sin la concurrencia de una regla general, no se podría acudir a consideraciones tributarias.

1.4.5. Sobre el aplicador de las reglas tributarias. Administración y jueces

En el sistema normativo tributario paradigmáticamente son aplicadores del orden jurídico, además de los contribuyentes, la Administración, especialmente las agencias tributarias, y el poder judicial. El sistema normativo ha dotado a estos dos últimos de la potestad de emitir actos de autoridad con respaldo de la fuerza legítima y definitiva.

En el abanico de decisiones que toma un aplicador, las tres que hemos destacado son la interpretación, la analogía y la derrotabilidad. Respecto de la interpretación, la atribución de sentido normativo a los textos corresponde naturalmente a cualquier usuario del sistema normativo, más aún si entendemos que esta decisión es la que otorga significado al texto y lo transforma en norma. Sin embargo, la determinación del sentido queda ligada al texto y a un control argumentativo de racionalidad jurídica en los casos difíciles que tiene en su cúspide a los tribunales de justicia, con lo cual se transforman en la autoridad final que atribuye el sentido y alcance del texto. La Administración, en su actuar interpretativo, queda naturalmente controlada por el poder judicial. Además de un control posterior, la seguridad jurídica adquiere relevancia, en su aspecto de confianza legítima,¹⁶⁵² al otorgar una protección al ciudadano en su condición de contribuyente, dejando vinculada a la Administración con el significado que le ha atribuido a la norma y no al contribuyente, quien en disconformidad puede reclamar sobre ella o sobre su aplicación.¹⁶⁵³

La analogía y la derrotabilidad se refieran a casos donde se resuelve “fuera” de la regla en razón que se trata de un caso no regulado o anormal,

¹⁶⁵² El principio de protección de la confianza legítima supone que una conducta de un sujeto que se fundamente en la forma en que ha actuado la Administración debe ser respetada, dado que se supone que la Administración se mantendrá haciendo lo mismo en lo sucesivo, bajo circunstancias (políticas, sociales, económicas) similares. Ver BERMÚDEZ, J. (2005), pp. 83-105; y ANIBARRO PÉREZ, S. (2003), pp. 395-419.

¹⁶⁵³ ÁVILA, H. (2012), pp. 383 y ss.

extraordinario, a la luz de las justificaciones subyacentes y de los principios. Efectivamente, se admiten estas decisiones porque se entiende que el derecho debe ofrecer respuestas razonables y las reglas no siempre lo hacen, de modo que en los sistemas jurídicos se permite que los aplicadores, en caso de detectar una falta de regulación o grave descoordinación entre razones subyacentes y el caso puedan resolver superando las reglas. El problema es que la decisión previa sobre la falta de reglas o sobre el desajuste grave dependerá fundamentalmente de «los ojos del observador»; eso sí, aceptar esta forma de decisión implica ser, cuando menos, cuidadoso a fin de reducir los riesgos de arbitrariedad.¹⁶⁵⁴

Desde nuestro punto de vista, la función judicial naturalmente posee atribuciones aplicativas. Un juez tiene por función aplicar derecho, no como mero aplicador, según la lógica de MONTESQUIEU, sino determinando si el caso queda cubierto o no por el significado de la norma y resolviendo si, aun cubierto por él, debe o no aplicarse la misma, dado que existen fuertes razones para no hacerlo.¹⁶⁵⁵ Frente al peligro de la arbitrariedad, el sistema fija un marco institucional a objeto de que la decisión, de por sí subjetiva, no se vea influida por factores distintos a un convencimiento jurídico racional del juez (que debe ser argumentado expresamente para su control, de modo razonable, coherente y consistente), y por ello establece instrumentos para que los jueces sean imparciales e independientes.

La imparcialidad, como dice CALAMANDREI, implica la idea de que el juez sea extraño e indiferente a las partes, a sus pasiones y al objeto de la *Litis*, es decir, ha de ubicarse en una posición equidistante desde la cual examinará el litigio con serenidad y desapego.¹⁶⁵⁶ Esta idea forma parte de la noción del debido proceso y, aunque no se encuentre expresada en los textos constitucionales chileno y español, se asume como eje esencial de la función jurisdiccional.¹⁶⁵⁷ Todo esto se traduce en un «desinterés subjetivo»,¹⁶⁵⁸ cuya

¹⁶⁵⁴ SCHAUER, F. (2013), pp. 173-174; sobre lo mismo, comentario de RODRÍGUEZ GREZ a la cuenta presentada por el presidente de la Corte Suprema Sergio Muñoz: «Aplicación de la ley», sábado 22 de marzo de 2014, *El Mercurio*; GARCÍA, J. F. y VERDUGO, S. (2013), especialmente el capítulo octavo; ATRIA, F. (2004), pp. 140-141.

¹⁶⁵⁵ Ver capítulo 2. 3.

¹⁶⁵⁶ CALAMANDREI, P. (1960), p. 61.

¹⁶⁵⁷ ALDUNATE, E. (1995), pp. 11 y 12, notas 1 y 2; PÉREZ ROYO, J. (2014), p. 699.

¹⁶⁵⁸ MONTERO AROCA, J. y otros (2009), p. 100.

existencia se garantiza a través de las llamadas causales de abstención (implicancia) y recusación (reguladas en España en el artículo 219 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y en Chile, principalmente, en los arts. 194 a 205 del Código Orgánico de Tribunales; 113 a 128 del Código de Procedimiento Civil; y 75 y 76 del Código Procesal Penal). En el caso de acontecer una causal de implicancia o recusación, implicará la pérdida de competencia del juez respectivo para conocer y pronunciarse sobre dicho asunto.

La independencia está íntimamente ligada a la imparcialidad del juez.¹⁶⁵⁹ De hecho, sin independencia, no existe tal imparcialidad:¹⁶⁶⁰ si alguien depende de otro u otros estará inclinado anticipadamente a su favor y, por lo tanto, propenso a un determinado resultado. La «independencia» del juez, siguiendo de nuevo a CALAMANDREI, se constata cuando, en el momento de juzgar, el juez-persona está libre de «estímulos egoístas» que puedan afectar a su decisión y que pueden proceder de su contexto personal (cuestión nada fácil de solucionar), de la influencia de sus superiores (instrucciones y directivas) o de la injerencia del peligro de su carrera funcionaria.¹⁶⁶¹ La única sumisión a que se encuentra sometido el juez es a la ley¹⁶⁶² o al ordenamiento jurídico propio de nuestra concepción de Estado de derecho constitucional.

Los mecanismos que permiten garantizar esta independencia son varios y existe cierto consenso sobre algunos: a) la inamovilidad (los jueces no serán apartados, jubilados, suspendidos ni trasladados, si no es por causa prevista),¹⁶⁶³ es decir, los jueces conservan su cargo mientras mantengan una buena conducta;¹⁶⁶⁴ b) un sistema de decisiones no sujeto a la influencia de superiores, que prohíbe especialmente instrucciones, directivas o interpretaciones del ordenamiento jurídico que lleve a cabo en el ejercicio de sus

¹⁶⁵⁹ También la función judicial y el poder judicial. ALDUNATE, E. (1995), pp. 11 y ss.

¹⁶⁶⁰ PÉREZ ROYO, J. (2014), p. 699.

¹⁶⁶¹ CALAMANDREI, P. (1960), pp. 87-96.

¹⁶⁶² CALAMANDREI, P. (1960), pp. 87-96

¹⁶⁶³ MONTERO AROCA, J. y otros (2009), p. 108.

¹⁶⁶⁴ PÉREZ ROYO, J. (2014), p. 697; BORDALÍ, A. (2007). *Análisis crítico de la función judicial e independencia en el derecho chileno*. En COUSO, J. y ATRIA, F. (coord.). *La judicatura como organización*. Santiago de Chile: Expansiva e IEJ, p. 68.

funciones;¹⁶⁶⁵ y c) un sistema de responsabilidad disciplinaria razonablemente objetivo (cuya comprobación debe ser entregada a superiores o pares).¹⁶⁶⁶

Visto el marco que rodea al juez para que pueda aplicar el derecho, nos preguntamos si el otro gran aplicador del derecho tributario, es decir, los funcionarios de la agencia fiscal están dotados «naturalmente» de la facultad aplicativa de derrotar reglas; creemos que no. La naturaleza de la función ejecutiva es distinta, pues está marcada por la idea de la ejecución de una voluntad ajena (de la ley) sin perjuicio de otras, como la dirección política y la acción del Estado no contraria a la ley.¹⁶⁶⁷

En la función ejecutiva, el sentido de la aplicación viene dado por la sujeción a los textos de la ley, ya sea en su significado nuclear o interpretativo. Sin embargo, de su función no brota naturalmente la posibilidad de derrotar el texto. En efecto, el principio que estructura la actividad administrativa es el de la legalidad, ya no en su aspecto de reserva de ley, sino en el vínculo de la actuación del funcionario al ordenamiento jurídico en general y, en particular, en materia tributaria sustancial, a las leyes que regulan este asunto.

Los textos regulativos de la legalidad en la carta magna de España son entre otros, los arts. 9.1 y 103.1, que someten plenamente a la Administración «a la ley y al Derecho», según indica SÁNCHEZ MORÓN,¹⁶⁶⁸ mientras que en Chile, principalmente el artículo 6 y 7 de la Constitución Política de la República adscriben la actuación de los órganos del Estado a la ley, bajo nulidad y las demás responsabilidades y sanciones que la ley explicita.

Este principio da cuenta de una organización sujeta al derecho, a un bloque de legalidad, compuesto por una pluralidad de fuentes normativas¹⁶⁶⁹ – *principio de la juridicidad*–, abarcando no solo la ley sino la totalidad del sistema

¹⁶⁶⁵ MONTERO AROCA, J. y otros (2009), p. 104. ALDUNATE, E. (1995), pp. 13 y 14, quienes en todo caso estima bastante insuficientes los mecanismos para asegurar esta independencia.

¹⁶⁶⁶ BORDALÍ, A. (2007) pp. 69-74.

¹⁶⁶⁷ PÉREZ ROYO, J. (2014), p. 580.

¹⁶⁶⁸ Artículo 7º.– Los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley. Ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes. Todo acto en contravención a este artículo es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señale.

¹⁶⁶⁹ En este sentido, SÁNCHEZ MORÓN, M. (2011), p. 89.

normativo.¹⁶⁷⁰ Asimismo, establece que la Administración, para actuar, debe encontrarse vinculada o habilitada por el ordenamiento jurídico. De acuerdo con la doctrina, el vínculo que existe entre la Administración y el ordenamiento jurídico es de carácter positivo (principio de vinculación positiva –*positive bindung*-),¹⁶⁷¹ lo que implica que la Administración solo podrá realizar lo que expresamente le está mandado y permitido, mientras que lo que no está dispuesto no le está autorizado, vedándose de esta forma cualquier ímpetu creativo que vaya más allá de lo que se le admite.¹⁶⁷² Sin esta habilitación, la actuación de los órganos administrativos es nula o anulable.¹⁶⁷³ Por su parte, en materia tributaria sustantiva, la habilitación genérica dada por cualquier clase de norma no es suficiente, sino que requiere que se exprese en un texto previo, emanado del parlamento, bajo la forma de ley y, en algunos casos, en una función de cooperación subordinada: textos escritos reglamentarios, emanados de la Administración.¹⁶⁷⁴

La justificación de la actuación del funcionario está en su apego al ordenamiento previo dado que, como decíamos, debe eliminar su potencia creativa. Naturalmente, su actividad no está dirigida a determinar los desajustes normativos, pues se trata de una actuación figurativamente más mecánica. La legalidad no le permite pronunciarse sobre lo excepcional del caso, lo absurdo de la respuesta al caso o la aplicación analógica frente a posibles lagunas; al

¹⁶⁷⁰ GAMERO CASADO, E. y FERNÁNDEZ RAMOS, S. (2012), p. 58.

¹⁶⁷¹ En oposición al vínculo que existe entre el Derecho y los ciudadanos, que sería negativo. Las personas, en el desarrollo de sus actividades y al relacionarse con otros, podrán hacer todo aquello que no le está prohibido (dicho en términos muy simples). La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, señalaba en su artículo 5: «La ley no puede prohibir más que las acciones dañosas para la sociedad, todo lo que no es prohibido por la ley no puede ser impedido, y nadie puede ser obligado a hacer lo que esta no ordena». KELSEN señalaba: «Un individuo que no funciona como órgano del Estado puede hacer todo aquello que no está prohibido por el orden jurídico, en tanto que el Estado, esto es, el individuo que obra como órgano estatal, solamente puede hacer lo que el orden jurídico le autoriza a realizar.» KELSEN, H. (1979). *Teoría general del Derecho y del Estado*. México D.F.: Universidad Autónoma de México, p. 313.

¹⁶⁷² En este sentido, SÁNCHEZ MORÓN, M. (2011), p. 90; GAMERO CASADO, E. y FERNÁNDEZ, RAMOS, S. (2012), p. 59.

¹⁶⁷³ Es necesario relativizar lo expuesto, dado que fuera de los casos en que hay materias sometidas específicamente a la ley, la Administración posee la facultad de regular de manera general y abstracta mediante su potestad reglamentaria, por lo cual, fuera de los casos sujetos a reserva de ley, su campo de acción es bastante mayor. En este sentido: SÁNCHEZ MORÓN, M. (2011), p. 91. En ese campo de acción, algunos autores hacen una distinción: en las actuaciones favorables para los ciudadanos no se requerirá una norma habilitante específica, en cambio, para aquellas que son desfavorables, sí se requerirá. GAMERO CASADO, E. y FERNÁNDEZ RAMOS, S. (2012), p. 59.

¹⁶⁷⁴ SIOTA ÁLVAREZ, M. (2010), pp. 207-208.

contrario, para el funcionario el texto de la ley y la decisión basada en reglas es el margen sobre el cual debe resolver, la función que el orden normativo institucional le asigna. Desde esta perspectiva, resulta especialmente importante el significado autónomo¹⁶⁷⁵ que arrojan los textos jurídicos como guía de aplicabilidad, pues es el que emanó de la legislatura y el que considera el contribuyente medio; así como el que debiera usar la Administración.

Sin embargo, no es solo la legalidad lo que lleva al funcionario a que en sus decisiones aplicativas no pueda derrotar las reglas; también lo hace la noción de «aversión al riesgo o a la arbitrariedad». Veámos que la función del juez es la aplicación del derecho, dentro de lo cual se ubica la atribución de la derrotabilidad y la analogía (en general, prohibida en materia tributaria). Como contrapeso, se fija un marco institucional que garantiza su imparcialidad e independencia, a fin de que su decisión se restrinja al razonamiento jurídico (propio) y no al determinado por otros. Este marco, que convierte al decisor en un sujeto imparcial e independiente, no es propio de la Administración pese a que pueda presentar ciertas características suyas, como las causales de implicancia y recusación, pero los funcionarios de las agencias tributarias son parte de una organización jerarquizada y, como tal, no son independientes. Reciben órdenes y directrices de sus superiores, de modo que su evaluación estará ligada al cumplimiento de esas pautas; no poseen inamovilidad, es decir, existe injerencia en el quehacer del funcionario, que así se convierte en coercible por parte de superiores. Como parte de la organización, existe en él un «interés subjetivo» (las instituciones generan ciertas lealtades –desde la idea de pertenencia–, hoy alentadas incluso por las directivas) y produce un interés mayor cuando la remuneración en un porcentaje se encuentra determinada por el cumplimiento de objetivos colectivos (fiscalizaciones) y la meta de cumplimiento de la disminución de la evasión.¹⁶⁷⁶

¹⁶⁷⁵ Ver capítulo 2. 2.

¹⁶⁷⁶ La Ley 19.646 y la Ley 19.738, establecen una: «asignación especial de estímulo por desempeño en el cumplimiento de metas de reducción de la evasión tributaria y existe además otra bonificación, por cumplimiento de objetivos colectivos», Ley 19.882.

En efecto, tanto en el ordenamiento chileno¹⁶⁷⁷ como en el español,¹⁶⁷⁸ estos entes actúan genéricamente como representantes de una de las partes de la obligación tributaria. No se trata de una entidad neutra, por más profesional que sea. Por más que se sujete al principio de legalidad, es la contraparte de los contribuyentes y se enfrenta a ellos, generándose una conciencia de unos y otros. Esto sugiere una necesaria toma de posición a favor de los intereses de una de las partes que no merece ningún reproche, pero que debe ser reconocida como tal.

En definitiva, en un sistema que separa facultades y ciñe a la Administración a la legalidad, el funcionariado no está dotado natural ni institucionalmente de los resguardos necesarios que garanticen un ejercicio razonablemente no arbitrario. En principio, la Administración no debe tener atribuida la facultad aplicativa de la analogía y la derrotabilidad; sin embargo, por distintos motivos (dentro de los cuales estaría el ataque a la elusión tributaria), la legislatura podría considerar que la Administración posee tales facultades, en cuyo supuesto se requiere expresamente una regla que lo autorice y procedimientos que resguarden la decisión. Pero a pesar de todos los procesos que se construyan, una atribución de esta naturaleza producirá un desorden de señales pues, por un lado, se pide un vínculo natural con las reglas y una decisión basada en estas, marcada por un especial cuidado en no caer en la arbitrariedad, y por otro, se autoriza a desconsiderar la regla atendiendo a razones que están más allá de los textos normativos, cuestiones que estimamos no resultan convenientes.

¹⁶⁷⁷ En Chile, la ley orgánica del Servicio de Impuestos Internos DFL n° 7 de 1980, del Ministerio de Hacienda, establece, en su artículo 1, como función de este ente la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos; y el artículo 2 señala que es un órgano dependiente del Ministerio de Hacienda: **ARTÍCULO 1º.**– Corresponde al Servicio de Impuestos Internos la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente. **ARTÍCULO 2º.**– Este Servicio depende del Ministerio de Hacienda y está constituido por la Dirección Nacional y su Dirección de Grandes Contribuyentes, ambas con sede en la capital de la República, y por las Direcciones Regionales.

¹⁶⁷⁸ En España el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, disponía la creación de la Agencia Tributaria Española, que tiene como función ser la (n° 2) «organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal» que se encuentra adscrita al Ministerio de Economía y Hacienda (n° 1). Hacienda es dependiente y de aquellos recursos de otras Administraciones Públicas nacionales o de las Comunidades Europeas cuya gestión se le encomiende por Ley o por convenio.

2. Algunas consideraciones sobre el deber de contribuir

En los estados de derecho constitucionales, la conservación y el ejercicio de los derechos reconocidos por el Derecho a los sujetos insertos en la comunidad pasa por la existencia de una entidad política, el Estado, que garantice las condiciones que lo consientan. Cuando usamos el término «condiciones» no solo nos referimos a un sistema jurídico, y sus órganos, sino también a un sistema socioeconómico que permita llevar la vida con dignidad y que, a grandes trazos, se sintetiza en la idea del acceso a ciertos servicios. No hay Estado sin Derecho¹⁶⁷⁹ ni derechos sin Estado. El Estado como organización requiere de ingresos cuya principal fuente son los aportes que provienen de sus miembros. Por eso se ha dicho que el precio de los derechos es la obligación de sostener las cargas que permiten la conservación y el ejercicio de ellos («los tributos son el precio de la libertad»)¹⁶⁸⁰ Hoy el Estado no se entiende en contraposición al sujeto. Como dice TOMÁS Y VALIENTE, «no se puede pensar en los derechos fundamentales sin pensar en el Estado, ni fortalecer aquellos sin fortalecer el Estado».¹⁶⁸¹ Es el Estado quien finalmente otorga las condiciones que permiten el mantenimiento y el ejercicio de los derechos y de una vida con cierta dignidad; además, en algunos sistemas redistribuyen la riqueza como decisión democrática de justicia social,¹⁶⁸² por lo que quienes forman parte de la comunidad beneficiaria tienen el deber de contribuir a soportar los gastos que requiere la existencia de este sistema. Esto es lo que la doctrina denomina «el deber de contribuir», y siempre es conveniente recordar «que este está en el núcleo del Estado».¹⁶⁸³

La contribución constituye uno de los mecanismos –normalmente el más importante– que hacen posible que cada ciudadano sea considerado una persona con dignidad y capacidad de decidir y sentir permitiendo que pueda comportarse conforme a su propio gobierno, en pos de un proyecto de vida por él mismo concebido.¹⁶⁸⁴ Es esto lo que consagra el artículo 31.1 de la

¹⁶⁷⁹ KELSEN, H. (2009), p. 155.

¹⁶⁸⁰ TIPKE, K. (2002), p. 124.

¹⁶⁸¹ TOMÁS y VALIENTE, F. (1993). *Escritos sobre y desde el tribunal constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, p. 169.

¹⁶⁸² GALLO, F. (2011), pp. 40-41 y 135 y ss. En un análisis sobre la realidad italiana y europea.

¹⁶⁸³ PONT CLEMENTE, J. F. (2006), p. 26.

¹⁶⁸⁴ LAPORTA, F. (1994), p. 134; GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R. (2011), pp. 457-458. Recalca la idea o noción de igualdad.

Constitución española: «Art.31.1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.» En Chile no se encuentra expresamente reconocido; sin embargo, la idea se desprende del artículo 19. n.º 20 de la Constitución Política de la República, el cual establece una garantía –la igualdad– que ordena el modo en que deben soportarse las cargas públicas: «Art. 19: La Constitución asegura a todas las personas: [...] 20.º La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos», así como en el n.º 22, que dispone la no discriminación arbitraria en el trato. Si la Constitución establece reglas sobre los requisitos que deben cumplir las cargas tributarias, previo y connatural es que exista el deber de contribuir.

El deber de contribuir se manifiesta como una noción genérica, sin concreción. Los sujetos, simplemente, deben soportar o concurrir al sostenimiento de las cargas, pero no se dice cuánto, cuándo ni en qué condiciones. Para algunos, esta indeterminación es lo que caracteriza un deber.¹⁶⁸⁵ Por ello, entre declaración (manifestación jurídica del deber) y aplicación se requiere una mediación, que es proporcionada formalmente por la ley y sustancialmente por las decisiones políticas. Esta mediación no solo es instrumental, sino que, en el caso de los tributos, dado el principio de legalidad en su expresión de reserva de ley, es obligatoria. De ahí se deriva que, si bien este texto normativo se dirige en primer término a los individuos que están sujetos a un determinado ordenamiento jurídico, estableciendo una idea general de obligación de soportar las cargas públicas, luego y esencialmente se dirige al legislador¹⁶⁸⁶ pues le impone la obligación de especificar, de concretar, de especificar el deber general de contribuir mediante reglas consagradas en las leyes, es decir, mediante textos que cumplieron una determinada ritualidad y se reconocen como ley.

¹⁶⁸⁵ RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. (2005), p. 21.

¹⁶⁸⁶ RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. (2005), pp. 24 y ss.

Este mandato al legislador puede ser abierto o cerrado dependiendo de si el texto constitucional establece o no reglas-principios que impongan consideraciones específicas que actúan como contenido o límite en la construcción del sistema tributario general y, en concreto, de las obligaciones tributarias. En las realidades de Chile y España, el constituyente pareciera exigir que dicha regulación cumpla con contenidos que, de no ejecutarse, podrían significar la invalidez de dicha norma. En Chile, el artículo 19 en sus n^{os} 20 y 22 establece consideraciones respecto a la «igualdad»:¹⁶⁸⁷ la prohibición de tributos manifiestamente injustos o desproporcionados, la prohibición de una discriminación arbitraria en el trato y la no afectación de tributos a destinos específicos.¹⁶⁸⁸ En España (art 31.3), las condiciones que debe reunir este sistema se refieren esencialmente a la igualdad, la generalidad, la progresividad, la no confiscatoriedad y, sobre todo, la «capacidad de pago».

Sobre esta relación entre el deber de contribuir y los criterios que le dan contenido y limitan, especialmente el de capacidad económica e igualdad, se han construido dos versiones que parecen concreciones políticas valóricas del sistema tributario, del Derecho y del orden socioeconómico, y aceptar una u otra impacta en la manera de producir y aplicar las reglas tributarias. Nuestra intención es hacer una propuesta desde nuestro concepto de regla y no desde nuestra posición valórica política (pese a que, naturalmente, estará entremezclada en el análisis), de modo que la decisión jurídica se encauce por vías razonablemente jurídicas y no respecto a lo que resulte justo para el decidor.

La doctrina ha construido dos versiones respecto del deber de contribuir («carácter bifronte»)¹⁶⁸⁹ y sus reglas-principios específicos, especialmente de los de igualdad y capacidad económica. El primero adquiere una dimensión garantista en cuanto que actúa a favor del interés privado como mecanismo de protección de los derechos patrimoniales de los sujetos, pues supone que la elaboración de reglas referidas a obligaciones tributarias y su aplicación queda limitada por dichas reglas-principios, protegiendo de esta forma los proyectos

¹⁶⁸⁷ Sobre principios constitucionales tributarios, ver MASBERNAT, P. (2012). *El desarrollo de los principios constitucionales tributarios de carácter material en la jurisprudencia del tribunal*. En *Revista de Derecho de la Universidad Católica del Norte* (1), pp. 129-196.

¹⁶⁸⁸ EVANS DE LA CUADRA, y EVANS ESPÍNEIRA, E. (1997), pp. 100-105.

¹⁶⁸⁹ RODRÍGUEZ BEREJO, A. (2005), p. 35.

individuales; el otro es solidario, dado que actúa a favor del interés fiscal como elemento no solo de recaudación, sino como mecanismo que atiende a la justicia social, caracterizado por el interés común.¹⁶⁹⁰

La dimensión garantista entiende que los tributos afectan al individuo en determinados derechos, libertades y propiedades; en resumen, en su proyecto personal, es decir, en su interés particular. Por eso, el orden normativo constitucional se encarga de encauzar la forma de construir y aplicar el deber. Esto garantiza derechos a favor de los contribuyentes que actúan como límite tanto frente al quehacer legislativo, imponiéndole restricciones en la configuración de las obligaciones tributarias, controlado por el tribunal constitucional, como en el quehacer aplicativo, en cuanto que solo puede afectarse aquello que la regla ha dispuesto, prohibiendo la analogía, como se especificó anteriormente.

El aspecto solidario hace énfasis en la existencia de un sistema institucional que permite que los sujetos puedan poseer y ejercer derechos y vivir un cierto modo de vida. Sin ese sistema, los derechos serían una quimera. Los tributos son medios que permiten el mantenimiento del sistema y que sirven al interés general, y forjan la obligación de que los individuos contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas. Ha dicho HERRERA MOLINA que «la medida general de esta contribución viene dada por la capacidad económica, es decir, por la respectiva riqueza disponible, puesto que tal riqueza está subordinada al interés general, tanto desde el punto de vista objetivo (función social de la propiedad) como subjetivo (principio de solidaridad). Ciertamente la distribución de la carga tributaria en función de la capacidad económica no puede primar frente al interés general».¹⁶⁹¹

Desde este punto de vista, el interés fiscal es de tal significación que de él penden los intereses privados, con lo cual el legislador no tendría grandes limitaciones a la hora de configurar el sistema tributario y las obligaciones tributarias específicas. El aplicador, por otro lado, frente a reglas o situaciones que no distribuyan adecuadamente esta carga tributaria, desde esta perspectiva

¹⁶⁹⁰ MOSCHETTI, F. (2001). *El principio de la capacidad contributiva*. En AMATUCCI, A. (dir.). *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Temis, p. 241.

¹⁶⁹¹ HERRERA MOLINA, P. (2003). *Metodología del derecho financiero y tributario*. Documentos IEF, n° 26/2003, p. 21.

solidaria podría «corregir defectos»,¹⁶⁹² alcanzando situaciones no consideradas por las reglas o negando consecuencias jurídicas a situaciones cubiertas por el significado atribuido a los hechos operativos, con el objeto de perseguir justa o equitativamente la contribución que afecta a determinados índices de capacidad económica.

Seguiremos nuestro análisis distinguiendo entre una fase de producción y otra de aplicación y señalando que no es nuestro objetivo hacer una comparación entre las normas constitucionales chilenas y españolas (aunque, irremediablemente, eso se produzca en algún grado), sobre lo que ya existen buenos estudios,¹⁶⁹³ sino dilucidar el impacto que estas reglas constitucionales poseen en la labor legislativa y aplicativa.

2.1. Deber de contribuir y capacidad de pago (igualdad) como mandato al legislador

En España, el texto constitucional establece que todos deben concurrir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica. Así, la carta magna coloca como criterio del deber de contribuir una categoría jurídica, la «capacidad económica», pero no da cuenta ni de su contenido ni de su función en el mecanismo impositivo.¹⁶⁹⁴

Un primer acercamiento se puede hacer desde las ciencias económicas, que han proclamado la necesidad de configurar los sistemas tributarios sobre la idea de capacidad de pago como modo de distribuir equitativamente la carga tributaria.¹⁶⁹⁵ El modelo teórico de la tributación basada en la imposición del beneficio o del consumo (parte del ideario liberal), que propone que los ciudadanos paguen un tributo correspondiente a los beneficios recibidos,¹⁶⁹⁶ ha sido rechazado por imposible. Quizás se pueda establecer respecto de algún servicio público, pero no respecto de todo un sistema, por lo que obligatoriamente hubo que introducir criterios que permitieran distribuir la carga

¹⁶⁹² MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), p. 111.

¹⁶⁹³ FERNÁNDEZ AMOR, J. A. y MASBERNAT, P. (2011), pp. 567-593.

¹⁶⁹⁴ CASADO OLLERO, G. (1982). *El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica*. En *Revista Española de Derecho Financiero* (34), p. 186.

¹⁶⁹⁵ ÁLVAREZ GARCÍA, S. y FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. (2004). *Ética y hacienda pública: el principio de justicia en la imposición*. En *Crónica Tributaria* (111), pp. 16-23.

¹⁶⁹⁶ GALLO, F. (2011), pp. 65-68, FERREIRO LAPATZA, J. J. (2010), pp. 187-188.

económica, surgiendo así el de capacidad económica. Este criterio es complejo, pues en la construcción de su contenido aparecen distintas cosmovisiones. Así, la corriente liberal propone una mayor neutralidad del Estado en cuestiones de asignación de recursos y decisiones económicas, haciendo énfasis en la libertad económica personal, que se traduce en una concepción jurídica que fortalece los derechos patrimoniales, especialmente el de propiedad. Otra corriente ve en la tributación no solo una cuestión recaudatoria, de modo que propone un rol solidario y redistributivo de la riqueza de una determinada comunidad,¹⁶⁹⁷ haciendo hincapié en una particular idea de igualdad y solidaridad, como ocurre en los países con estados de bienestar.

La idea de la capacidad de pago requiere de mecanismos cuantitativos que den cuenta del bienestar personal y sus circunstancias, a fin de medirla y permitir asignar la contribución. Establecer una medida tanto del bienestar como de la contribución es un trance difícil de salvar, por lo cual los sistemas han recurrido a medidas subóptimas e indirectas, como las ideas de consumo, renta y riqueza.¹⁶⁹⁸ La equidad, según el informe Carter, distingue entre la igualdad horizontal, entendida como el hecho de que la carga fiscal que soportan personas y familias situadas en iguales circunstancias (capacidad de pago) deben ser iguales, y la vertical, que es concebida en el sentido de que los contribuyentes situados en circunstancias diferentes (capacidad de pago) deben soportar una carga tributaria que difiera en igual medida.¹⁶⁹⁹ El problema reside en la forma de elegir, organizar, ponderar y cuantificar los índices debido a que es un procedimiento contingente que depende de un sinnúmero de factores, como el tipo de fuentes productivas predominantes, sus niveles de apertura, el modelo económico, etc. Tamaña es la complejidad que, como antes señalábamos, algunos piensan que más que una cuestión científica es un «arte».¹⁷⁰⁰

¹⁶⁹⁷ MUSGRAVE, R y MUSGRAVE, P. (1992), p. 272. Sin perjuicio de lo señalado, autores como Gallo sostienen que el ideario neoliberal ha puesto de nuevo en boga la idea de la equivalencia o beneficio como fundamento de los sistemas tributarios. Ver GALLO, F. (2011), especialmente pp. 64-90.

¹⁶⁹⁸ MUSGRAVE, R. y MUSGRAVE, P. (1992), pp. 271-272.

¹⁶⁹⁹ REAL COMISIÓN DE INVESTIGACIÓN DE CANADÁ (1962-1966). *Informe sobre la fiscalidad (vol. I)*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales y Ministerio de Hacienda, p. 5.

¹⁷⁰⁰ MUSGRAVE, R. y MUSGRAVE, P. (1992), p. 277.

De esta manera, las ciencias económicas ligan el sistema tributario y los tributos a la equidad y la capacidad económica o de pago. Estas ideas se formalizan en los ordenamientos jurídicos, que recogen la noción de capacidad económica o contributiva (entendidas, a estos efectos, como términos equivalentes). Son estas ideas las que el espacio jurídico recibe y, como le es propio, nutre y reviste de su singular entendimiento. Así lo recoge CASADO OLLERO cuando, al referirse al principio de capacidad económica, indica que «en nuestra actual perspectiva histórica y sociocultural, habrá necesariamente que tenerse en cuenta para que la ordenación impositiva aparezca o no expresamente formulada en el texto constitucional».¹⁷⁰¹

En España, el texto constitucional consagra expresamente la noción de capacidad económica, aunque se distinguen dos enfoques respecto de su alcance jurídico que comportan determinar si su contenido y concreción son mayores o menores.¹⁷⁰² Jurídicamente, una primera perspectiva le puede asignar un alcance y contenido sustancial a esta noción, con efectos determinados y concretos¹⁷⁰³ que actúan como limitantes de la libertad de configuración del tributo por parte del poder legislativo. Como tal, actúa como derecho-garantía de los contribuyentes, especialmente de su libertad y patrimonio, y se construye bajo la idea de que la capacidad de pago es el criterio que le da contenido propio a los principios de igualdad y de generalidad, con capacidad de orientar al sistema jurídico impositivo. Su primera expresión impacta en la «fuente»¹⁷⁰⁴ o «fundamento»¹⁷⁰⁵ de la imposición. Si el legislador está vinculado a este principio, en la elección de los tipos «supuestos gravados» debe elegir solo aquellos que den cuenta de capacidad económica, esto es, de manifestaciones de riqueza directa (como la renta o el patrimonio) o indirecta (como el consumo), que algunos incluso limitan a una única fuente impositiva: la renta acumulada (percibida y no utilizada).¹⁷⁰⁶ Esto es lo que se ha denominado

¹⁷⁰¹ CASADO OLLERO, G. (1982), p. 187; mismo sentido PALAO TABOADA, C. (2004). *Nueva visita al principio de capacidad contributiva*. En *Revista Española de Derecho Financiero Civitas* (124), p. 777.

¹⁷⁰² PALAO TABOADA, C. (2004), p. 770; RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (2009). *Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica*. En *Revista Española de Derecho Financiero Civitas* (142), p. 380.

¹⁷⁰³ TIPKE, K. (2002), pp. 34-38.

¹⁷⁰⁴ CASADO OLLERO, G. (1982), pp. 190-191.

¹⁷⁰⁵ RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (2009), p. 390.

¹⁷⁰⁶ TIPKE, K. (2002), p. 32.

«capacidad económica absoluta». Es tal la consideración que puede adquirir este fundamento que CASADO OLLERO indica que estas exigencias son propias de la noción de tributo.¹⁷⁰⁷ Así, una obligación que no contemple este fundamento deja de ser tributo, como afirma AGUALLO: si no se grava una manifestación de riqueza, no solo se trata de un tributo inconstitucional, sino que no es un tributo, ya que esta es una característica intrínseca constitucional del mismo.¹⁷⁰⁸ En todo caso, esta construcción no excluye la presencia de otros fundamentos que concurren conjuntamente con el de capacidad de pago, al que deben estar debidamente conectados.¹⁷⁰⁹ En un segundo momento, la determinación de la cuantía de la obligación, es decir, el «criterio o medida de la imposición» se refiere a la forma en que el sujeto que ha manifestado capacidad de riqueza debe tributar. Esta cuestión se ha denominado «capacidad económica relativa»,¹⁷¹⁰ en la que destaca la concurrencia de un mínimo no gravado en consideración a la existencia de una riqueza básica que impide al sujeto que está bajo su umbral contribuir al sostenimiento de las cargas públicas;¹⁷¹¹ y Por otro lado, se llega a establecer un máximo de imposición.¹⁷¹² Como han entendido el Tribunal Constitucional alemán¹⁷¹³ y el Consejo Constitucional francés,¹⁷¹⁴ el tributo es un mecanismo a través del cual la comunidad participa del éxito de la economía privada, por lo que la propiedad es el presupuesto lógico

¹⁷⁰⁷ CASADO OLLERO, G. (1982), p. 222.

¹⁷⁰⁸ AGUALLO AVILÉS, A. (2003). *Una vez más, acerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las normas tributarias*. En *Revista Española de Derecho Constitucional* (68), p. 30.

¹⁷⁰⁹ DE VICENTE DE LA CASA, F. (2012). *Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos*. En *Crónica Tributaria* (144), pp. 162, 163 y 172.

¹⁷¹⁰ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2010), pp. 192 y 193; en parecido sentido: CASADO OLLERO, G. (1982), p. 227.

¹⁷¹¹ FALCÓN Y TELLA, R. (2004). *El tipo único (flat tax) en el IRPF y la sorprendente propuesta de tipos progresivos en el IBI*. En *Quincena Fiscal Aranzadi* (20), p. 8, refiriéndose a las pensiones no contributivas para la adquisición de la vivienda; HERRERA MOLINA, P. M. (1998) *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, pp. 120-127.

¹⁷¹² Para CASADO OLLERO resulta sustancial a esta noción la idea de que la capacidad, en su dimensión de fuente o sustrato, obliga al legislador a gravar solo la titularidad de riquezas o la obtención de un beneficio (mínimo lógico exigible), lo que también afecta al establecimiento de un mínimo de subsistencia y límite máximo de imposición. CASADO OLLERO, G. (1982), pp. 191-194.

¹⁷¹³ Bundesverfassungsgericht, BvL 37/91, 22 de junio de 1995; PALAO TABOADA, C. (2004), p. 781. Este autor se refiere a la sentencia del tribunal constitucional alemán, donde en un razonamiento basado en el derecho a la propiedad, se establece que la carga tributaria del sistema tributario en su conjunto no podría exceder del 50% de los ingresos del contribuyente

¹⁷¹⁴ Consejo constitucional francés, decisión n.º 2012-662 DC de 29 de diciembre de 2012, considerando 74, que reconoce un efecto umbral (*effets de seuil*).

del tributo y, en el caso alemán, se estableció judicialmente como límite de la tributación una carga que no puede exceder del 50% de los ingresos del contribuyente.¹⁷¹⁵

Si se acepta esta postura, el legislativo queda limitado en la elección del tipo, en las justificaciones de la obligación tributaria y sus elementos, en los máximos y mínimos e incluso en la racionalidad de la ley, pues las reglas dan un resultado racionalmente equitativo, mientras que, a su vez, amplía el control de los tribunales (en especial del Tribunal Constitucional) y reduce de forma importante la libertad del legislador. Este límite al legislativo se levanta como garantía (intrínseca)¹⁷¹⁶ en cuanto que la afección de los tributos al contribuyente está ordenada y limitada por la noción de capacidad de pago.

La crítica esencial a esta postura viene del hecho de que, en la configuración de las obligaciones tributarias, tanto en su identidad como en su cuantificación, no siempre se presenta sustantivamente la noción de capacidad económica como fuente o criterio principal o exclusivo de la obligación tributaria y sus elementos.¹⁷¹⁷ Es decir, la capacidad económica no es el único motivo sobre el que se justifica la imposición,¹⁷¹⁸ siendo entonces «incapaz, por sí solo, de dar respuesta a todos los problemas que plantea el fenómeno tributario».¹⁷¹⁹ Uno de los campos donde sobresale la aparición de consideraciones distintas a la capacidad económica sucede en los tributos generados en consideraciones extrafiscales, en las cuales los supuestos del hecho y la medición insertan una multiplicidad de razones que no corresponden a una medición cuantitativa del bienestar personal y sus circunstancias, como las justificaciones de fomento, desfomento, ambientales, de localización, etc. Sucede algo parecido en los tributos sinalagmáticos, donde poco importa la capacidad de pago, así como en los impuestos indirectos,¹⁷²⁰ que afectan a las operaciones que dan cuenta de la transferencia de bienes. En estos últimos, si bien existe un índice de riqueza (el

¹⁷¹⁵ PALAO TABOADA, C. (2004), p. 781; GARCÍA NOVOA, CESAR (2012) pp. 113 y 114.

¹⁷¹⁶ CASADO OLLERO, G. (2000), p. 47.

¹⁷¹⁷ Ver TIPKE, K. (2002), pp. 33 y 44 a 46.

¹⁷¹⁸ PALAO TABOADA, C. (2004), pp. 771 y 772; LEJEUNE VALCÁRCEL, E. (2001). *El principio de igualdad*. En AMATUCCI, A. (dir.) *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Temis, p. 223; GIULIANI FONROUGE, C. M. (1993). *Derecho financiero*. Buenos Aires: Depalma, pp. 310-317.

¹⁷¹⁹ LEJEUNE VALCÁRCEL, E. (2001). p. 223.

¹⁷²⁰ TIPKE, K. (2002), pp. 44 a 46.

consumo), la capacidad de pago como criterio se acogería por medio de exenciones o tipos distintos (tasas), consideraciones que no se centran en el sujeto (que es el que posee la capacidad) sino en el bien o servicio, por lo cual estos impuestos no incluyen un criterio de capacidad de pago que, esencialmente, es personal.

Quienes ven la capacidad económica como elemento esencial del tributo, intentan explicar su ausencia o su posición secundaria de dos formas: La primera es desmantelando la unidad de la noción, asignándole roles distintos conforme a la categoría de tributo (fiscal o extrafiscal, renta, patrimonio y consumo)¹⁷²¹ y a las especies de tributo (impuesto, tasas o contribuciones especiales).¹⁷²² De este modo, la capacidad económica significaría algo distinto dependiendo de la categoría en que se encuentre. Más aún, otros autores excluyen algunas obligaciones del género tributo, en el sentido de que para pertenecer a él debe gravarse necesariamente una manifestación de riqueza; fuera de ello, no hay tributos.¹⁷²³ Sin embargo, al no existir una unidad del concepto y ser una consideración laxa moldeable, creemos, como dice PALAO, que una construcción semejante de la capacidad económica como criterio ordenador del sistema jurídico tributario y de los tributos responde más a justificaciones retóricas de visiones políticas que a una visión jurídica operativa.¹⁷²⁴

La segunda forma, es exigiendo un ligamen entre el fin (ajeno a la capacidad económica) y los aspectos financieros de los entes públicos, como una regla justificada en cuestiones extrafiscales; esto es, que el fin perseguido se ubique dentro de las tareas encomendadas al Estado o a los entes públicos y que su consecución influya directa o indirectamente en el nivel de gasto público o en su distribución.¹⁷²⁵ El problema es que el cumplimiento de estos dos requisitos (fin asignado al Estado y que repercuta en los ingresos o gastos) es

¹⁷²¹ TIPKE, K. (2002), pp. 33 y 38 a 47.

¹⁷²² VARONA ALABERN, J. E. (2007). *Concepto de tributo y principio de capacidad económica*. En *Revista Española de Derecho Financiero Civitas* (135), pp. 569-592; hace también distinciones CASADO OLLERO, G. (1982), pp. 233 y 234.

¹⁷²³ LEJEUNE no rompe el concepto de tributo a fin de aceptar el rol de la capacidad económica como principio, lo que hace es aceptar que en el fenómeno tributario existen un sinnúmero de justificaciones, especialmente en el mundo extrafiscal, que son aceptadas. Por eso, más que revisar las justificaciones, lo que debe ponderarse es el rol del fin recaudatorio como elemento definitorio del tributo. LEJEUNE VALCÁRCEL, E. (2001). pp. 237-238.

¹⁷²⁴ PALAO TABOADA, C. (2004), p. 769.

¹⁷²⁵ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2010), p. 195.

de tal amplitud¹⁷²⁶ que la supuesta restricción al legislador (elaborar un supuesto basado en índices de capacidad de pago) deja de ser relevante. En la actualidad contingentemente los Estados posee tal cantidad de funciones, vinculadas naturalmente a ingresos y gastos, que vincular una norma impositiva a reemplazo de labores del Estado es de tal magnitud, que elimina el posible límite de la capacidad económica como único hecho capaz de configurar normas impositivas.

Por otro lado, esta tesis requeriría que el ordenamiento otorgara los recursos procesales necesarios para salvaguardar este derecho (prohibición de establecer tributos ajenos a la noción de capacidad económica, en sus consideraciones absoluta y relativa). En España, este mecanismo está disminuido, dado que el Tribunal Constitucional español no acepta que puedan revisarse a través del recurso de amparo (constitucional) si la ley tributaria se ajusta a la noción de capacidad económica. Como concluye RODRÍGUEZ BEREIJO, «el tribunal, en numerosas resoluciones en vía de amparo, ha venido entendiendo que el contenido de los principios tributarios del artículo 31.1 de la Constitución española y singularmente el de la igualdad tributaria, no podía llevarse al ámbito del art 53 de la Constitución española por no referirse el artículo 31.1 de la norma fundamental a discriminaciones fundadas en circunstancias personales o sociales; reduciendo el juego del principio de igualdad en el ámbito tributario (a efectos de su admisión como motivo y fundamento de la interposición del recurso de amparo constitucional) a supuestos en que “se establezcan discriminaciones entre contribuyentes respecto de los cuales no media ninguna razón objetiva” lo que involucra una pérdida de operatividad de hecho y también teórica».¹⁷²⁷

En definitiva, esta perspectiva garantista nos parece que, tanto de forma abstracta, en la existencia de ámbitos significativos donde su vigencia no es

¹⁷²⁶ Los estados contemporáneos poseen una amplia gama de funciones. En Chile el artículo 1 de la CPR señala que el «El Estado está al servicio de la persona humana y su finalidad es promover el bien común, para lo cual debe contribuir a crear las condiciones sociales que permitan a todos y a cada uno de los integrantes de la comunidad nacional su mayor realización espiritual y material posible»; en España, los artículos 39 a 52 de la Constitución española establecen un conjunto de funciones genéricas. Por ejemplo, el artículo 40, que encarga a los poderes públicos promover condiciones favorables para el progreso social y económico. Funciones que se traducen en políticas públicas que naturalmente tienen impacto financiero.

¹⁷²⁷ RODRÍGUEZ BEREIJO, A. Á. (2011). *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*. Madrid: Marcial Pons, pp. 116-117.

sustancial (tributos sinalagmáticos, tributos indirectos y tributos extrafiscales), como de forma fáctica, debido a la falta de procedimiento efectivo de tutela, se encuentra bastante mermada.

La segunda postura asigna un alcance y contenido menor, por lo cual la relevancia de esta regla es limitada, aunque conforme a algunos autores, es la posición por la cual se decantan mayoritariamente las sentencias del Tribunal Constitucional español.¹⁷²⁸ Este entiende que el principio de capacidad económica es una especificación del principio de igualdad manifestada bajo la idea de «la interdicción de la arbitrariedad». El contenido básico de la igualdad reside en un mismo trato (igual a los iguales, desigual a los desiguales) y se concreta en la prohibición de diferenciaciones arbitrarias. En materia tributaria, la diferenciación basada en capacidades económicas es aceptada constitucionalmente, con lo cual este principio adquiere un matiz positivo en cuanto que la discriminación que se justifica en la capacidad económica aparece en principio como un estado permitido. Si la diferenciación de trato no se funda esta noción, la misma *prima facie* aparecerá como arbitraria, por lo cual será necesario justificar su validez sobre otras razones fuertes que argumenten esta desigualdad. Estas razones normalmente se atienen a la naturaleza de lo regulado y entre ellas destacan de manera notoria las referidas a políticas públicas, especialmente económicas. En este sentido, la igualdad tributaria, en su aspecto de prohibición de la arbitrariedad, adquiere una faz negativa en su concreción del principio: la de «excluir determinadas situaciones que contradigan valores jurídicos mínimos».¹⁷²⁹

Este enfoque otorga al legislador un importante grado de libertad en la configuración del sistema tributario,¹⁷³⁰ así como de cada uno de los tributos y demás componentes singularmente considerados. En efecto, le permite incluir en la elaboración de los tributos (justificaciones subyacentes) múltiples propósitos, además del de capacidad económica, sin las restricciones que comportaría la primera visión. Como dice la STCE 46/2000 Fundamento Jurídico

¹⁷²⁸ GOROSPE OVIEDO, J. y HERRERA MOLINA, P. (2007). *La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español*. En AA.VV. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson, p. 55.

¹⁷²⁹ PALAO TABOADA, C. (2004), p. 777.

¹⁷³⁰ PALAO TABOADA, C. (2004), p. 780.

6, «que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos gravados en el impuesto, en atención a su naturaleza, por simples razones de política financiera o de técnica tributaria».

Desde esta perspectiva, en España, el carácter garantista del principio de capacidad de pago como parte del deber de contribuir queda reducido al hecho de que la discriminación en él basada es *prima facie* sin reproche, lo que reafirma que otras discriminaciones basadas en otras justificaciones distintas aparecen en principio como arbitrarias no aceptadas, debiendo justificarse que no son antojadizas o arbitrarias, es decir, que responden a justificaciones racionales.

En Chile, el llamado principio de capacidad de pago (indistintamente, económica o contributiva),¹⁷³¹ que pudiese obligar al legislador a configurar el tributo utilizando índices de riqueza y, según la versión que se tenga, imponiendo obligaciones sobre los mínimos y máximos imposables, no está expresamente incorporado en el texto constitucional, de ahí que haya recibido un tratamiento irrelevante, como señala MASBERNAT,¹⁷³² quien es, de largo, el que con mayor profundidad ha tratado esta temática en Chile. Esta situación es distinta a la de España y otros países europeos, que han recibido el principio expresa (España, Italia) o tácitamente a través de la jurisprudencia constitucional (Alemania) y donde la literatura es copiosa y extensa;¹⁷³³ en Chile, por el momento, el rol del mismo no es significativo.

No obstante, el artículo 19 n° 20 introduce una garantía a la igualdad en el reparto de los tributos. Tribunales y doctrina han entendido que se trata de una categoría distinta a la noción general de igualdad, que se encuentra consagrada constitucionalmente en el artículo 19 n.° 2, por lo que sería una subespecie del género igualdad.¹⁷³⁴ La igualdad se desarrolla desde dos planteamientos

¹⁷³¹ Existe discusión sobre si se trata de términos idénticos o distintos, en la que no entraremos. DE VICENTE DE LA CASA, F. (2012), pp. 152 y 153.

¹⁷³² MASBERNAT MUÑOZ, P. (2010). *El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España*. En: *Revista Ius et Praxis de la Universidad de Talca* (1), pp. 304 y 305.

¹⁷³³ RODRÍGUEZ BEREJO, A. (2009), p. 380.

¹⁷³⁴ AVILÉS HERNANDEZ, V. M. (2005), pp. 104-107; EVANS DE LA CUADRA, y EVANS ESPÍNEIRA, E. (1997), p. 480; NUÑEZ LEIVA, I. (2010), p. 173; Sentencia de la Corte Suprema de fecha 19 de noviembre de 2014, autos rol, n° 9082-2014; Sentencia Corte Apelaciones de Concepción, 1 de diciembre de 2010, rol 800-2010.

genéricos:¹⁷³⁵ en su formulación clásica, como trato igual a los iguales y desigual a los desiguales,¹⁷³⁶ y como prohibición a la intromisión de diferenciaciones arbitrarias, tanto en la ley como por las autoridades. Lo arbitrario es entendido como aquellas diferencias irracionales, injustificadas, inmotivadas o realizadas por mero capricho; por el contrario, las diferenciaciones aceptadas son aquellas que se fundan en razones que las justifican.¹⁷³⁷ En ese sentido, el Tribunal Constitucional chileno ha declarado que son arbitrarios aquellos tratos diferenciados que tienen un propósito hostil (contra un grupo) o que pretenden establecer un privilegio (1399/09 considerando 13).

En la determinación de las diferencias aceptables, el Tribunal Constitucional chileno propone usar el test *tertium comparationis*, esto es, comparar al grupo de destinatarios del texto con otros grupos (en el método científico, una especie de «grupo control»). Si entre ellos existe un trato distinto, en principio habría discriminación, a menos que exista una diferencia de tal relevancia que permita ese trato desigual. La relevancia requiere de un examen de proporcionalidad, donde ha de considerarse el fin perseguido, la necesidad y la idoneidad de la diferencia con el fin propuesto y la abstracción (STCCH 1273, 1710/10 considerando 100, y 1399/09 considerando 16), y su aceptación dependerá, tal y como expresa sistémicamente MASBERNAT, de que sus justificaciones sean razonables, objetivas, adecuadas, necesarias, tolerables y proporcionales y que consideren las circunstancias fácticas, los derechos afectados y la finalidad de la ley.¹⁷³⁸

La doctrina y la jurisprudencia están de acuerdo en que existen razones de diferenciación que, de por sí, son admitidas en materia tributaria, como la

¹⁷³⁵ Ver STCCH, 1710/2010, 6 de agosto, considerando 97.

¹⁷³⁶ DIAZ GARCÍA, I. (2012). *Igualdad en la aplicación de la ley. Concepto, Iusfundamentalidad y Consecuencias*. En *Revista Ius et Praxis de la Universidad de Talca* (2), pp. 37-38.

¹⁷³⁷ DIAZ GARCÍA, I. (2012), pp. 63 y 64; el Tribunal Constitucional chileno ha entendido que la igualdad «consiste en que las normas jurídicas deben ser iguales para todas las personas que se encuentren en las mismas circunstancias y consecuentemente, diversas para aquellas que se encuentren en situaciones diferentes. No se trata, por consiguiente, de una igualdad absoluta, sino que ha de aplicarse la ley en cada caso conforme a las diferencias constitutivas del mismo. La igualdad supone, por lo tanto, la distinción razonable entre quienes no se encuentren en la misma condición». Así, se ha concluido que «la razonabilidad es el cartabón o standard de acuerdo con el cual debe apreciarse la medida de igualdad o la desigualdad». Sentencias 1399/09 y 1469/09 de fecha 4 de noviembre de 2010 y sentencias y /2010 y Sentencias roles n.º 28, 53 y 219/1995.

¹⁷³⁸ MASBERNAT, P. (2012), pp. 189-190.

capacidad contributiva. De alguna forma, es ese el sentido que algunos le han dado al pronunciamiento específico del art 19. n.º 20 (distinto al general artículo 19. n.º 2): al validar diferenciaciones de trato, basadas en la capacidad económica de cada individuo, lo que se pretende lograr es una igualdad en el sacrificio que cada uno debe soportar.¹⁷³⁹

Conforme a lo anterior, la exigencia de igualdad actúa como límite en el mandato otorgado al legislador para configurar los predicados normativos que configuran el tributo y sus elementos: de esa forma, los supuestos que elabora no pueden establecer diferencias arbitrarias (es una especie de mecanismo de interdicción a la arbitrariedad), a excepción de la diferenciación basada en la capacidad contributiva, siendo similar esta visión a la segunda perspectiva desarrollada en la cultura jurídica española.

Otro límite que creemos que existe pero no tiene una elaboración constitucional es el inciso segundo del artículo 19 n.º 20, relativo a la prohibición a los tributos manifiestamente desproporcionados e injustos y sobre el que podrían aterrizar en el ordenamiento jurídico nociones como *mínimo existencial* o *máximo de la carga tributaria*.¹⁷⁴⁰ Sin embargo, el término «manifiesto» dificulta una elaboración de este texto, dado que exigirá que lo injusto o desproporcionado sea una realidad patente o clara (219/1995 considerando 5), y por otra parte el Tribunal Constitucional chileno, primero en su fallo 203/1994 (considerando 9) y luego en 219/1995 (considerando 6), declara que el sentido de texto, si se recurre a su historia,¹⁷⁴¹ es evitar tributos expropiatorios, confiscatorios o que impidan el ejercicio de una actividad. Estas interpretaciones, en la práctica, han provocado que este mandato hasta la fecha haya sido irrelevante.

¹⁷³⁹ Corte Suprema Sentencia de fecha 28 de enero de 1992, Rol n.º 16.293-1991, donde se habla que la igualdad tributaria es la referida a un sacrificio semejante (considerando 7 y 8); STCCH, 1452/09, considerando vigésimo, Corte de Apelaciones de Concepción, 1 de diciembre de 2010, rol n.º 800-2010; EVANS DE LA CUADRA, y EVANS ESPIÑEIRA, E. (1997), p. 80; ASTE MEJÍAS, C. (2013), p. 37; MASBERNAT, P. (2012), p. 190.

¹⁷⁴⁰ En algún sentido próximo FERMANDOIS, A. (2010), pp. 162 y ss.

¹⁷⁴¹ La historia corresponde a actas de una comisión de estudios formada por la dictadura y que, como tal, no representa más que una opinión técnica de cualquier particular. Por todos, BASSA MERCADO, J. (2011). *Elementos teóricos para la interpretación constitucional. Algunas reflexiones a propósito de Zagrebelsky y Häberle*. En *Revista de Derechos Fundamentales* (5), pp. 36-37 (ver especialmente nota 59).

Fuera de la arbitrariedad como límite, tanto en la configuración del tributo como en los textos que promueven diferenciaciones de trato, el legislador tendrá una amplia libertad, pudiendo seleccionar los supuestos (tipos), que de por sí son generalizaciones abstractas (abiertas o cerradas), que estime más apropiados respecto a los propósitos perseguidos. Esto significa otorgar una amplia variedad de justificaciones, tanto en los llamados tributos fiscales como en los extrafiscales.¹⁷⁴² En efecto, por ejemplo, en el impuesto a bienes raíces se establece un tributo adicional al ordinario que afecta a los sitios eriazos ubicados en zonas urbanizadas (artículo 8 de la Ley 17.235).¹⁷⁴³ En este no existe ningún índice de capacidad económica, dado que el hecho de ser dueño de la propiedad ya fue gravado por el impuesto territorial; lo que se grava es el estado «eriazos», es decir, el no haber realizado obras en dicho predio. En otras palabras, lo que se hace es sancionar un estado de los predios que se estima inconveniente (seguridad, salubridad y paisaje) o especulativo (son razones sancionatorias). Otro ejemplo donde tampoco concurre el principio de capacidad de pago (o lo hace de manera muy disminuida) es en materia de impuestos ambientales, donde generalmente el hecho gravado se refiere a impactos ambientales que no necesariamente reflejan la capacidad económica.¹⁷⁴⁴

En conclusión, el legislador chileno, desde la perspectiva de la organización del deber de contribuir y del criterio de la igualdad tributaria, goza de una importante libertad en su tarea de configuración de los tributos. No se le impone la restricción de usar solo índices de riqueza, sino que además puede considerar distintos supuestos y justificaciones, quedando limitado principalmente por la prohibición de trato arbitrario y de no ser manifiestamente injusto. Como dice la STCCH 1399/09 vigesimoséptimo: «Que, si bien la Ley Fundamental permite que el legislador goce de amplia libertad para establecer y fijar los tributos, atendido el derecho a la igualdad ante la ley y a la igual repartición de los tributos, reconocidos en los numerales 2° y 20° del artículo 19

¹⁷⁴² En parecido sentido ASTE MEJÍAS, C. (2013), pp. 37 y 38; MASBERNAT, P. (2012), p. 188.

¹⁷⁴³ Ley 17.235, «Artículo 8.º Los bienes raíces no agrícolas afectos a impuesto territorial, ubicados en áreas urbanas, y que correspondan a sitios no edificados con urbanización, propiedades abandonadas o pozos lasteros, pagarán una sobretasa del 100% respecto de la tasa vigente del impuesto. La referida sobretasa no se aplicará en áreas de extensión urbana o urbanizables, así determinadas por los respectivos instrumentos de planificación territorial».

¹⁷⁴⁴ Ver BECERRA TOLEDO, B. (2012). *Impuestos ambientales su necesidad de aplicación en Chile*. Memoria de licenciatura. Valparaíso: Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.

de la Constitución, ello debe efectuarse de conformidad a las exigencias y garantías que las mismas disposiciones imponen a la potestad tributaria.»¹⁷⁴⁵

En este sentido, llegamos a parecida conclusión a la expuesta respecto del sistema tributario español: el principio de capacidad económica (en Chile, igualdad tributaria), visto desde el control constitucional al que puede ser sometido, adquiere una dimensión positiva, en cuanto que las diferencias de trato basadas en este criterio aparecen *prima facie* justificadas, a la vez que se admiten otras siempre que superen el cedazo de la arbitrariedad. Es, en definitiva, una especie de inversión de la carga de justificación del trato discriminatorio.

2.2. Deber de contribuir y capacidad de pago en la fase aplicativa

En la fase aplicativa del tributo, sostener que el impacto de la capacidad económica en la imposición es mayor o menor repercutirá en la forma de tomar decisiones jurídicas.

Una primera versión de la relevancia de la capacidad económica en el quehacer tributario la coloca como una regla que limita la facultad configurativa del legislador, y como una garantía del ciudadano en su dimensión de contribuyente, en cuanto, concurre en su deber de contribuir, bajo el respeto de su capacidad económica. En efecto, si el legislador está limitado por la capacidad económica como «fuente» y como «categoría», implicará que el contribuyente tendrá varios derechos: el derecho a que las normas tributarias sustanciales que lo afectan se construyan usando solo índices demostrativos de capacidad económica, de modo que donde no exista valor económico, no exista obligación tributaria;¹⁷⁴⁶ el derecho a que se le afecte la riqueza disponible, que conlleva que hay un cierto monto de riqueza que no puede ser objeto de gravamen (mínimo existencial); el derecho a que solo se afecte una parte de la riqueza disponible total¹⁷⁴⁷ (no puede ser confiscatorio –España– o manifiestamente injusto o desproporcionado –en Chile–); y finalmente, el derecho a que ni en la

¹⁷⁴⁵ Una opinión que en parte coincide con la expresada, pero agrega otras limitaciones es la que sostiene MASBERNAT, para quien el legislador tributario chileno se encuentra limitado, en razón de otros derechos fundamentales, como son el de propiedad y otros que apuntan a favorecer la actividad de los emprendedores. MASBERNAT MUÑOZ, P. (2010), p. 307.

¹⁷⁴⁶ DE VICENTE DE LA CASA, F. (2012), p. 151.

¹⁷⁴⁷ HERRERA MOLINA, P. (2003). pp. 62-63.

identidad del tributo ni en su cuantificación se consideren criterios de imposición contrarios (o distintos) al de capacidad económica,¹⁷⁴⁸ admitiéndose naturalmente otros fines complementarios conectados con otras exigencias constitucionales. En este plano, el contribuyente afectado discutirá la adecuación de la norma al texto constitucional, pudiendo, dicha adecuación ser controlado por el tribunal constitucional.

El principio puede seguir concretándose no solo en la relación abstracta de la ley con el cumplimiento de ciertos requisitos de validez, sino en el tránsito desde el supuesto abstracto a la realidad, esto es, en el sentido de que el tributo se haga conforme a la propia (efectiva) capacidad económica. En este hecho no se discute sobre la validez de la norma, sino sobre lo que CASADO OLLERO llama la exigibilidad de la obligación.¹⁷⁴⁹ Como dice MOSCHETTI, «no existe una capacidad contributiva general y abstracta referida a “sujetos tipo”, sino una capacidad contributiva del particular».¹⁷⁵⁰

En este tránsito a la capacidad particular, los mandatos constitucionales generales serían susceptibles de revisión en su aplicación concreta, por lo cual, si en este análisis resulta gravado un supuesto que no demuestra capacidad económica (por ejemplo, a través de una presunción o ficción), no se contemplen mínimos o se exceda un máximo de imposición, podrá el aplicador, debido a la afectación a la regla principio constitucional, no aplicar la regla. En esta lógica, el principio de capacidad contributiva se transforma en un «concentrado del sistema» del que se desprenden razones operativas tanto en la construcción legislativa, repercutiendo sustancialmente en el legislador y, en contrapartida, otorgando derechos al contribuyente (esta razón es una justificación subyacente, nuclear y siempre presente en reglas tributarias sustantivas, sin perjuicio de que otras razones puedan acompañarla), como en la construcción aplicativa,

¹⁷⁴⁸ MARTÍN DELGADO, J. M. (1979). *Los principios de capacidad económica e igualdad en la constitución española de 1978*. En *Hacienda Pública Española* (60), pp. 67-70; CASADO OLLERO, G. (1982), pp. 223-225.

¹⁷⁴⁹ CASADO OLLERO, G. (1982), pp. 209 a 211.

¹⁷⁵⁰ MOSCHETTI, F. (2001), p. 256.

impactando en cuanto deben respetarse los límites al poder tributario que impone la capacidad económica como razón de justicia.¹⁷⁵¹

Esta manera de entender la capacidad contributiva en relación al deber de contribuir, ligada a la idea de los derechos patrimoniales, especialmente el de propiedad, ha llevado a algunos autores a señalar que se trata de un «derecho fundamental». La STCE 45/1989 de 20 de febrero, Fundamento Jurídico. 7 planteaba la existencia de un *derecho fundamental*¹⁷⁵² de los miembros de la unidad familiar a «contribuir de acuerdo con su propia capacidad económica en la misma cuantía que habrían de hacerlo si tributasen individualmente».

Esta postura ha sido atacada desde parte de la doctrina pues, orgánicamente, el artículo 31 de la Constitución española no se ubica dentro de los derechos fundamentales y, por lo mismo, no tiene adscrita esa posición privilegiada que el texto constitucional les otorga;¹⁷⁵³ es más, el propio Tribunal Constitucional abandonó esa postura, al permitir que el legislador pueda dar un trato equivalente a los rendimientos de distinta naturaleza obtenidos por un mismo contribuyente de rentas regulares e irregulares (STCE 46/2000).¹⁷⁵⁴ En general, el Tribunal Constitucional español se muestra reticente ante esta vertiente garantista: ha impedido el recurso de amparo basado en la afectación del artículo 31 y ha sido respetuoso con la discrecionalidad política del legislador¹⁷⁵⁵ (misma situación que en Chile, -STCCH 1399/09-). Como dice HERRERA MOLINA, en tanto que la igualdad tributaria en España se identifica con la *interdicción de la arbitrariedad*, el Tribunal Constitucional ha dejado de controlar la justicia tributaria.¹⁷⁵⁶

Otra versión del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas es lo que algunos denominan vertiente solidaria.¹⁷⁵⁷ Desde esta perspectiva, el principio constitucional no actúa como un límite, sino como

¹⁷⁵¹ Lo explican, manifestando una posición en contra: PALAO TABOADA, C. (2004), p. 769; y MARÍN BENÍTEZ, G. (2010). *Deber de contribuir, principio de legalidad y planificación fiscal*. En *Contabilidad y Tributación* (327), pp. 16-17.

¹⁷⁵² Señala RODRÍGUEZ BEREIJO que así lo habrían sostenido Casado Ollero, Herrera Molina y María Teresa Soler. RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (2005), pp. 33 y 44 nota 17.

¹⁷⁵³ RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (2005), p. 37.

¹⁷⁵⁴ GOROSPE OVIEDO, J. y HERRERA MOLINA, P. (2007), pp. 41 a 43.

¹⁷⁵⁵ Se exceptiona el fallo 45/1989, relativo a la acumulación de rentas familiares. PALAO TABOADA, C. (2004), p. 780.

¹⁷⁵⁶ HERRERA MOLINA, P. (2003), p. 63.

¹⁷⁵⁷ Esta es la distinción que hace MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), pp. 108 a 111.

justificación constitucional, que permite al aplicador perseguir la justicia y la capacidad económica en los casos concretos. Esta manera de ver las cosas coloca la capacidad económica en el centro del quehacer aplicativo, afectando al sistema de decisiones jurídicas, y da motivos a los aplicadores (a la Administración, en concreto, así como a los jueces) para perseguir manifestaciones de riqueza expuestas en las normas tributarias, bajo cualquier forma en que se encuentren, sea extendiendo el significado de la norma o calificando configuraciones jurídicas de modo distinto al otorgado formalmente por las normas comunes o tributarias. De esta manera, podrán ser gravadas de manera equivalente según la capacidad económica expresada, en razón de que «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar» (STC 110/1984 de 26 de noviembre, Fundamento Jurídico 3).

Como explica MOSCHETTI refiriéndose a Italia, si ocurriera un conflicto entre un negocio jurídico y el artículo 53 de la Constitución italiana, que consagra el deber de contribuir en razón de la capacidad contributiva, podría significar que el primero debe ceder a favor del segundo (comporta la sanción de la nulidad de las manifestaciones de autonomía de negocio en conflicto con ella). Esta cuestión ocurre ya sea al eludir las normas impositivas o al ampararse en normas de exención,¹⁷⁵⁸ es decir, mediante la aplicación directa de este principio se permitiría al aplicador determinar y perseguir actuaciones, dejándolas sin efecto al considerarlas elusivas por su integración analógica¹⁷⁵⁹ o derrotabilidad.

Esta visión, que remarca el deber de contribuir, según explica PÉREZ DE AYALA, consiste en entender que «el legislador, al tipificar los hechos imponibles, sus preceptos nacen, se elaboran y promulgan con una vocación totalizadora para gravar todas las formas posibles e imaginables de manifestaciones de capacidad económica que en estos hechos imponibles se comprenden y encierran».¹⁷⁶⁰ FLORES ARNEDO dice que «la frontera entre fraude de ley y economía de opción solo pueden trazarla normas con rango de

¹⁷⁵⁸ MOSCHETTI, F. (2001), pp. 250 y 251

¹⁷⁵⁹ La integración analógica está prohibida, por lo que, a lo que este autor llama integración habría que reconstruirlo, cuestión que nosotros efectuamos desde la derrotabilidad y específicamente desde la derrotabilidad de las reglas no tributarias.

¹⁷⁶⁰ PÉREZ DE AYALA, J. L. (2006), p. 13.

ley [...] Si la ley se fija en una determinada operación como representativa de capacidad económica, habrá que entender que pretende gravarla en todo caso y en cuantía que sea función de dicha capacidad [...] sin que esa voluntad pueda válidamente ser contrariada mediante artificios más o menos ingeniosos. Solamente las excepciones que la propia ley contemple [...] permitirán al contribuyente optar por una fiscalidad más beneficiosa».¹⁷⁶¹ Con ello, centra la limitación del deber genérico de contribuir en la ley (al revés de la propuesta garantista donde la afectación a la propiedad que producen los tributos, debe ser especificado por la ley), proponiendo en definitiva, que el estado de las riquezas genéricas comprendidas en la ley sea el gravamen y que ellas solo puedan ser excluidas mediante otra disposición legal. Por eso, si la ley no ha expresado como hecho operativo determinadas hipótesis demostrativas de capacidad económica o permite que ciertas situaciones se enmarquen en un hecho operativo generador de ventajas tributarias, que no debieran otorgarse de acuerdo a la idea de justicia, el aplicador queda autorizado por el mandato constitucional a gravarlas.

En España, efectivamente, algunas sentencias del Tribunal Constitucional señalaron «que la lucha contra el fraude fiscal es un objeto y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos» (STCE, 214/1994, F.J. 5, STCE 46/2000 Fundamento Jurídico 6), con lo cual el deber de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución española se conforma como un mandato al legislador para impedir el fraude (entendido en sentido amplio, infraccional y de elusión), pero también a los aplicadores, pues podrán perseguir «posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, a través del fraude fiscal (“utilizar los instrumentos fiscales para fines distintos de aquellos para los que nacieron”)), donde el principio de capacidad contributiva, conforme esta tesis, se convierte en una «especie de bula para perseguir la riqueza de los contribuyentes allí donde la riqueza se encuentre».¹⁷⁶²

Otras sentencias van más lejos y establecen una sujeción del contribuyente hacia a la Administración. Señalaba el Tribunal Constitucional

¹⁷⁶¹ FLORES ARNEDO, A. (1996), p. 72.

¹⁷⁶² GONZÁLEZ GARCÍA, E. (2001), pp. 34-35.

español: «Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales» (STCE, 76/1990, 26 de abril, Fundamento Jurídico 3).

Desde esta perspectiva, el deber de contribuir, en su dimensión solidaria, se transforma en un mandato-autorización a la Administración y a los jueces, en un principio que autoriza en razón del interés público: la corrección de los defectos de las reglas a fin de hacer efectiva la igualdad de la contribución (determinando un sentido o significado que dice relación con la capacidad económica que existiría como sustrato de la norma, más que a los términos, negocios u hechos operativos expresados en el tipo); o la recalificación de actos o negocios que se formalizaron conforme reglas del derecho común, atendiendo a la sustancia económica o el resultado económico que ellos generen. Esta facultad va más allá de la labor interpretativa o calificativa que, como hemos mostrado, queda limitada por los textos o por lo jurídico. El intérprete, frente a los distintos sentidos posibles (ambigüedad lingüística), decide a favor del que le parece, bajo el razonamiento jurídico, más acorde al Derecho y quien califica, lo hará en base a consideraciones ajenas a las normas comunes en cuyo amparo se guarnece. En la visión solidaria, en razón del principio constitucional de capacidad económica, se corrigen los defectos de las reglas, sobrepasando los sentidos posibles o se permite la recalificación, considerando razones tributarias en normas ajenas al derecho tributario.

Nuestra postura es contraria: la posibilidad de corregir las reglas o las formas utilizando como argumento la norma constitucional de capacidad económica como criterio de justicia no nos parece correcta. Como dice PONT, la Constitución no promueve una sujeción a la Administración tributaria, sino una sujeción a las leyes, tanto por parte de los ciudadanos como de la Administración, por lo que el deber de contribuir requiere ser mediado por la

ley.¹⁷⁶³ Esta forma de ver el derecho tributario entiende que las reglas son meras transparencias que dejan ver lo que realmente importa, es decir, la justicia de la tributación, que se transforma en el valor y principio subyacente determinante en las decisiones jurídicas tributarias sustanciales, sea respecto de normas propias del ámbito tributario como de reglas ubicadas en el resto del orden jurídico. No compartimos esa idea pues creemos que, finalmente, es contraria a la división de potestades, a la aversión al riesgo, a la lógica democrática expresada por normas que emanan de los entes de representación y no de funcionarios y seguridad jurídica.

Utilizando el mismo argumento que promueven los detractores de la visión garantista, señalamos que la capacidad contributiva no es el criterio ni la única razón que aparece en la formulación de las reglas y por ello, no es un «concentrado» del derecho tributario¹⁷⁶⁴ y del derecho general, en sus ámbitos normativo y aplicativo, ya que no actúa como derecho fundamental, pero tampoco como la justificación que permite al aplicador corregir las reglas y las configuraciones. Es así como lo ha manifestado el Tribunal Constitucional español en la sentencia de 1 de diciembre 221/1991, al indicar que «el principio de capacidad económica no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas precisas y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tributaria».

Ahondando un poco más, esta versión deja fuera de consideración otro importante componente de la tributación: el ligamen entre imposición y legalidad, que repercute en la manera de considerar la regla en el momento de tomar decisiones sobre ella. Este elemento articulador del sistema tributario implica que el legislador hará efectiva la igualdad y muchos otros fines, seleccionando qué supuestos de la realidad son supuestos de la tributación (la mayoría serán reveladores de capacidad económica, sin perjuicio de otras razones) y el modo de cuantificarlos, para lo cual posee un amplio margen de libertad. Después de este proceso, nadie más está autorizado, ni siquiera en razones de justicia, a reemplazar los significados posibles de la ley.

¹⁷⁶³ PONT CLEMENTE, J. F. (1994). *La borrosa configuración de la infracción tributaria en nuestro ordenamiento*. En *Revista Española de Derecho Financiero, Civitas* (84), p. 680.

¹⁷⁶⁴ PALAO TABOADA, C. (2004), p. 769; y MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), pp. 115 a 117; en sentido parecido, LEJEUNE VALCÁRCEL, E. (2001), p. 222.

CASADO OLLERO explica de manera clara y contundente el «cerco» que pone la ley al deber de contribuir. El artículo 31. 1 de la Constitución española señala que el deber de contribuir se cumple «con arreglo a la ley». Esta norma, «al prescribir que solo con arreglo a la ley podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público, está asimismo reconociendo, como reverso del deber de contribuir, el derecho constitucional del ciudadano a un tributo legal; esto es, el derecho a no ser gravado con detracciones patrimoniales que no se fundamenten en la ley o, lo que es igual, que desborden el marco de la ley».¹⁷⁶⁵ La ley constituye el límite externo de la imposición, «la necesaria predeterminación legal de las prestaciones tributarias. De ahí que el legislador, al establecer el “modo, condiciones y cuantía” del impuesto, esté estableciendo, a la vez, el límite (extrínseco) a la protección constitucional del “interés fiscal” del Estado».¹⁷⁶⁶

Este «cerco» que el vínculo imposición-ley levanta es sostenido, tanto en Chile como en España, por varios autores¹⁷⁶⁷ y aleja el argumento del deber de contribuir –como norma-principio constitucional– de aplicación directa.

Si se permitiera que el aplicador concretara en cada caso la idea de capacidad económica y justicia tributaria, se lo ubicaría en una posición superior a la del legislador, al permitirle volver a preguntarse si la norma es justa o no, si refleja o no adecuadamente el deber de contribuir, alejándose de la decisión basada en reglas, aunque fuera en pos de conseguir fines sensatos sobre los que podríamos estar de acuerdo. Por ello, la «discrepancia entre el negocio privado y el artículo 53 de la Constitución italiana debe examinar cuál es la regulación legal».¹⁷⁶⁸

Esta posición, además, desnaturaliza el sistema de imposición como un sistema de obligaciones establecidas por la ley, permitiendo que, en definitiva, sea la Administración quien, prescindiendo del texto legal, pueda determinar

¹⁷⁶⁵ CASADO OLLERO, G. (2000), p. 46.

¹⁷⁶⁶ CASADO OLLERO, G. (2000), p. 47.

¹⁷⁶⁷ En España, por nombrar algunos: RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. (2005). p. 40; GARCÍA NOVOA, C. (2012), pp. 189-192; MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), pp. 112-114; GONZÁLEZ GARCÍA, E. (2001), p. 35. En Italia: MOSCHETTI, F. (2001). pp. 252-253. En Chile: MONTECINOS ARAYA, J. (2000), pp. 156-157; AVILÉS HERNANDEZ, V. M. (2005), p. 104; WAHN PLEITEZ, W. (2012), p. 20.

¹⁷⁶⁸ MOSCHETTI, F. (2003), p. 253.

cuestiones relativas a la forma de los negocios y a la identidad y cuantificación de los tributos, apelando a deberes genéricos de contribución y capacidad económica. Esta forma de entender el tributo, como bien ha expresado PONT, significa regresar a una etapa anterior del derecho tributario en la que este se entendía como una relación de poder donde los ciudadanos quedan sometidos al Estado. Esta concepción afecta a la idea del tributo, que se ve como una relación-obligación nacida por ley y que se inserta dentro de la teoría general de las obligaciones.¹⁷⁶⁹

Dice GARCIA NOVOA, acertadamente, que no existe un volumen teórico de recaudación ni una regla general de obligatoriedad, sino obligaciones particulares que responden, a su vez, a hechos operativos establecidos por el legislador, así «el número de obligaciones tributarias depende del número de hechos imposables que se realicen».¹⁷⁷⁰

En conclusión, no compartimos que en materia tributaria pueda autorizarse un sistema de decisiones basadas en justificaciones distintas de las reglas tributarias, no por la garantía de la propiedad y la libertad, sino porque menoscaba la idea de un Derecho basado en reglas y va contra el sistema de división de poderes, el sistema democrático y, con ello, la seguridad jurídica. Efectivamente, al atribuir la posibilidad de justificar normas al aplicador, se le otorga una función propia del legislador, situándole en una posición superior a la de la asamblea legislativa y concentrando poder (legislativo, ejecutivo, generador de la obligación y acreedor), lo que a lo largo de la historia ha llevado a abusos y afectado la previsibilidad de las decisiones jurídicas, motivo por el que en la actualidad los sistemas acogidos a lo que denominamos Estado de derecho constitucional y democrático no lo aceptan.

Tampoco compartimos que en materia tributaria la justificación subyacente única, nuclear y principal sea la capacidad económica como concreción de la noción de justicia.¹⁷⁷¹ Ni menos compartimos que esta justificación alcance al conjunto del sistema normativo.

¹⁷⁶⁹ PONT CLEMENTE, J. F. (2006). *La simulación en la nueva Ley General Tributaria*, p. 27. En idéntico sentido, RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. (2005), pp. 13-18.

¹⁷⁷⁰ GARCÍA NOVOA, C. (2006). *El proyecto de ley de prevención del fraude (I)*. En *Quincena Fiscal* (9), p. 13.

¹⁷⁷¹ Ver capítulo 5. 1.3.3.2. y 2.1.

Esta justificación, es propia del sistema tributario y no del resto del sistema jurídico, siendo el legislador quien, en cada regla, habrá de considerar las que estime oportunas, siempre que no afecten a la igualdad en cuanto diferencias arbitrarias (sin perjuicio de otros límites constitucionales). Serán las diversas razones las que repercutirán en la elección de los supuestos normativos y las que adquirirán un peso relativo al usarse como argumento en las situaciones de penumbra, donde la excepcionalidad y especialidad del caso puedan llevar al aplicador a determinar la derrotabilidad de determinadas reglas.

En definitiva, consideramos que el deber de contribuir y el principio de capacidad económica como manifestación de la igualdad poseen un escaso impacto en lo hemos llamado decisiones basadas en reglas o, como afirma PALAO, poseen una «función relativamente modesta de límite al legislador»,¹⁷⁷² además de que su función en materia de aplicación no permite corregir los textos legales asignando o restando contenidos que los mismos no dicen, ni tampoco permite justificar la derrota de reglas ubicadas en el resto del ordenamiento.

¹⁷⁷² PALAO TABOADA, C. (2004), p. 769.

CAPÍTULO SEXTO: Cláusula general antileusiva como regulación de la derrotabilidad en materia tributaria

Señalábamos al comienzo que se puede identificar una cierta resistencia al cumplimiento de las obligaciones tributarias, en efecto, bajo el deber de contribuir: se trata del eterno conflicto antropológico entre la esencia gregaria e individualista del ser humano. En esa oportunidad distinguíamos las distintas conductas dirigidas a la obtención del ahorro fiscal, diferenciando entre conductas evasivas, elusivas y realizadas bajo la legítima economía de opción, e indicábamos que el concepto de elusión se presenta como una imagen compartida, en la cual concurren uno o varios actos o negocios que, revestidos al menos de amparo jurídico formal, debieran generar como consecuencia jurídica una ventaja tributaria, que sin embargo no es aceptada por considerarse que no merece protección jurídica en atención a su anomalía.

La decisión que niega el amparo jurídico se da debido a la valoración de que, a pesar de la protección formal, se trata de situaciones que podríamos calificar de «no deseadas». En otras palabras, en el quehacer jurídico aparecen casos que, aunque se ubican dentro de los significados o facultades reconocidos por el sistema jurídico, finalmente terminan siendo rechazados. Tanto es así que la doctrina, la jurisprudencia y el mismo ordenamiento reaccionan construyendo mecanismos que pretenden corregir estos casos no deseados.

En materia tributaria, todos estamos potencialmente obligados a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Recurrir a estas conductas elusivas podría significar, como ha dicho el Tribunal Constitucional español, que «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar» (STCE 76/1990 Fundamento Jurídico 3).

Una buena forma de combatir la elusión consiste en la elaboración de sistemas normativos claros, sencillos, sistémicos y comprensibles con normas generales y abstractas.¹⁷⁷³ Los sistemas jurídicos tributarios reales suelen ser

¹⁷⁷³ Ver FERREIRO LAPATZA, J. J. (2012). *La derrota del derecho. Discurso a la entrada en la Academia de Jurisprudencia y Legislación de Cataluña 2012*. En AA.VV. *La derrota del derecho y otros estudios comentados del profesor Dr. José Juan Ferreiro Lapatza. Libro homenaje*. Madrid: Marcial Pons, pp. 471 y ss.

extensos, poco sistematizados, repletos de excepciones y contraexcepciones, con conceptos autónomos que rompen la dogmática unitaria del Derecho y definiciones negativas que dicen que algo es cuando no es sin decir, en definitiva, lo que es, con cúmulo de regímenes alternativos de tributación, de exenciones y de normas antielusivas, de cambios legislativos constantes, etc.¹⁷⁷⁴ Por ello, la primera gran defensa contra situaciones indeseadas es contar con un sistema normativo simple y ordenado.

Por otra parte, los recursos que permiten enfrentar la elusión son variados y suelen clasificarse en dos grupos según quién los ejerza: se pueden ubicar en la «fase o función normativa» del tributo, es decir, aquella radicada en el poder legislativo y que consiste en la elaboración de leyes que afectan a situaciones generales, o en la «fase o función aplicativa», entregada a los aplicadores (especialmente a la Administración y a los tribunales) y que se usan frente a casos específicos.¹⁷⁷⁵ Existen buenos trabajos al respecto, especialmente los de ROZAS¹⁷⁷⁶ o GARCÍA NOVOA,¹⁷⁷⁷ pero nos concentraremos en las llamadas cláusulas generales antielusivas o anti-abuso.

El objetivo del presente trabajo consiste en proponer una forma de explicar y entender este tipo de preceptos y en señalar ciertos caracteres derivativos como quién y cómo se toman las decisiones relativas a este tipo de reglas. Después del camino recorrido, podemos plantear respuestas a estas interrogantes.

Previamente aclaramos que tanto Chile como España cuentan actualmente con una regla que establece lo que se conoce como «cláusula general antielusiva». En España existe desde el año 1963 y ha sido modificada en dos oportunidades, de modo que constituye una regla largamente analizada y discutida en profundidad. Respecto a la situación chilena, una norma de este tipo fue introducida en 2014, con vigencia a partir de septiembre del año 2015, por lo cual no existe historia ni debate sobre la misma. Por ello, al igual que a propósito del fraude de ley y abuso del derecho, preferiremos por su historia la

¹⁷⁷⁴ Ver FERREIRO LAPATZA, J. J. (2004), pp. 66-68.

¹⁷⁷⁵ ROZAS VALDÉS, J. A. (1993), pp. 80-82.

¹⁷⁷⁶ ROZAS VALDÉS, J. A. (1993), pp. 69-113; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. (1993), pp. 58 y ss.

¹⁷⁷⁷ GARCÍA NOVOA, C. (2004), pp. 175-275; GONZÁLEZ GARCÍA, E. (1985), pp. 987-1014.

perspectiva española, pese a que insertaremos comentarios atinentes a la realidad chilena. De ese modo, comenzaremos con la regla chilena, de la que simplemente podemos comentar su historia.

1. Una necesaria aclaración previa: sobre el fraude de ley, el abuso del derecho y el abuso de las formas jurídicas como términos equivalentes

La legislación tributaria española incorporó una regla contra la elusión (actual artículo 15 de la Ley General Tributaria) denominada «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», que durante su tramitación en el parlamento recibió el nombre de «abuso en la aplicación de la norma tributaria»,¹⁷⁷⁸ lo que conduce a la idea del abuso de derecho. Por su parte, en Chile la norma general antielusiva persigue la elusión mediante el abuso de las formas (artículo 4 ter del Código Tributario). Por ello, es importante pronunciarse sobre si, al hablar de situaciones en fraude de ley, en abuso de derecho o en abuso de formas, nos referimos a las mismas conductas con respuestas jurídicas distintas o a situaciones equivalentes que poseen una respuesta jurídica común.

Nos hemos referido extensamente al fraude de ley y al abuso del derecho. En el fraude, el amparo se construye en general marcado, como afirman ATIENZA y RUIZ MANERO, desde el uso de una regla regulativa que confiere poder,¹⁷⁷⁹ donde la resolución de que un acto o negocio se encuentra en fraude de ley no es otra cosa que la derrota de la regla en que se pretende amparar dicho acto o negocio.¹⁷⁸⁰ En cambio, en el abuso de derecho el amparo se reclama desde el ejercicio de las atribuciones, reales o aparentes,¹⁷⁸¹ que otorga un derecho subjetivo, el cual, al considerar todas las circunstancias del caso, especialmente el daño a un interés, y ponerlas en relación a las justificaciones subyacentes y principios respecto de la regla cuyo amparo se pretende,

¹⁷⁷⁸ Este nombre fue criticado dado que resultaba inapropiado que el abuso fuera en la aplicación y no se refiriera a lo que realmente es, un abuso en la forma. En todo caso, entendía la doctrina que se trataba de una regla antiabuso que para algunos, como GARCÍA NOVOA, superaba la denostada norma antifraude; en cambio, para otros, como PALAO, ocultaba el contenido, que no es otro que la figura del fraude de ley. GARCÍA NOVOA, C. (2003). *La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley general Tributaria*. En *Quincena Fiscal* (8), p. 13; PALAO TABOADA, C. (2003) (2009), p. 147; VILAR MAYER, P. (2005), pp. 28-29.

¹⁷⁷⁹ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 74. Ver capítulo 4. I. 2.1.2.2.

¹⁷⁸⁰ Ver capítulo 4. I. 3.2.2.

¹⁷⁸¹ Depende de si se admite la existencia del abuso del derecho o si se niega, trasladándolo al campo del abuso de intereses o del límite, no del ejercicio de un derecho, sino del mismo derecho subjetivo.

determina que se trata de una situación especial o anormal, decidiendo no atribuir los efectos jurídicos que a dicho acto corresponderían, lo que no es otra cosa que declarar la derrotabilidad del ejercicio de las atribuciones que reconoce el derecho subjetivo tutelado por las reglas.¹⁷⁸² En nuestra lectura, estas dos entidades afectan a situaciones donde el amparo reclamado no es concedido por tratarse de situaciones anormales, especiales o extraordinarias, diferenciándose en que en el fraude de ley el amparo proviene directamente de una regla, mientras que en el abuso de derecho las acciones se fundan en las atribuciones que confiere un derecho subjetivo, tutelado por una regla.¹⁷⁸³

El abuso de las formas jurídicas o de las posibilidades de configuración, como cláusula antiabuso, tiene su origen en la legislación,¹⁷⁸⁴ doctrina y jurisprudencia alemanas, que defienden «que la libertad de configuración jurídica es un derecho que, como todos los derivados del ordenamiento jurídico, no puede ser ejercido de forma abusiva».¹⁷⁸⁵

La facultad de configurar libremente los negocios es parte de los ordenamientos jurídicos, que están regidos por el principio de la autonomía de la voluntad y que ponen en el centro del sistema la libertad del individuo, idea que se enuncia del siguiente modo: «Toda obligación reposa esencialmente sobre la voluntad de las partes. Esta es, a la vez, la fuente y la medida de los derechos y obligaciones que el contrato produce»¹⁷⁸⁶ o del «autogobierno de los propios fines e intereses».¹⁷⁸⁷ Se derivan de esta regla distintas facultades, entre las que figura la «libertad de configuración interna o determinación del contenido del

¹⁷⁸² Ver capítulo 4. II. 3.7.

¹⁷⁸³ Ver capítulo 4.II.4.

¹⁷⁸⁴ En Alemania, el artículo 42 de la Ordenanza Tributaria de 1997 establece la tan mentada norma de «abuso de las posibilidades de configuración», que señalaba: «42. La ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el derecho. En caso de abuso nacerá el crédito tributario tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos.» PALAO TABOADA, C. (1980). *Ordenanza tributaria alemana*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, p. 77.

¹⁷⁸⁵ GARCÍA NOVOA, C. (2004), p. 70.

¹⁷⁸⁶ LÓPEZ SANTA MARÍA, J. (1986), p. 167

¹⁷⁸⁷ DIEZ-PICAZO, L. (2007), pp. 143 y ss. y 155 y ss.

contrato»¹⁷⁸⁸ o de «libertad contractual», que en general permite la libertad de contratar y la elección de quién, de tipos y de construcción del contrato.¹⁷⁸⁹

Es esta facultad, nacida de las reglas que otorgan poder normativo a los sujetos para configurar jurídicamente sus actuaciones, la que puede utilizarse de modo tal que la forma elegida no se condiga con el fin económico, conforme lo ha señalado el *Bundesfinanzhof* (Tribunal Supremo Federal alemán).¹⁷⁹⁰ Según KRUSE, el artículo § 42 AO señala que, frente al abuso, debe aplicarse la forma jurídica adecuada; de ello se deduce entonces que existe abuso cuando no se usa una forma jurídica adecuada al contenido económico representado en ella, sino que mediante esta forma inadecuada se trata indirectamente de obtener un objetivo que directamente correspondería a otra forma o configuración. De este modo, «la forma jurídica adecuada es, en la medida de lo posible, simple racional y económica, mientras que la inadecuada es forzada, antieconómica, artificiosa y a menudo ineficaz».¹⁷⁹¹

Se discute si la regla prescrita en el artículo § 42 AO de la ordenanza tributaria alemana es depositaria del abuso del derecho, una especie de este género,¹⁷⁹² o una expresión del fraude a la ley.¹⁷⁹³ En nuestra opinión, se trata de una asimilación al abuso o al fraude, y aunque finalmente constituyera una figura distinta, al mirarlos desde la elusión tributaria se vuelven equivalentes, haciendo inútil esta discusión conceptual. La utilización de uno u otro concepto puede reflejar distintos énfasis, pero los tres se refieren a situaciones en que formalmente se está bajo el amparo de reglas, aunque la protección termina siendo rechazada al considerarse que se trata de una situación insólita o extraordinaria que no estuvo considerada en la generalización que emana de la

¹⁷⁸⁸ LÓPEZ SANTA MARÍA, J. (1986), p. 187. Existen otras clasificaciones, por ejemplo, la de FIGUEROA, quien indica que este principio otorga las siguientes facultades: «a) Que ninguna de las partes puede imponer unilateralmente a la otra un contrato, o su contenido, sin que esta otra lo acepte por su parte; b) Que las partes son libres para fijar el contenido del contrato como les parezca; c) Que las partes son libres para derogar las normas legales dispositivas o supletorias; d) Que las partes son libres para crear contratos, con finalidades no previstas en la ley, siempre que ellos no estén prohibidos por el ordenamiento jurídico.» FIGUEROA YÁÑEZ, G. (2010), pp. 137, 49 y 50.

¹⁷⁸⁹ DIEZ-PICAZO, L. (2007), p. 155.

¹⁷⁹⁰ Ver RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G. (2004), p. 16.

¹⁷⁹¹ KRUSE, H. (2001). pp. 596-597. Coloca como forma abusiva las donaciones conexas donde el donante dona a sus hijos y a su cónyuge, y esta, a su vez, a los hijos.

¹⁷⁹² PISTONE, P. (1995) *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Pavia: CEDAM, pp. 27-28 y 57-58.

¹⁷⁹³ PALAO TABOADA, C. (2001) (2009), p. 130; GODOI, M. S. (2005), p. 142; RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G. (2004), p.17.

regla. Como dice GARCÍA NOVOA y corrobora PALAO,¹⁷⁹⁴ las cláusulas generales antielusivas parten como presupuesto del fenómeno elusivo, por lo que la habilitación de las cláusulas generales «dependerá de las circunstancias propias del derecho nacional de cada Estado [...] por eso dentro del concepto de cláusula general antielusiva se pueden incluir ejemplos muy diversos», como el abuso de configuración, el abuso de derecho, el fraude a la ley, la cláusula de ineficacia de los actos y negocios jurídicos que corresponde a la regla portuguesa, etc.¹⁷⁹⁵

Señalábamos al finalizar el capítulo cuarto¹⁷⁹⁶ que, si bien fraude de ley y abuso del derecho son dos figuras distintas, donde el amparo de uno esta naturalmente engarzado a los derechos subjetivos, mientras que en el otro lo está a una ley, al acercar los derechos subjetivos a las reglas que lo consagran la diferencia se vuelve más difusa; esto es lo sucede en los casos en que, dentro del abanico de facultades que concede un derecho subjetivo, se encuentran poderes normativos y, en este caso, la norma de cobertura y las facultades provenientes del derecho subjetivo coinciden.¹⁷⁹⁷ O como dicen ATIENZA y RUIZ MANEROS, puede ser que la potestad que otorga el derecho subjetivo sea una potestad normativa.¹⁷⁹⁸ En esta área, ambas figuras coinciden y aparece paradigmáticamente la libertad contractual, que actúa como derecho subjetivo que confiere potestades constitutivas, de manera que muchas veces ampararse en la regla que sostiene la libertad contractual y ejercerla realizando acciones que generan un daño innecesario puede ser considerado tanto abuso de derecho, en su dimensión genérica, como abuso de configuración, si lo situamos como una especie del género abuso de derecho, o como fraude de ley (uso artificioso de la regla que concede la libertad contractual).¹⁷⁹⁹

Diversos autores comparten la opinión extendida de que fraude de ley, abuso de derecho y abuso de configuración jurídica son conceptos equivalentes; de hecho, varios de ellos sostienen que la antigua norma antielusiva española, como expresión ligada al fraude de ley, y la actual, , no son normas distintas,

¹⁷⁹⁴ PALAO TABOADA, C. (2003) (2009), p. 161, nota 36.

¹⁷⁹⁵ GARCÍA NOVOA, C. (2003), p. 12.

¹⁷⁹⁶ Ver capítulo 4. II. 4.

¹⁷⁹⁷ DIEZ-PICAZO, L. (1974), p. 1343.

¹⁷⁹⁸ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), pp. 87-88.

¹⁷⁹⁹ En este sentido RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G. (2004), p. 37.

sino que la nueva regla no es otra cosa que el fraude a la ley, donde la configuración inadecuada es equivalente a la norma de cobertura y su consecuencia será la aplicación de la norma que corresponda a su naturaleza, es decir, de la ley defraudada.¹⁸⁰⁰

Entendemos esta equivalencia entre figuras desde la derrotabilidad, es decir, desde situaciones englobadas bajo el amparo formal de una regla, de un derecho subjetivo o sus facultades o de la libertad de configuración: pese a ser una situación que formalmente se ubica en ellos, el decisor niega su aplicación por tratarse de una situación extraordinaria o especial, provocando el efecto de la aplicación de la regla acorde a la sustancia económica del acto o negocio. Lo insólito en estas tres configuraciones es la discordancia entre razones subyacentes de reglas, derechos subjetivos o facultades que pretenden amparar el acto o negocio, y el caso, siendo su explicación la artificiosidad entendida como la falta de razonabilidad de la configuración por motivos distintos de los tributarios, criterio que se aplica a los casos de fraude o de abuso, como reconocen varios autores,¹⁸⁰¹ señalando en un sentido semejante COLLADO y PATÓN que «la calificación de una operación como abusiva o fraudulenta no sería más que una consecuencia directa de la determinación de la inexistencia de motivos económicos válidos».¹⁸⁰²

2. Breve historia de la norma chilena

La ley 20.780, publicada en el *Diario Oficial* el día 29 de septiembre del año 2014, introdujo varios artículos en el Código Tributario (en adelante, CT) que en lo que nos interesa indican:

Artículo 4.º bis.- Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan los hechos imponible, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le

¹⁸⁰⁰ PALAO TABOADA, C. (2004) (2009). *Normas anti-elusión en el derecho interno español y en el derecho comunitario europeo*. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, pp. 258 y 259; TEJERIZO LÓPEZ, M. (2012), p. 111; COLLADO YURRITA M. y PLATÓN GARCÍA G. (2008) *La cláusula general antielusión de la ley general tributaria. Problemas prácticos*. En COLLADO YURRITA, M. Á. *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*. Barcelona: Atelier, p. 77; RUIZ ALMENDRAL, V. (2010), p. 15; BURLADA ECHEVESTE, J. L., (2006), p. 43.

¹⁸⁰¹ GARCÍA BERRO, F. (2010), p. 44.

¹⁸⁰² COLLADO YURRITA, M. Á y PLATÓN GARCÍA, G. (2008), p. 83.

hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.

El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.

No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imponibles en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4.º ter y 4.º quáter, respectivamente.

En los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4.º ter y 4.º quáter.

Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4.º ter y 4.º quáter, respectivamente. Para la determinación del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4.º quinquies y 160 bis.

Artículo 4.º ter.- Los hechos imponibles contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no

constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponibles establecidos en la ley.

Artículo 4.º quinquies.- La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4.º ter y 4.º quáter será declarada, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis.

Esta declaración solo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo, exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento.

Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis. No se aplicarán en este procedimiento los plazos del artículo 59...

El mensaje que precedía al proyecto de ley indicaba dentro de sus objetivos establecer medidas que permitieran combatir la evasión y elusión como manera de romper con la inequidad, lo que significa que quienes tienen posibilidad de pagar una planificación tributaria terminen pagando menos

impuestos de los que les corresponde. Una de estas medidas consistía en introducir una norma general antielusiva.¹⁸⁰³

La regla actualmente inserta en el Código Tributario es distinta a la que se ingresó originalmente. Efectivamente, como consecuencia de un protocolo suscrito entre el gobierno y diversos senadores de distintas bancadas parlamentarias¹⁸⁰⁴ tendiente a mejorar el proyecto original, se acordó llevar a cabo un conjunto de modificaciones que tuvo gran impacto en la regla antielusiva propuesta. Al respecto, expresaba dicho acuerdo que se debía «precisar la norma general anti-elusión/anti-simulación (primacía de la sustancia sobre forma), reconociendo el principio de buena fe y la autonomía y libertad contractual del contribuyente, resguardando la posibilidad de ejercer la economía de opción (posibilidad de elegir entre alternativas lícitas y legítimas sin ser recalificado en la medida que su objetivo no haya sido la elusión de impuestos, concepto que se definirá legalmente) y ajustando su nomenclatura a la terminología de nuestro ordenamiento jurídico. El peso de la prueba corresponderá, en una potencial recalificación, al SII y no al contribuyente. Para la aplicación de la norma general anti-elusión/anti-simulación, será el tribunal tributario y aduanero competente el que deberá realizar, mediante un procedimiento de características similares al general de reclamación, la calificación jurídica del acto potencialmente elusivo o simulado conforme al requerimiento que le efectúe el Director del SII. Conjuntamente con la calificación jurídica, el referido tribunal conocerá de la aplicación de las sanciones

¹⁸⁰³ Decía el mensaje: «Velar por que se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.» «La elusión y la evasión hacen que nuestro sistema tributario sea inequitativo y que quienes tienen los recursos para financiar planificaciones tributarias terminen pagando menos impuestos de lo que corresponde.» Dentro de sus medidas, destaca la incorporación en el Código Tributario de una norma general antielusión, «que permitirá al SII rechazar las ventajas tributarias obtenidas mediante planificaciones elusivas y sancionar a los contribuyentes y asesores tributarios que hayan participado en su diseño. En virtud de ella, la Administración tributaria podrá cuestionar los acuerdos, estructuras u otras actividades llevadas a cabo por las empresas cuando tales actividades se hayan llevado a cabo con la finalidad exclusiva o principal de eludir el pago de impuestos».

¹⁸⁰⁴ Protocolo de acuerdo de 8 de julio de 2014, suscrito entre el Gobierno de Chile, representado por el ministro de Hacienda, don Alberto Arenas de Mesa, y los integrantes de la Comisión de Hacienda del Senado, encabezada por su presidente, el senador Ricardo Lagos Weber (PPD, partido de gobierno), y los senadores don Juan Antonio Coloma Correa (UDI: derecha, partido de la oposición); don José García Ruminot (RN: derecha, partido de la oposición); don C. Montes Cisternas (PS: izquierda, partido oficialista) y don Andrés Zaldívar Larraín (DC: centro, partido de gobierno)

correspondientes y emitirá las órdenes respectivas a la Administración tributaria. La norma general anti-elusión/anti-simulación solo aplicará para actos, contratos, transacciones futuras, esto es, ocurridos a partir de la entrada en vigencia de la norma». ¹⁸⁰⁵

A efectos de futuras interpretaciones, cabe destacar algunos de los cambios que se propusieron:

- a) Respecto de la vigencia aplicativa de la regla. Se estableció un artículo transitorio por el que esta regla se aplicará solo para actos celebrados con posterioridad a su vigencia, especificando que incluso los efectos posteriores a la vigencia, pero provenientes de actos o contratos realizados con anterioridad a su vigencia, quedan a cubierto de esta norma, salvo modificaciones realizadas con posterioridad. ¹⁸⁰⁶ Esta norma transitoria da cuenta de la tesis de FALCÓN Y TELLA, que indicaba que las cláusulas generales antielusivas se refieren a situaciones no pensadas por el legislador, por lo cual no se podían aplicar a situaciones ya acaecidas o que se pudieran haber tenido a la vista. ¹⁸⁰⁷ También reconoce la importancia de la seguridad jurídica en su manifestación de confianza entendida como respeto a situaciones pasadas, en este caso, a conductas realizadas en un determinado sistema normativo como es aquel que no contiene cláusulas generales antielusivas. ¹⁸⁰⁸

¹⁸⁰⁵ Protocolo de acuerdo del 8 de julio de 2014.

¹⁸⁰⁶ Artículo 8.º- Para los efectos de lo dispuesto en el inciso 2.º del artículo decimoquinto transitorio de la Ley 20.780, se entenderá que los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, a que se refieren los artículos 4.º bis, 4.º ter, 4.º quáter, 4.º quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario, se han realizado o concluido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015, cuando sus características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria, hayan sido estipulados con anterioridad a esa fecha, aun cuando sigan produciendo efectos a partir del 30 de septiembre de 2015. De acuerdo a lo anterior, el Servicio de Impuestos Internos no podrá aplicar tales disposiciones respecto de los efectos producidos con anterioridad al 30 de septiembre de 2015. Respecto de los efectos que se produzcan a contar de esta última fecha, provenientes de hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos realizados o concluidos con anterioridad a ella, tampoco se aplicarán tales disposiciones, salvo cuando a partir de la citada fecha se hayan modificado las características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria de los referidos hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, en cuyo caso se aplicarán solo respecto de los efectos posteriores que surjan a consecuencia de tal modificación, en cuanto esta última y sus referidos efectos, conforme a las disposiciones legales citadas, sean considerados como constitutivos de abuso o simulación.

¹⁸⁰⁷ FALCÓN Y TELLA, R. (1995.b), pp. 7-8.

¹⁸⁰⁸ Ver capítulo 5. 1.2.1.

b) Reconocimiento y precisión de la legalidad.¹⁸⁰⁹ El artículo 4 bis introduce una mención a la legalidad tributaria en su dimensión de reserva de ley. Es esta la que tipifica las obligaciones tributarias. La ley configura el hecho imponible que hace nacer la obligación tributaria, dejando fuera la posibilidad de una interpretación económica donde lo gravado es la consideración económica que subyace «detrás» del texto normativo, sea directamente o alcanzado por medio de una interpretación finalista. En otras palabras, la interpretación y calificación de los hechos imponibles se harán «con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados». Sin embargo, el artículo 160 bis del CT, referido al procedimiento destinado a declarar la existencia del abuso o declaración, señala que el «Tribunal apreciará la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica y deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imponibles conforme a lo establecido en el artículo 4.º bis». Aparece de este modo, como si la ley incorporase mandatos contradictorios, uno que ordena interpretar los hechos imponibles conforme a la naturaleza jurídica, y otro que pide que se haga conforme a su naturaleza económica, es decir, proponiendo una especie de interpretación económica de las reglas sustantivas tributarias, a la usanza de Becker, Jarach o la escuela funcionalista de Pavía.¹⁸¹⁰ Si existiera tal contradicción, debería primar el artículo 4 bis, en razón de que el artículo 160 bis remite al mismo, es decir, la atribución de sentido del hecho imponible está marcada por ser un supuesto de naturaleza legal y se exigirá conforme a lo que la ley ha considerado como gravado. Insistimos: el artículo 4 bis entiende que el supuesto normativo es un supuesto jurídico y no de naturaleza económica.¹⁸¹¹

El mandato está redactado en otro sentido. El tribunal, en su función aplicativa, gracias a la existencia de esta regla general antielusiva queda

¹⁸⁰⁹ Decía el texto original: «Artículo 4 bis. Las obligaciones tributarias nacerán y se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.» Se reemplaza por el siguiente: «Artículo 4 bis. Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados [...]»

¹⁸¹⁰ Ver capítulo 3. 6.3.

¹⁸¹¹ SAINZ DE BUJANDA, F. (1966), pp. 586-601; TAVEIRA TORRES, H. (2006), p. 104.

habilitado para tener en cuenta en su decisión las circunstancias económicas del acto, hecho o contrato, y específicamente si los efectos que de ella emana se explica solo por razones tributarias o por otra justificación. En otras palabras, lo que autoriza la regla es a considerar la sustancia económica, entendida objetivamente, esto es, como los efectos económicos que él o los actos generan, condición que en la regla chilena resulta esencial en la determinación de la elusión, que sucede cuando estos efectos, se explican principalmente desde la búsqueda de un ahorro tributario.

Revisemos lo indicado desde un ejemplo. El máximo tribunal chileno, en fallo de 28/01/2003,¹⁸¹² antes de la entrada en vigor de esta norma, entendió que era elusiva y no condenable aquella conducta consistente en evitar algo con astucia. En el supuesto, una empresa constituyó dos sociedades cuyos propietarios eran los mismos. Ambas explotaban en conjunto una actividad comercial de índole turística. Una sociedad arrendaba inmuebles y la otra, muebles, además de prestar servicios. Dada la estructura del IVA en la legislación chilena, el arriendo de inmuebles no está gravado. Sin embargo, si dichos inmuebles se hubiesen arrendado con muebles o instalaciones o hubiesen correspondido a parte de los servicios hoteleros, esta operación habría tributado íntegramente con IVA. En consecuencia, el contribuyente, al dividir la operación, lo que hizo fue rebajar la carga tributaria. El tribunal indicó: «Al obrar así en el fallo recurrido se termina aceptando en buenas cuentas, que queden sin efecto por vía administrativa, actos válidamente celebrados como son los dos contratos sociales, cuya nulidad corresponde que sea declarada por otros tribunales, y para ello se ha tenido que suponer que ha existido una simulación sin que haya habido debate ni prueba sobre ese asunto. De este modo el Servicio de Impuestos Internos, en esta materia, se aleja de su competencia por el simple expediente de efectuar liquidaciones de impuestos, y sin que se sepa, además, en qué condiciones queda la otra empresa relacionada.» Por último, señaló «que también se ha infringido en la sentencia

¹⁸¹² Corte Suprema, fallo 28/01/2003, caratulada Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con SII.

impugnada [se refiere al fallo de la Corte de Apelaciones que fue impugnado por la vía de casación] el artículo 2.053 del Código Civil, que en su inciso segundo prescribe que la sociedad forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados, pues en tal resolución se llega a concluir que, por participar las mismas personas naturales en dos sociedades, éstas constituyen un solo ente y no dos personas jurídicas diferentes».¹⁸¹³

Este fallo, dentro de un ordenamiento sin cláusula general antielusiva, nos parece coherente. En efecto, desde las formas jurídicas, el caso da como resultado dos personas jurídicas que realizan actividades diversas, por lo que en su aplicación no vemos razones que justifiquen la inaplicabilidad de las normas que actúan como cobertura; al contrario, admitirlo implicaba desconocer la realidad jurídica, otorgar competencias que el ente fiscal no posee y declarar la inexistencia o nulidad de actos por vía administrativa. Si analizamos este mismo caso con la actual cláusula general antielusiva, creemos que el resultado es radicalmente distinto. En efecto, al considerar esta configuración conforme a la sustancia económica objetiva, algo que autoriza la regla antielusiva, el tribunal debe preguntarse si la misma se explica solo por motivos tributarios o no. Resulta evidente que si las sociedades están constituidas por las mismas personas y el conjunto de medios se encuentra abocado a prestar servicios hoteleros, la configuración resulta artificial, sin sentido, costosa y burocrática, con la única explicación de la búsqueda de una rebaja tributaria; de ese modo, la configuración es abusiva.

- c) Reconocimiento expreso de la buena fe. Esta introducción, que se incorpora como efecto del protocolo y que simplemente pudiese ser considerada una mera expresión de las normas comunes, es relevante en materia tributaria. Existe acuerdo en la doctrina y en la jurisprudencia de que la buena fe actúa como causal de justificación de conductas, sea en su versión civil o en su expresión administrativa como confianza legítima. La creencia de actuar conforme a derecho, en circunstancias que objetivamente configuran una situación irregular, sirve para justificar el

¹⁸¹³ Los destacados no corresponden al texto original, sino que han sido agregados por el autor.

error, siempre que se trate de un error excusable.¹⁸¹⁴ El texto normativo especifica este principio, con lo cual el efecto de la buena fe será reconocer «los efectos jurídicos de los actos o negocios según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes». La elusión supone la mala fe, con lo cual podría argüirse por parte de los contribuyentes que su actuar fue en buena fe, alejando bajo ese argumento la declaración de abuso de configuración. Deberá probar que actuó bajo la convicción psicológica de estar conforme derecho, que podría hacerse mediante antecedentes como podría ser jurisprudencia de los tribunales, del propio SII o artículos científicos, entre otros que den cuenta que una determinada manera de organizar los negocios no es elusiva. De esta forma si alguien organiza sus actos acogiéndose a estos antecedentes, aunque su única razón sea tributaria se trataría de situaciones que dan cuenta de la buena fe, lo que debería conllevar la inaplicabilidad de la norma antielusiva.

- d) Reconocimiento de la economía de opción. Esta es una de las varias influencias de la cultura jurídica hispánica que se hacen notar en esta regla. Tal como mostramos en el capítulo primero,¹⁸¹⁵ en Chile se pasa de un sistema dicotómico entre evasión-elusión a un sistema tripartito donde lo lícito se ubica bajo la idea de economía de opción, que se define como la opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. Lo trascendente será determinar qué «contempla la legislación», si solo incorpora lo expreso, entendido como literal, o también lo tácito, y si se acepta esto último, si se entiende como tal solo lo derivado de una norma o también los silencios que pueden significar algo: los llamados «silencios elocuentes», que son aquellos silencios queridos por el plan regulador y que no deben llenarse.¹⁸¹⁶ De hecho, muchas opciones se «sobreentienden» y no son literales, por lo cual se acepta lo tácito como opción legítima justificada por el sistema

¹⁸¹⁴ LÓPEZ SANTA MARÍA, J. (1986), pp. 289 y ss.; BOETSCH GILLET, C. (2011), pp. 72-74 y 80-81; SCS, 2 de junio de 2014, causa rol n.º 4830/2013, considerando 4.º.

¹⁸¹⁵ Ver capítulo 1.2.

¹⁸¹⁶ LARENZ, K. (1994), pp. 363 y 365-366.

normativo.¹⁸¹⁷ Sobre los hechos operativos que califican a uno o más actos como abusivos. Alguna doctrina ha dicho que la regla está inspirada en la legislación española;¹⁸¹⁸ efectivamente, el primer texto era en parte una copia del artículo 15 de la Ley General Tributaria. Las circunstancias que daban lugar al abuso de configuración eran las mismas que en España, señalando el artículo ingresado por el ejecutivo al parlamento chileno «a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso, y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios».¹⁸¹⁹ Durante su tramitación fue modificado, dejando solo uno de ambos requisitos, es decir, que la condición aplicativa requiere solo la inexistencia de resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso. De esta manera, se instala como hecho operativo una consideración objetiva próxima a la concepción objetiva de la doctrina de la sustancia económica respecto a los efectos jurídicos o económicos de la operación distinto de los tributarios, pudiendo en ese sentido establecer una analogía con las primeras sentencias francesas sobre el abuso del derecho que requerían que el ejercicio del derecho buscara «la satisfacción de un interés serio y legítimo» o «de un provecho».¹⁸²⁰ Esta justificación, al colocarse como regla de general aplicación, posee la virtud de extenderse al análisis de aplicabilidad de cualquier regla, sea tributaria o no.

- e) Respecto al efecto de la declaración de abuso. La nueva norma no nos parece tan exacta como la del proyecto. «En caso de abuso se exigirá la

¹⁸¹⁷ Ver capítulo 1. 4.3.4.3.

¹⁸¹⁸ EL CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS (2014) reconoce la influencia española en la elaboración del proyecto. YÁÑEZ, F. (2014). *Análisis de la nueva cláusula general antielusiva*. En *Revista de Estudios Tributarios* (11), p. 236.

¹⁸¹⁹ Señala el artículo 15 de la Ley General Tributaria «a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios».

¹⁸²⁰ Ver capítulo 4.II.

obligación tributaria que emana de los hechos imponible establecidos en la ley»: esta formulación no indica ni remotamente cómo se determina tal hecho imponible. En ese sentido, la norma original resultaba más indicativa ya que señalaba que «en caso de abuso nacerá la obligación tributaria correspondiente a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos». En nuestra opinión, la declaración de abuso de configuración tiene como efecto negar el amparo jurídico requerido por el contribuyente, siendo su consecuencia que el acto queda desnudo, es decir, aparecen «hechos económicos» que deberán ser calificados por la autoridad respectiva para situarlos en un determinado hecho imponible, generando así el impuesto.

- f) Respecto al procedimiento de declaración de una situación en abuso de configuración. La modificación en el nuevo texto es radical. En el proyecto de ley¹⁸²¹ se señalaba que el SII sería quien lo calificaría mediante un procedimiento especial, siguiendo la tradición española. Con el nuevo artículo, quien declarará la existencia de la configuración abusiva será «el Tribunal Tributario y Aduanero competente, a requerimiento del Director». Por otro lado, se fija una cuantía o importe mínimo de procedencia de esta declaración de 250 unidades tributarias mensuales¹⁸²² a la fecha de presentación del requerimiento.

3. Sobre la norma general antielusiva española

3.1. Historia: tres normas

En España existe una regla que podríamos calificar como general antielusiva desde el año de 1963 y que ha sido modificada en dos oportunidades a objeto principal de hacerla más eficaz, lo que a nuestro juicio da cuenta de una decisión

¹⁸²¹ «Artículo 4 quinquies. La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4 ter y 4 quáter precedentes, será declarada administrativamente por el Servicio en la correspondiente liquidación, giro o resolución, previa autorización del Director Regional, Director de Grandes Contribuyentes o Subdirector de Fiscalización, según corresponda, conforme a lo dispuesto en los incisos siguientes, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente relativos a las materias de tributación fiscal interna que sean, según ley, de la competencia del Servicio de Impuestos Internos.» A continuación, la norma regulaba el procedimiento y sus plazos. Aprobada la resolución y notificada la misma, el contribuyente podrá reclamar la liquidación, giro o resolución que en definitiva se dicte o practique, conforme a las reglas generales.

¹⁸²² 250 UTM equivalen en pesos a 30 de junio de 2015 (1 UTM = \$43.760) a \$ 10.980.000, que en euros son 15.400 € (valor en junio de 2015: 1 € = \$ 710 aproximadamente).

política tendente a impedir la elusión tributaria, cuidando su compatibilidad con la seguridad jurídica.¹⁸²³ Nos parece necesario conocer la historia de los textos y las discusiones sobre estas reglas, a objeto luego de examinar nuestra tesis.

3.1.1. Artículo 24.2 Ley General Tributaria del año 1963

El primer texto normativo español tributario que establecía o recogía¹⁸²⁴ el fraude de ley fue el artículo 24 de la Ley General Tributaria, incorporado por la Ley 230/1963, que señalaba: «Artículo 24: Uno. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones. Dos. Para evitar el fraude de ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado.»

Se puede calificar de sorprendente la introducción de esta regla en la legislación tributaria, producida en un momento en que la teoría del fraude de ley recién comenzaba a ser recepcionada por la jurisprudencia, encontrándose en un estadio inicial en su procesos de construcción por la doctrina.¹⁸²⁵ De hecho, una regla semejante solo fue introducida en el Código Civil español once años después, en 1974, mediante el Decreto 1.836/1974, en su artículo 6.4 ubicado en el capítulo III, referido a la eficacia general de las normas jurídicas.¹⁸²⁶ Quizás fue esta una de las razones que contribuyó a una larga discusión entre quienes entienden que se trata de una norma autónoma del fraude de ley y los que proponen que es simplemente la consagración del llamado fraude de ley, recogido con anterioridad por la legislación tributaria.

¹⁸²³ GODOI expresamente reconoce que este tipo de normas implican una merma en la certeza y seguridad jurídica. GODOI, M. S. (2005), p. 270.

¹⁸²⁴ Se utilizan los conceptos de establecer y recoger a objeto de ir dando cuenta de dos posturas relativas a esta regla: si hablamos de recoger, importa expresar que había una situación preexistente; en cambio, si se habla de establecer, el énfasis está en la creación de una nueva regla propia y autónoma.

¹⁸²⁵ Ver capítulo 4. I. 1.

¹⁸²⁶ Ver MIRANDA PAN, M. (1977). *El fraude a la ley tributaria y la legislación española*. En *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, (128), pp. 540 a 542.

Esta primicia impactó en la técnica de la regla, que mezcla y confunde dos figuras distintas: el fraude de ley, una decisión aplicativa caracterizada por la «sobreinclusión», y la analogía, también aplicativa pero caracterizada por la «subinclusión» o la falta de regulación a un caso.¹⁸²⁷

Esta norma gozó de escasa aplicación, es decir, su eficacia práctica fue intrascendente¹⁸²⁸ y por lo tanto, constituyó una regla ineficaz desde la perspectiva de su invocación por la Administración. Además de su confusa construcción legislativa, se admitieron como motivos de su falta de aplicación los siguientes:

- a) Exigencia de un procedimiento especial: El artículo 24.2 regulaba un procedimiento especial para la declaración del fraude de ley tributario que disciplinaba la contradictoriedad y la manera como la Administración debía aportar la prueba y la audiencia al interesado. La regulación de este procedimiento especial se hizo en 1979 mediante el Real Decreto 1.919/1979 de 29 de junio, cerca de quince años después de la vigencia del artículo 24.2 de la Ley General Tributaria,¹⁸²⁹ siendo derogado en 1993 mediante el Real Decreto 803/1993 de 28 de mayo, sin obtener reemplazo. Debido a su falta, se aplicó como norma subsidiaria el procedimiento común administrativo contenido en la Ley 30/1992.¹⁸³⁰ Ello se hizo a través de un razonamiento integrador¹⁸³¹ que, si bien no está

¹⁸²⁷ Ver capítulo 3. 3.

¹⁸²⁸ Entre varios, PALAO TABOADA, C. (1996) (2009). *Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la ley general tributaria (II)*. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, p. 46; PÉREZ ROYO, F. (1991). *Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria*. En: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Madrid: IEF, p. 389; PONT CLEMENTE, J. F. (2006.a), pp. 58 a 70; RUIZ TOLEDANO, J. (1998), pp. 192 y 193.

¹⁸²⁹ Ver HERRERO MADARIAGA, J. (1980). *El fraude de ley tributaria: comentario al Real Decreto de 29 de junio de 1979*. En *Revista Crónica Tributaria* (34), pp. 148 a 151.

¹⁸³⁰ La aplicación del fraude de ley, a pesar de la inexistencia del procedimiento especial, fue calificada como de dudosa legalidad, ya que es dictada por la autoridad incompetente y sin respetar las exigencias establecidas por la ley, que no es otra que la propia Administración dictare. FALCÓN Y TELLA, R. (2002). *El expediente especial de fraude de ley: un procedimiento que no existe, pero se aplica*. En *Quincena Fiscal* (21), pp. 7-8. La explicación por la cual se aceptó el uso de este procedimiento alternativo, quizás está en la interpretación que los tribunales formulan respecto a la causal de nulidad absoluta, referido a la prescindencia total y absoluta del procedimiento legal, cual es que su aplicación es para casos en que un acto administrativo se dictó sin cumplir trámite alguno. Sobre esto último, ver TORREGROSA CARNÉ, M. D. (2002) *Nulidad y anulabilidad de actos administrativos tributarios: fuentes, conceptos y delimitación*. En: *Revista Técnica Tributaria*, (56) 110 y 111.

¹⁸³¹ GÓMEZ CABRERA, C. (1997), p. 878.

permitido en el derecho tributario substancial, sí lo está en materias adjetivas como un procedimiento administrativo. El fundamento que da lugar a la existencia de este procedimiento especial reside en la comprensión de que la regla concede a la Administración una facultad extraordinaria de extender las consecuencias jurídicas del hecho imponible a una situación no prevista en la regla, lo que se contrapesa con una garantía procedimental de seriedad. Este procedimiento especial impone que la decisión de declarar que determinados actos o negocios se encuentran en fraude de ley requiera de mayores controles que los ordinarios, exigiéndose que el expediente sea autorizado por una autoridad superior como el subsecretario o director del ramo; junto a ello, se regulaba la forma y oportunidad de escuchar al contribuyente y producir la prueba. Esta exigencia imponía una carga extra a la Administración y a los funcionarios que actuó como freno a la utilización de la figura del fraude de ley,¹⁸³² terminando por «desanimar a los pocos que creían en su vialidad».¹⁸³³

- b) Alto nivel de exigencia probatoria del elemento subjetivo: El artículo 24 de la Ley General Tributaria establecía como elemento de las conductas en fraude que las mismas se realizaran con el «propósito probado» de eludir impuestos. Se podría discutir si lo que debe establecerse es solo la intención de sustraerse del impuesto¹⁸³⁴ o, además, la «conciencia de la conducta antijurídica del procedimiento empleado».¹⁸³⁵ Parte de la doctrina intentó señalar que la intencionalidad no era un asunto relevante en el fraude de ley (aunque sí lo era para la imposición de sanciones),¹⁸³⁶ interpretación que concurre en abierta contradicción con el texto, que expresamente establece que debe tratarse de un «propósito probado», y del Real Decreto 1.919/1979, que incluía dentro de sus contenidos la prueba del propósito de eludir el impuesto mediante el fraude de ley.¹⁸³⁷

¹⁸³² PALAO TABOADA, C. (2001) (2009), pp. 139-140.

¹⁸³³ FLORES ARNEDEO, A. (1996), p. 68.

¹⁸³⁴ PALAO TABOADA, C. (1966) (2009), p. 32.

¹⁸³⁵ MIRANDA PAN, M. (1977), p. 538-539.

¹⁸³⁶ HERRERO MADARIAGA, J. (1980), p. 151.

¹⁸³⁷ ESCRIBANO, F. (2012). *El conflicto en la aplicación de las normas y la simulación en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. En HINOJOSA TORRALVO, J. J. (dir.). *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*. Barcelona: Atelier, p. 132; FALCÓN Y TELLA establece

En ese sentido, la prueba y su alto requerimiento valorativo («propósito probado») se transformaba en una carga de tal magnitud que en la práctica impedía la aplicación del expediente de fraude de ley.¹⁸³⁸

- c) La calificación económica como mecanismo simple y eficaz de persecución de elusiones: Tan trascendente como las anteriores dificultades que actuaban como barreras para la Administración era lo dispuesto en el artículo 25.2 de la Ley General Tributaria relativo a la calificación económica, donde se permitía de hecho a la Administración perseguir cualquier caso que estime elusivo sin necesidad de cumplir con los requisitos del artículo 24.2 de la misma ley. Decía dicha norma: «Artículo 25: Uno. El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible. Dos. Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez. Tres. Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlo 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.» Desde los primeros años de vigencia, PALAO mantuvo que la norma del fraude de ley estaba «condenada a la inaplicación» debido a que esta regla (artículo 25 de la Ley General Tributaria) permitía a la Administración «prescindir de las formas jurídicas» utilizadas y exigir el impuesto conforme a su «verdadera naturaleza». Ello implicaba que cualquier conducta considerada en fraude de ley podía ser recalificada a su naturaleza económica, es decir, modificando su forma conforme a su supuesta sustancia económica, subsumiéndola de esta forma en el hecho imponible que se pretendía eludir.¹⁸³⁹ Después de que el Código Civil

como diferencia entre la figura tributaria del fraude de ley (autónoma) y el fraude de ley civil., justamente el hecho que la norma tributaria es subjetiva en cambio la civil es objetiva. FALCÓN Y TELLA, R. (1995.a), pp. 8-9. FALCÓN Y TELLA, R. (1995.c). *Negocio indirecto y fraude de ley*. En *Quincena Fiscal* (6), p. 7.

¹⁸³⁸ Entre varios, GONZALEZ GARCÍA, E. (1985), pp. 1006-1007; ORTIZ CALZADILLA, R. (1981). *Sobre el fraude de ley en materia tributaria*. En *Crónica Tributaria* (39), p. 129.

¹⁸³⁹ PALAO TABOADA, C. (1966) (2009), p. 31.

incorporara entre sus normas expresas el artículo 6.4 sobre el fraude de ley, HERRERO agrega que el artículo 25.2 permitía recalificar el negocio, logrando con ello la aplicación de la norma que se había intentado eludir; este procedimiento no es más que la aplicación del artículo 6.4 del Código Civil.¹⁸⁴⁰ Incluso algunos autores han llegado a decir que el artículo 25.3 permitía una interpretación económica, conceptualizada como calificación.¹⁸⁴¹ El reconocimiento que efectuara PALAO de que la calificación iba ser utilizada para perseguir elusiones fue duramente criticado, señalando que lo que se proponía era un «verdadero fraude a la ley», consistente en utilizar el artículo 25.2 de la Ley General Tributaria como norma de cobertura, defraudando por este intermedio el artículo 24.2 y liberando a la Administración del cumplimiento de los mecanismos formales y materiales impuesto por el legislador.¹⁸⁴² Esta crítica es, a nuestro juicio, infundada ya que lo que hizo PALAO fue simplemente establecer una hipótesis de futuro respecto a cómo se llevarían a la práctica estas normas, con la cual acertó completamente.¹⁸⁴³ La Administración podía lograr el mismo fin que en el fraude de ley, pero sin necesidad de un procedimiento especial ni prueba de la intención. Tan evidente fue el uso de la calificación como medio de persecución del fraude que algunos autores europeos denunciaron la doble regulación del fraude de ley.¹⁸⁴⁴ Esta crítica demuestra una especie de división emocional más que racional en las posturas que la doctrina española ha tomado sobre este punto desde sus primeras discusiones, entre quienes ponen en énfasis en los aspectos constitucionales de legalidad, capacidad económica y quien lo colocan, en la capacidad económica, es

¹⁸⁴⁰ HERRERO MADARIAGA, J. (1980), p. 147. Para Navas, el artículo 25.3. consagra un tipo específico de aplicación analógica que puede llevar a una transformación del hecho imponible normativo. NAVAS VÁSQUEZ, RAFAEL (1984), pp. 124-125. Otros autores señalan que esta regla no permitía la recalificación en casos de fraude de ley, no siendo entonces un instrumento de lucha contra el fraude, y que lo que permitía era la recalificación en caso de simulación, siendo entonces un instrumento contra la simulación. GÓMEZ CABRERA, C. (1997), pp. 851-852.

¹⁸⁴¹ BURLADA ECHEVESTE, J. L. (2006), p. 17.

¹⁸⁴² GORJON PALENZUELA, J. F. (1978). *Fraude a la ley tributaria*. En *Revista Crónica Tributaria* (27), p. 47; otros autores critican esta tesis, rechazando la igualdad entre fraude a la ley y calificación. ARIAS VELASCO, J. (1994) *Dictamen sobre el fraude de ley tributaria y figuras afines en su aplicación a un caso concreto*. En *Revista Técnica Tributaria*, (24), pp. 32-34.

¹⁸⁴³ ESCRIBANO, F. (2012), p. 133; BURLADA ECHEVESTE, J. J. (2006), p. 17.

¹⁸⁴⁴ MALHERBE, J. (1994). *Realidad y Fiscalidad*. En *Revista de Derecho y de Hacienda Pública* (229), p. 192.

decir, entre concluir que lo gravado es solo aquello establecido en la regla o sostener que lo gravado es toda manifestación de riqueza gravada establecida por la ley, independientemente de las formas que dicha riqueza tome.¹⁸⁴⁵

Para cerrar este apartado, llama la atención la amplitud de las condiciones aplicativas del fraude de ley tributario, que se verifican cuando suceden dos situaciones: el propósito de eludir impuestos y la existencia de un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Con ello, cualquier resultado económico equivalente acompañado de la intención de ahorro tributario podría ser gravado. Esto, como ya se dijo, no es más que la aplicación de la vieja interpretación económica, de la escuela funcionalista de Pavía o de la escuela Argentina de Dino Jarach, donde lo gravado no era lo expuesto por la norma sino la manifestación de riqueza que bajo ella se ubica.¹⁸⁴⁶

3.1.2. Artículo 24 de la Ley General Tributaria del año 1995

La Ley 25/1995 modificó la Ley General Tributaria introduciendo cambios en la norma que regulaba el llamado fraude a la ley tributaria, quedando esta de la siguiente manera: «Artículo 24. 1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado. 2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida

¹⁸⁴⁵ ORTIZ CALZADILLA, R. (1981), p. 130

¹⁸⁴⁶ «Pues bien; solo configurado en base a estas dos notas el concepto de fraude a la ley, como señalara el profesor Cortés, "el artículo transcrito (esto es, el anterior 24) de la Ley General Tributaria no parece entender el fraude como una inconveniente utilización de una forma jurídica para obtener una ventaja tributaria, sino que... Hay fraude siempre que haya propósito probado de eludir el impuesto y el hecho realizado produzca un resultado (económico) equivalente al derivado del hecho imponible" con lo que se corre el riesgo de que ello conduzca a "la utilización económica del principio de capacidad contributiva como criterio de interpretación de manera parecida, en cuanto al resultado, a como lo hacía la Escuela de Pavía, es decir, trasladando la tarea propia del legislador, de este al intérprete». PÉREZ DE AYALA, J. L. (1998). *El fundamento ex lege de la obligación tributaria en los comportamientos con fraude a la ley. En torno al nuevo artículo 24 de la Ley General Tributaria (Con una particular referencia a la imposición ambiental)*. En YABAR STERLING, A. (dir.). *Fiscalidad ambiental*. Barcelona: CODECS, p. 295. Disponible en: <http://vlex.com/vid/57159297>

ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos. 3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.»

La exposición de motivos de la Ley 25/1995 expresaba que la modificación de los artículos referentes a la interpretación de las normas tributarias pretendía asegurar el principio de seguridad jurídica y potenciar la lucha contra el fraude, otorgando a la Administración de instrumentos, sin que ello supusiera la «limitación a la libertad de actuación de los individuos para dotar sus decisiones teniendo en cuenta las consecuencias tributarias». Dentro de los instrumentos que se ponen en manos de la Administración está el nuevo artículo 24, que se reformula, en la lógica de la exposición de motivos, a modo de potenciar la lucha contra el fraude; por dicho motivo, sería de esperar que se hubieran eliminado los defectos de la norma a fin de hacerla eficiente. Desde esa perspectiva, lo sustancial fue eliminar el término probado como requisito del propósito de eludir impuesto; FALCÓN Y TELLA coincidía en señalar que lo trascendente de la modificación fue cambiar el mecanismo de probar «el propósito de eludir el tributo», pudiéndose efectuar mediante indicios y presunciones y corrigiendo así la interpretación que sostenía que este elemento subjetivo debía probarse por medio de pruebas específicas o concretas, cuestión de casi imposible cumplimiento. De este modo, se eliminó la *probatio diabolica*, que en la práctica hacía imposible recurrir al expediente de fraude de ley.¹⁸⁴⁷

Otra modificación, no relacionada con otorgar mayores instrumentos a la Administración sino como una manera de salvaguardar la libertad de actuación, consistió en derogar el artículo 25, que permitía una calificación conforme al resultado económico, y reemplazarlo por el artículo 28.2: «El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley,

¹⁸⁴⁷ FALCÓN Y TELLA, R. (1995), p. 7. Con matices comparten esta idea GÓMEZ CABRERA, C. (1997), p. 845 y PALAO TABOADA, C. (1966) (2009), pp. 46-48. Una postura un poco más extrema y manifiestamente en contra del texto de la ley es la sostenida por López Molino, quien indica que con esta modificación se objetiviza el fraude de ley, bastando con establecer el resultado elusivo, sin necesidad de probar la intención. LÓPEZ MOLINO, A. M. (1998). *Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (artículos 24, 25 y 28.2 de la Ley General Tributaria)*. En *Crónica tributaria*, (85), pp. 176-178.

cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.» Esta norma resalta la naturaleza jurídica del hecho imponible, con lo cual elimina la posibilidad de prescindir de las formas en razón de la sustancia económica.¹⁸⁴⁸

Las modificaciones más importantes, según PALAO, fueron dos: la primera consistió en «retocar la definición de fraude de ley [...]: a) formalmente, el artículo 24 queda regulando exclusivamente el fraude a la ley; antes se refería en su número 1 a la analogía, párrafo que se traslada al artículo 23; b) se elimina la referencia expresa que se hacía al número anterior (es decir, a la analogía); c) se amplía la gama de supuestos de fraude de ley, incorporando los actos y negocios jurídicos a la ya existente palabra hecho;¹⁸⁴⁹ d) se sustituye la idea de que se eluden impuestos, por la de que se elude el pago de tributo; y e) se agrega una nueva frase: “amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad”;¹⁸⁵⁰ la segunda consistió en regular, por primera vez, las consecuencias del fraude de ley. En efecto, la regla, en sus números 2 y 3, señala como efectos la aplicación de la norma eludida y la pérdida de las ventajas tributarias que se pretendían obtener.¹⁸⁵¹

¹⁸⁴⁸ PÉREZ ROYO, F. (2013), p. 263; PALAO TABOADA, C. (2001) (2009), p. 60.

¹⁸⁴⁹ Para una parte de la doctrina, la mantención de la palabra «hecho» es un error ya que los supuestos de fraude de ley son actos y negocios jurídicos, nunca un mero hecho, el cual carece del elemento voluntad, por lo que solo este admite un propósito. GÓMEZ CABRERA, C. (1997), p. 843 y 846; PÉREZ ROYO, F. (1995), p. 96. El problema de esta tesis es que la obligación tributaria se construye desde la existencia de un presupuesto fáctico, el hecho imponible, esto existe o no al margen de la voluntad de las partes. Ahora bien, ese hecho puede ser un acto o negocio jurídico, pero lo relevante es que la obligación tributaria se activa por la ocurrencia del hecho, en dicho caso, del acto o negocio jurídico. Entendido de esta forma la utilización del término «hecho» resulta del todo apropiado. FALCÓN Y TELLA, R. (1995), p. 11.

¹⁸⁵⁰ La incorporación de la frase «amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad» fue interpretada de tres modos distintos: aquella que entiende que se expresa la idea de la existencia de una «norma de cobertura» como requisito del fraude de ley, representada por GÓMEZ CABRERA; aquella que interpreta que se trata de un requisito negativo, en cuanto que procede el fraude de ley si el actuar no está amparado por una norma, o dicho de otra manera, quien actúa en una situación amparada (tipificada) queda a resguardo (FALCÓN Y TELLA); y la última, que sostiene que esta frase autoriza a la Administración a pasar por encima de cualquiera economía de opción, que genere un ahorro no deseado, incluso cuando se basa en norma expresa, siempre que concurra un resultado equivalente y haya existido un ahorro fiscal (FERREIRO). GÓMEZ CABRERA, C. (1997), p. 844; FALCÓN Y TELLA, R. (1995), pp. 5-7; FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 19.

¹⁸⁵¹ PALAO TABOADA, C. (1996) (2009), p. 46. Recordamos que PALAO argumenta a favor de la idea de que la nueva regla y la antigua no son más que una expresión del fraude de ley, propuesto por DE CASTRO, que se incorporó al Código Civil en su artículo 6.4 en el año 1974. PALAO TABOADA, C. (1996) (1998) (2009) pp. 21 y 89-94.

La doctrina española expresó diferencias de opinión en cuanto a la profundidad del cambio efectuado. Para algunos se trataba de una modificación sustancial en razón de que supuestamente se suprimía la analogía como remedio frente al fraude de ley, cambio que se concretaba en la eliminación de la referencia expresa que hacía el artículo 24.2 de la Ley General Tributaria a la analogía («Para evitar el fraude de ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión...»), así como en la regulación de los efectos por la *aplicación de la norma tributaria eludida*, «que constituye la sanción típica del fraude de ley, conforme lo regula el artículo 6.4 del Código Civil, cual es la aplicación de los efectos de la norma defraudada».¹⁸⁵² Otros, por el contrario, entendían que esta regla entregaba un poder «dantesco» a la Administración, autorizándola, por medio de la analogía, a gravar cualquier economía de opción no deseada (que cumpla los requisitos de resultado económico equivalente y de propósito de elusión), incluso las amparadas en una norma expresa;¹⁸⁵³ y por último, estaban quienes estimaban que la modificación fue correctiva más que sustantiva¹⁸⁵⁴ incluyendo dentro de estos quienes, en parecido sentido, indicaron que el legislador simplemente realizó una «interpretación auténtica», donde lo medular fue la eliminación del requisito de prueba del elemento subjetivo, alejándose del fraude de ley regulado en la legislación civil.¹⁸⁵⁵

Detrás de estas posturas subyacen dos discusiones: la primera, relativa a la naturaleza de la entidad, sobre si esta es una forma de fraude de ley o una forma de gravar economías de opciones, debate que ya estaba presente en la antigua regla pero que se intensificó con ese artículo y que, a nuestro entender, da cuenta de orientaciones valóricas sobre si debe predominar un sistema con mayor énfasis en la solidaridad y la igualdad o en el respeto a la libertad y la propiedad, como ya mostrábamos en el primer capítulo al analizar si a priori era

¹⁸⁵² GÓMEZ CABRERA, C. (1997), p. 843, 846 y 847; PÉREZ ROYO, F. (1995), p. 96; BURLADA ECHEVESTÉ, J. J. (2006), p. 22. PALAO es contrario a esta tesis y señala (en esta época de sus planteamientos, que luego fueron cambiando) que la «norma tributaria eludida se aplica al hecho realizado por analogía [...] Esta es la solución por la que ha optado el legislador desde la primera redacción del artículo 24 de la Ley General Tributaria, en la que la sanción del fraude de ley se construye como una excepción a la prohibición de la analogía (*para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible*)». PALAO TABOADA, C. (1996) (2009), p. 51.

¹⁸⁵³ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 19.

¹⁸⁵⁴ PALAO TABOADA, C. (1966) (2009), pp. 46-53; FLORES ARNEADO, A. (1996), p. 69, donde indica que «poco o nada difiere de la sustituida».

¹⁸⁵⁵ FALCÓN Y TELLA, R. (1995), pp. 9-10.

posible determinar el espacio de la economía de opción de acuerdo a la clasificación de la economía de opciones tácitas y expresas,¹⁸⁵⁶ así como en el capítulo quinto al referirnos a las interpretaciones garantistas o solidarias que se dan en torno al deber de contribuir de acuerdo a la capacidad económica;¹⁸⁵⁷ y la segunda, sobre la técnica operatoria de esta regla, esto es, si se trata de una autorización a la analogía a fin de alcanzar situaciones no comprendidas en el texto o simplemente de una situación donde, detectado el fraude, se aplica la norma defraudada.

3.1.3. Artículo 15 de la Ley General Tributaria del año 2003

La Ley 58/2003, de 18/12/2003, deroga el artículo 24, incorporando en el capítulo segundo de la Ley General Tributaria referido a normas tributarias, específicamente en su sección 3 sobre interpretación, calificación e integración, un nuevo artículo 15 denominado «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», que señala: «Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria. 1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios. 2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley. 3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.»¹⁸⁵⁸

¹⁸⁵⁶ Ver capítulo 1. 4.3.4. (4.3.4.1. y 4.3.4.2.).

¹⁸⁵⁷ Ver capítulo 5. 2.

¹⁸⁵⁸ El apartado 3 fue modificado por la Ley 34/2015 de 21 de septiembre de 2015, eliminándose la última frase que indicaba «sin que proceda la imposición de sanciones», ello conforme dice la exposición de motivos a objeto de permitir su sancionabilidad. Se agregó en aquella ley el artículo

Esta regla fue producto de un largo debate no solo referido a su contenido, sino también a la necesidad de su existencia,¹⁸⁵⁹ primando la postura de mantenerla en el sistema jurídico.

La modificación, según los objetivos expresados en la motivación de la ley, se dirigió hacia la idea de superar los problemas de las antiguas figuras, a fin de que sirviera en la lucha contra el fraude fiscal.¹⁸⁶⁰ La doctrina está conteste que el artículo 24 no tuvo una aplicación significativa;¹⁸⁶¹ sin embargo, las razones doctrinales o específicas de su superación son distintas: para PALAO, la justificación residía en los defectos técnicos de precepto -artículo 24-, que no habría captado la naturaleza calificativa e interpretativa del fraude de ley y en la actitud de la Administración y los tribunales, no utilizándola la primera por estar sometida a un procedimiento especial que dificultaba su actuar¹⁸⁶² y los segundos por no atreverse a calificar actos bajo la idea de fraude de ley;¹⁸⁶³ lo que agregado a la falta de sanciones, provocó la ineficacia de esta fórmula para

206 bis, que sanciona con multas el incumplimiento de obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios calificados en el artículo 15 de la Ley General Tributaria, debiendo para su configuración haber efectivamente obtenido una ventaja fiscal (minoración de la carga de tributaria) y que exista igualdad entre la conducta y el criterio administrativo público. Entendemos que este requisito permite a la Administración tipificar ilícitos, lo cual permite a lo menos pensar un reproche de inconstitucionalidad, a falta de ley cierta.

¹⁸⁵⁹ Sobre la reforma de esta regla, ver VILAR MAYER, P. (2005), pp. 23-33; y GODOI, M. S. (2005), pp. 234-255. Contra la mantención de esta regla ver FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), pp. 18-19; y FERREIRO J. J. (2010), pp. 216-217, para quien esta regla atenta contra el derecho a planificación fiscal y contra la propiedad, la personalidad y la libertad, la seguridad jurídica, haciendo al contribuyente responsable de la negligencia de los legisladores y, en definitiva, del secuestro de la democracia por la burocracia. También a favor de su eliminación está HERNANZ MARTIN, A. (2003). *Comentarios al proyecto de ley general tributaria*. En *Impuestos*, (13). MALHERBE señala que «está generalmente admitido que la teoría del fraude a la ley o del abuso del derecho no puede ser aplicada en materia fiscal»: desde la Edad Media el señor feudal no puede exigir más derechos que los correspondientes al acto concluido. Esta teoría resulta contraria al derecho deber, que se impone al buen padre de familia de «elegir la vía menos gravosa»; se oponen al «principio de legalidad del impuesto», siendo el juez o el fisco quienes determinarán el impuesto, y se abre una puerta a la arbitrariedad ya que, en definitiva, permitirá que un juez o un funcionario determine lo que es normal o anormal en el mundo económico complejo, afectando a la certeza. MALHERBE, J. (1994), pp. 193, 195 y 199.

¹⁸⁶⁰ Decía la exposición de motivos «que se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria».

¹⁸⁶¹ PALAO TABOADA, C. (2000) (2009). *El atolladero del fraude a la ley tributaria*. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, pp. 127-128; GARCÍA BERRO, F. (2010), p. 78; RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ G. (2004), p. 7; BURLADA ECHEVESTE, J. L. (2006), pp. 18-21.

¹⁸⁶² PALAO TABOADA, C. (2000) (2009), p. 117. El artículo fue recopilado de la *Revista de Contabilidad y Tributación* (209 -210), pp. 139-147.

¹⁸⁶³ PALAO TABOADA, C. (2000) (2009), p. 117.

combatir conductas elusivas, prefiriendo otras, desnaturalizadas, a fin de lograr este objetivo, como la simulación¹⁸⁶⁴ o interpretación (y calificación) propia del método económico.¹⁸⁶⁵

Otros autores, en cambio, apuntan a que la razón para sustituir el artículo 24 era la necesidad de armonizar la persecución del fraude con las exigencias constitucionales de libertad y autonomía de la voluntad.¹⁸⁶⁶ Estas dos posiciones vuelven a la antigua discusión sobre la naturaleza de este tipo de normas (fraude de ley, abuso del derecho y cláusulas generales antielusivas) entre quienes las entienden como una mera concreción de la teoría general del Derecho, que reconoce el fraude de ley, y quienes niegan la equivalencia entre la regla del artículo 6.4. del Código Civil y el artículo 24 de la Ley General Tributaria (actual artículo 15).¹⁸⁶⁷

Desde un punto de vista práctico, los cambios que impone la nueva regla son de distinta profundidad y naturaleza: uno) se modifica el nombre de fraude de ley a *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*; dos) se amplía el espacio de aplicación, ya que no solo se produce en el supuesto que lo burlado sea el hecho imponible, sino que además se incorpora la minoración de *la base o la deuda tributaria*.¹⁸⁶⁸ Con ello, es manifiesto que no solo se considera elusiva la evitación del hecho imponible, sino también otras situaciones en las que se aprovecha alguna norma que sirve para generar deducciones o imputaciones, de modo que no cabe duda que se incorporan ahorros fiscales producidos por captación de normas, como describíamos en los capítulos primero y quinto;¹⁸⁶⁹ tres) se modifican los descriptores como requisitos que permiten calificar la concurrencia de una situación como elusiva, referida a los caracteres del acto o negocio y a sus efectos. De esta forma quedan como condiciones aplicativas: la existencia de una ventaja fiscal, la concurrencia de actos o negocios notoriamente inusuales o artificiosos y que no resulten efectos jurídicos

¹⁸⁶⁴ GARCÍA BERRO, F. (2010), p. 78.

¹⁸⁶⁵ GARCÍA BERRO, F. (2010), p. 91.

¹⁸⁶⁶ GARCÍA NOVOA, C. (2004), pp. 277 y 290; FERREIRO J. J. (2010), pp. 214- 215; PITO GRANDAL, A. M. y ANEIROS PEREIRA, J. (2012). *La cláusula antiabuso en las fusiones desde la perspectiva comunitaria y española*. En *Crónica Tributaria* (144), p. 119. En contra de esta opinión ver GARCÍA BERRO, F. (2010), pp. 70-73.

¹⁸⁶⁷ GARCÍA NOVOA, C. (2004), pp. 294 y 72-93; FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 16.

¹⁸⁶⁸ COLLADO YURRITA, M. Á. y PLATÓN GARCÍA, G. (2008), p. 79.

¹⁸⁶⁹ Ver capítulo 2. 4.2.1. y capítulo 5. 1.4.4.

relevantes distintos al ahorro fiscal y a los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios. Para varios autores el origen de estos descriptores encuentra similitudes en dos fuentes, el derecho alemán y el principio de la «sustancia económica» construido por el derecho jurisprudencial anglosajón.¹⁸⁷⁰ Esta modificación elimina como requisito de la elusión la concurrencia de aspectos subjetivos,¹⁸⁷¹ específicamente la prueba del propósito elusivo,¹⁸⁷² transformándose de esta forma en una figura más objetiva.

3.2. Las discusiones doctrinales en torno a la cláusula general antielusiva ocurridas en la historia del sistema jurídico tributario español

Llama la atención los niveles de discusión que esta norma ha generado, alcanzando hasta cierto apasionamiento, pues según algunos autores habría detrás un problema filosófico-político ideológico,¹⁸⁷³ entre un «liberalismo a ultranza, que afirma el predominio de la autonomía individual sin otros límites que los que resulta el texto expreso de la ley»¹⁸⁷⁴ (lo que puede calificarse como «positivismo formalista») y un concepto del Derecho desde su ideario de justicia y bien general,¹⁸⁷⁵ mientras que, por el contrario, otros autores indican que esta norma solo defiende el interés propio de la burocracia, que se impone por encima del interés general, afectando a la seguridad y certeza jurídica.¹⁸⁷⁶

En lo jurídico, la discusión verso en tres consideraciones: la referida a la naturaleza de estas reglas; a la manera como operaba; y sobre la condición aplicativa que determinaba su procedencia. discusiones que intentaremos explicar en los puntos siguientes.

3.2.1. Sobre si la norma general antielusiva era una expresión del fraude de ley general o una figura autónoma

¹⁸⁷⁰ RUIZ ALMENDRAL, V. (2010), p. 44.

¹⁸⁷¹ CALVO VÉRGEZ, J. (2007), p. 24; COLLADO YURRITA, M. Á. y PLATÓN GARCÍA, G. (2008), p. 79.

¹⁸⁷² GOROSPE OVIEDO, J. I. (2008). *STC 120/2005 de 10 de mayo: fraude de ley y delito fiscal. Vulneración de derecho a la legalidad penal y a la tutela judicial efectiva sin indefensión (artículos 25.1 y 24.1 Constitución española)*. En *Crónica Tributaria* (128), p. 199.

¹⁸⁷³ Ver PALAO TABOADA, C. (2009), pp. 9 y 11; SIOTA ALVAREZ, M. (2008), p. 543, nota 100; GODOI, M. I. (2005), pp. 249 y 251.

¹⁸⁷⁴ PALAO TABOADA, C. (2006) (2009), pp. 177-180.

¹⁸⁷⁵ PALAO TABOADA, C. (2009), pp. 10-11.

¹⁸⁷⁶ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2010), pp. 216-217.

Durante la revisión de la historia de las cláusulas generales antielusivas en España aparece una discusión esencial relativa a si las reglas contenidas en el artículo 24 de 1963 y 1995, principalmente, y luego el artículo 15 de la Ley General Tributaria son figuras autónomas o concreción del fraude de ley regulado en el artículo 6.4 del Código Civil.¹⁸⁷⁷

La primera perspectiva señala que el fraude de ley tributario era una figura autónoma del artículo 6.4. del Código Civil¹⁸⁷⁸ en la cual se autorizaba a la Administración a gravar economías de opción¹⁸⁷⁹ que repugnaban al ordenamiento jurídico, al considerarse como no aceptables. Si lo que se grava son economías de opción, es decir, situaciones ubicadas fuera de la norma impositiva, se requiere que su gravamen se encuentre perfectamente justificado y fundamentado, lo que se logra al introducir las cláusulas generales antielusivas, respetando de ese modo las exigencias constitucionales sustentadas en la libertad, legalidad, seguridad jurídica y autorización del ahorro tributario.¹⁸⁸⁰

Esta posición se puede explicar a través de distintos autores, siendo desde luego recomendable el trabajo de GARCÍA NOVOA.¹⁸⁸¹ Sin embargo, la tesis de FALCÓN Y TELLA es la más utilizada por quienes atacan esta visión.¹⁸⁸²

¹⁸⁷⁷ Sobre esta discusión, con un nutrido listado de autores a favor de cada una de las teorías, ver SIOTA ALVAREZ, M. (2010), pp. 170 y ss.

¹⁸⁷⁸ FONSECA CAPDEVILA, E. (2001) *Los negocios anómalos ante el derecho tributario: perspectiva de futuro*. En *Crónica Tributaria* (100), p. 100; PONT CLEMENTE, J. F. (2006.a), p. 42; SIMON ACOSTA, E. (1998), pp. 49-50.

¹⁸⁷⁹ Contrario a esta tesis, PÉREZ DE AYALA, J. L. (2006), pp. 13-14.

¹⁸⁸⁰ GARCÍA NOVOA, C. (2004), pp. 294, 297-299.

¹⁸⁸¹ GARCÍA NOVOA, C. (2004), pp. 72-95. Para este autor. la inaplicabilidad del concepto de fraude civil en materia tributaria se funda: **a)** en razón de que los sistemas normativos de derecho civil y tributario son distintos, pues el civil es permisivo con un pequeño grupo de normas imperativas y prohibitivas; por ello, protege ese conjunto esencial de normas (imperativas o prohibitivas), evitando las coberturas que por medio de la autonomía de la voluntad se crean y reestableciendo la vigencia de ellas cuando dicha violación acontezca. Esta protección no la requiere el sistema normativo tributario, en razón de que se trata de un sistema normativo de imposición de conductas de hacer, mediante tipos, que operan a partir de una contingencia: la libre realización de supuestos de hechos por los contribuyentes, por lo cual, no posee un núcleo básico de normas imperativas o prohibitivas que proteger; **b)** el fraude de ley requiere, dice este autor, la ocurrencia de un resultado prohibido y sucede que dicha clase de resultado solo ocurre en materia tributaria si la obligación nace, justamente lo que no acontece en la elusión. Por ello, lo sancionado es la obtención de una ventaja y no de un resultado prohibido; **c)** otro requisito del fraude de ley civil sería la concurrencia de una norma de cobertura. Sucede en materia tributaria que la elusión puede producirse por la falta de norma, es decir, por el acogimiento del particular a un hecho o acto no sometido a tributación, por lo que sería común la inconcurrencia de este requisito; **d)** la consecuencia que se deriva del fraude de ley civil es la aplicación de la norma defraudada; en cambio, en el fraude de ley tributario es la habilitación del hecho imponible analógicamente al hecho equivalente.

¹⁸⁸² Una réplica a esta postura en PALAO TABOADA, C. (1998) (2009) *¿Existe el fraude de ley tributaria?*. En: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, pp. 94-102.

Indica este autor que el artículo 24.1 establece una figura autónoma al fraude de ley disciplinado en el artículo 6.4. del Código Civil y que la reforma de esta regla, efectuada por la Ley 25/1995, no fue otra cosa que desechar la postura contraria, es decir, que el fraude de ley tributario es una manifestación especial del fraude de ley civil. En pocas palabras, sus argumentos son: a) La concurrencia de las siguientes diferencias con la regla civil que demuestran su lejanía con ella: i) la norma tributaria exigía la prueba del ánimo defraudatorio, es decir, un elemento subjetivo, a diferencia de la norma civil, que no lo exige; ii) el lenguaje utilizado, específicamente la expresión «resultado equivalente», hace énfasis en que se trata de un hecho distinto al hecho imponible que no es la norma defraudada; iii) el remedio o sanción es la aplicación analógica, cuando lo que debería aplicarse, si fuera fraude a la ley civil, es la misma norma eludida;¹⁸⁸³ b) En el derecho privado cabe la figura del fraude de ley, ya que la mayoría de las normas son dispositivas. Con el fraude de ley (utilizando la libertad contractual) se vulneran las pocas normas prohibitivas e imperativas que puedan existir, cumpliendo el fraude de ley el rol de protector de este núcleo de principios básicos de orden público; en cambio, en materia tributaria prácticamente no existen las normas prohibitivas, por ello el fraude a la ley no tiene sentido en materia tributaria;¹⁸⁸⁴ c) En relación al objeto de una y otra entidad, en el fraude a la ley se sanciona la realización de actos prohibidos o contrarios al ordenamiento jurídico (que se llevaron a cabo con apariencia de licitud al hacerlo a través de una norma de cobertura), es decir, se persiguen «actos», mientras que en materia tributaria el fraude a la ley supone no realizar un hecho gravado, por lo cual no hay una conducta prohibida ni existe un acto; es la ocurrencia de un hecho la que hace nacer la obligación tributaria, por lo que no cabe pronunciarse sobre licitud o ilicitud, sino que simplemente se pregunta si el hecho imponible ocurrió o no, si existió o no;¹⁸⁸⁵ d) No obstante, se puede optar por elegir un negocio equivalente a objeto de configurar un negocio distinto a aquel contenido en el hecho imponible, pero para valorar la validez de dicha opción se debe introducir un elemento subjetivo, esto es, el motivo que se tuvo al celebrar el acto, lo que sí

¹⁸⁸³ FALCÓN Y TELLA, R. (1995), pp. 8-9.

¹⁸⁸⁴ FALCÓN Y TELLA, R. (1995), p. 10. El mismo argumento desarrolla GARCÍA NOVOA, C. (2004), p. 91.

¹⁸⁸⁵ FALCÓN Y TELLA, R. (1995), pp. 10-11.

podría ser catalogado de lícito o ilícito (implicaría conjeturar si el que hizo el acto lo habría hecho o no de existir el gravamen), aunque sigue siendo cierto que el sujeto ha realizado el hecho o no y el hecho de no pagar impuesto por no realizar la conducta establecida nunca podrá reputarse en sí misma como una conducta prohibida;¹⁸⁸⁶ e) Por lo tanto, si no hay vulneración del ordenamiento jurídico, ya que no ha ocurrido el hecho imponible, la norma lo que está autorizando es que la Administración pueda liquidar con el correspondiente expediente de ley y la declaración de fraude de ley.

En conclusión, para este autor, el mecanismo en fraude de ley del artículo 24.1, a diferencia del fraude de ley civil, no es un modo de reaccionar frente a actos ilícitos sino un mecanismo de aplicación del tributo por analogía.¹⁸⁸⁷ Ello explica la exclusión de sanciones –si hay analogía, no puede haber sanciones (a diferencia de la simulación, donde sí proceden las sanciones dado que hay un hecho imponible existente oculto o disimulado, una obligación que no es cumplida adecuadamente).¹⁸⁸⁸ Resume que el fraude a la ley debe ser excepcional y mediante él no se pueden intentar corregir defectos legislativos, sino que debe ser usado cuando existe la convicción de que el contribuyente encontró un camino que el legislador no pudo pensar ni ha podido pensar. Si lo pudo pensar, debe entenderse ese espacio como una posibilidad de economía de opción, presumiéndose frente a las lagunas que se está en un espacio de economía de opción querida o tolerada, habida cuenta que el sentido de la norma no depende de lo que el legislador quiere sino de lo que la norma dice, y por cuanto la ley calla, no puede crearse un tributo al margen de la misma.¹⁸⁸⁹ Termina su idea señalando que, dado que lo que se realiza es un hecho no gravado, equivalente, y que se permite extender por analogía un hecho imponible no contemplado para ese caso, cuando reúna los componentes del fraude de ley, lo que se está haciendo es gravando economías de opción.¹⁸⁹⁰

¹⁸⁸⁶ FALCÓN Y TELLA, R. (1995), p. 12.

¹⁸⁸⁷ FALCÓN Y TELLA, R. (1995), pp. 11 y 12.

¹⁸⁸⁸ FALCÓN Y TELLA, R. (1995), p. 13.

¹⁸⁸⁹ FALCÓN Y TELLA, R. (1995), p. 14.

¹⁸⁹⁰ Los efectos de esta tesis son entre varios: a) Se excluye el fraude de ley cuando no existe el propósito probado de eludir el tributo; b) No puede calificarse de fraude de ley si el hecho equivalente se encuentra tipificado o de algún modo previsto; c) No cabe fraude de ley respecto de operaciones que se venían realizando antes de aprobarse la ley presuntamente eludida o respecto de operaciones que en dicho momento y estaban reguladas (el legislador ya la conocía); c) Si se modifica una ley, que amplía el ámbito de un hecho imponible, no cabe utilizar el

Más radical es la posición de FERREIRO, quien con parecidos argumentos señala que esta norma le da plenos poderes a la Administración: «el artículo 24 de la Ley General Tributaria autoriza a la Administración a aplicar por analogía las normas que tipifican cualquier hecho imponible a cualquier otro hecho que tenga un resultado equivalente y signifique un ahorro fiscal respecto a tal hecho imponible», es decir, a cualquier economía de opción que se entienda como no deseada, aunque se ampare en una norma expresa o *leasing* («amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad».)¹⁸⁹¹ En esto se opone a FALCÓN Y TELLA, que estima que esta frase era para «excluir la posible calificación de fraude respecto de operaciones que aparezcan suficientemente tipificadas por el ordenamiento tributario». En otras palabras, las operaciones tipificadas por la ley tributaria deben liquidarse aplicando a las mismas el régimen querido por la norma tributaria que específicamente las contemple.¹⁸⁹²

Una postura contrapuesta y que, según SIOTA, es mayoritaria,¹⁸⁹³ indica que el fraude a la ley tributario no es más que una concreción del fraude de ley regulado en el artículo 6.4 del Código Civil español: el fraude es «una institución común y única para todo el Ordenamiento, que, por tanto, rige en todos los sectores del mismo».¹⁸⁹⁴ Esta tesis tenía los textos de la ley a su favor ya que la propia regla se autocalifica como fraude de ley. Además resaltaban sus partidarios la similitud en dos aspectos esenciales: la estructura del fraude tributario, bajo la idea de concurrencia de una norma de cobertura o amparo y otra defraudada;¹⁸⁹⁵ y la sanción, que no es otra que la dispuesta en el Código Civil, es decir, la aplicación de la norma tributaria eludida, que corresponde a la

expediente de fraude de ley (sería una aplicación retroactiva de la ley); d) insiste en no confundir el fraude de ley con la simulación, de hecho no puede entenderse que existe simulación, porque un negocio carezca de sentido económico o que se aleja de condiciones de mercado, en este caso no hay simulación, quizás podría haber fraude de ley, pero no simulación FALCÓN Y TELLA, R. (1995.b). *El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura*. En: *Quincena Fiscal*, (18), pp. 7 y 8.

¹⁸⁹¹ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 19.

¹⁸⁹² FALCÓN Y TELLA, R. (1995), p. 7.

¹⁸⁹³ Una recopilación de autores a favor de esta tesis se encuentra en SIOTA ALVAREZ, M. (2010), p. 171, nota 396.

¹⁸⁹⁴ GÓMEZ CABRERA, C. (1997), p. 838-841; BACIGALUPO SAGGESE, S. (2005), p. 203; RUIZ TOLEDANO, J. (1998), pp. 206-207; RUIZ ZAPATERO, G. (1998). *El contexto determinante del fraude de ley tributario*. En *Revista de Contabilidad y Tributación* (179), p. 101; TEJERIZO LÓPEZ, M. (2012), pp. 110-113; y ESCRIBANO F. (2012), p. 128 y 137.

¹⁸⁹⁵ QUERALT, M. y otros (1995), pp. 212-216.

sanción establecida en el artículo 6.4. En este sentido, PÉREZ DE AYALA indica que, al incorporar el legislador la frase «amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad», no hizo otra cosa que reconocer «la mejor doctrina civilista sobre el tema. (Así, Federico de Castro escribe que “el fraude de ley, en sentido estricto o moderno, [se da] cuando se intenta amparar el resultado contrario a una ley en otra disposición dada con una finalidad diferente, [pero con actos o negocios que] hacen esperar el logro del resultado que se busca [a pesar de lo dispuesto en la ley que se defrauda]”». ¹⁸⁹⁶ En esta óptica, este agregado reconoce la llamada norma de cobertura, esto es, que quien intenta burlar la ley lo haga al amparo de una norma, usando un precepto legal como vehículo o mecanismo destinado a burlar el impuesto. ¹⁸⁹⁷ PALAO agrega que esta oración no es más que una alusión a las «normas de cobertura», correspondientes a las reglas reguladoras del acto o negocio a cuya calificación pretende acogerse el sujeto. ¹⁸⁹⁸ De esta forma, la expresión utilizada es una clara referencia a la estructura de los actos en fraude de ley proveniente del derecho común. ¹⁸⁹⁹

¹⁸⁹⁶ PÉREZ DE AYALA, J. L. (1998), p. 284. Disponible en: <http://vlex.com/vid/57159297>

¹⁸⁹⁷ GÓMEZ CABRERA, C. (1997), p. 844.

¹⁸⁹⁸ PALAO TABOADA, C. (1996) (2009), p. 49.

¹⁸⁹⁹ Otras interpretaciones sobre este cambio normativo fueron: a) FALCÓN Y TELLA da vuelta al requisito, indicando que el texto se refiere a la inexistencia de norma tributaria alguna que tipifique o contemple dicho hecho «equivalente». ¹⁸⁹⁹ Esta interpretación señala que si un contribuyente ordena sus conductas y se «ampara» o «refugia» en una norma «tipificada» por el ordenamiento tributario que asigna consecuencias fiscales beneficiosas, su actuación queda a resguardo del fraude a la ley, aunque los resultados económicos sean equivalentes. Si un contribuyente utiliza la figura de *leasing*, ejerciendo esa opción en razón de obtener las ventajas tributarias que la norma fiscal establece, queda vetado a la Administración aplicar el fraude de ley y considerar que se trata de una compraventa a plazo «por más que el resultado económico de una y otra operación, si se ejerciera la opción, sea equivalente, y que la opción por el *leasing* como fórmula de adquisición a menudo venga determinada por consideraciones fiscales» (FALCÓN Y TELLA, R. (1995), p. 7); y b) otra es la de FERREIRO, para quien aparentemente se trata de una frase «sinsentido», ya que las situaciones que podrían darse son dos: el contribuyente realiza un negocio –hecho imponible– tipificado (amparado en esas normas tributarias) y nada se puede objetar; o el contribuyente realiza un hecho o negocio fuera de estos negocios-hechos imponibles tipificados, en cuyo caso no se cumple el requisito establecido por el texto para que un hecho pueda ser calificado en fraude de ley (no se actúa bajo el amparo de ninguna norma dictada con distinta finalidad). Lo que hace esta norma es otorgar plenos poderes a la Administración para «aplicar por analogía las normas que tipifican cualquier hecho imponible a cualquier otro hecho que tenga un resultado equivalente y signifique un ahorro fiscal respecto a tal hecho imponible», es decir, a cualquier economía de opción que se entienda como no deseada, aunque se ampare en una norma expresa (por ejemplo, las que regulan el *leasing*), pues para remover este último límite se ha incrustado la frase «amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad». FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 19.

La otra equivalencia se produce como efecto de la sustitución de la sanción por la *aplicación de la norma tributaria eludida*, que constituye la sanción típica del fraude de ley conforme lo regula el artículo 6.4 del Código Civil, es decir, la aplicación de los efectos de la norma defraudada.¹⁹⁰⁰ En ese sentido, GÓMEZ CABRERA indica que tanto el artículo 6.4 del Código Civil como el 24 de la Ley General Tributaria son normas como cualquier otra, con un presupuesto de hecho (la existencia de un acto en fraude de ley) y una consecuencia o sanción, cual es la aplicación de la norma eludida «de los efectos imperativos que ordena la norma defraudada o eludida».¹⁹⁰¹ Por tanto, de realizarse el supuesto de fraude de ley, su efecto será desconocer la forma adoptada y aplicar la norma eludida, no porque se haya efectuado la hipótesis contenida en la norma que se aplica (defraudada) sino porque ocurrió el supuesto de la norma que establece el fraude de ley que ordena, justamente, aplicar la norma eludida.

En esta línea, operativamente, el hecho imponible no se alcanza mediante la norma impositiva una situación distinta que ocurrió, sino que, desenmascarado el artificio, queda de manifiesto que lo que realmente ocurrió fue dicho hecho, por lo que, más que la aplicación analógica, lo que se aplica es la norma defraudada, que sí se realizó.¹⁹⁰²

El Tribunal Constitucional español, dando un decisivo respaldo a esa tesis en la sentencia 120/ 2005 de 10 de mayo, señaló en su Fundamento Jurídico 4: «Con carácter previo a dicha determinación, conviene indicar que el concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de ley ofrecido por el artículo 6.4 del Código Civil, a cuyo tenor "los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir". Como ya dijimos en la STCE 37/1987, de 26 de marzo, Fundamento Jurídico 8, "el fraude de ley, en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o

¹⁹⁰⁰ GÓMEZ CABRERA, C. (1997), p. 843 y 846; PÉREZ ROYO, F. (1995), p. 96.

¹⁹⁰¹ GÓMEZ CABRERA, C. (1997), p. 847.

¹⁹⁰² BURLADA ECHEVESTE, J. J. (2006), pp. 55-56.

contrarios al mismo, es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico”, y no exclusivamente en el ámbito civil. El concepto de fraude de ley es, pues, siempre el mismo, variando únicamente en función de cuál sea la rama jurídica en la que se producen las llamadas, respectivamente, "norma de cobertura" y "norma defraudada" o eludida, así como la naturaleza de la actuación por la que se provoca artificialmente la aplicación de la primera de dichas normas no obstante ser aplicable la segunda.»

3.2.2. Sobre cómo se alcanza el hecho imponible en la aplicación de la cláusula general antielusiva

Íntimamente ligado a lo anterior hay que entender cómo funcionan operativamente las cláusulas antielusivas contempladas en la ley tributaria, especialmente la de los años 1963 y 1995. Se preguntan los autores cómo se aplica la regla que contiene el hecho gravado a una situación que, a lo menos formalmente, no se encuentra en él incluido. Específicamente la discusión se ha desarrollado respecto a la manera de aplicar el hecho imponible al hecho equivalente¹⁹⁰³ o norma defraudada, es decir, el énfasis de la discusión, si lo llevamos a la lógica del fraude de ley, está en cómo hacer que se aplique la norma defraudada, siendo que ha existido un hecho, formal o artificial, que impediría esa aplicación. PÉREZ DE AYALA lo denomina «el meollo del problema jurídico» y lo sistematiza en la pregunta de: «¿Cómo aplicar la ley eludida a un comportamiento que la defrauda o rodea mediante la no realización del hecho imponible?»¹⁹⁰⁴

La doctrina ha dedicado largas discusiones y bastantes páginas a este problema. Si bien existen distintas respuestas ligadas a la discusión sobre la naturaleza del fraude de ley tributario, la mayoría se han construido desde dos supuestos: desde el hecho de que el fraude de ley se realiza al evitar la regla impositiva, dejando fuera la posibilidad de que la elusión se genere como consecuencia de la captación de reglas; o centrando la atención en el resultado (el hecho económico equivalente) como condición aplicativa del fraude, esto es, en el lenguaje del fraude de ley, en el resultado prohibido o contrario al

¹⁹⁰³ SIMON ACOSTA, E. (1998), p.49.

¹⁹⁰⁴ PÉREZ DE AYALA, J. L. (1998), p. 285. Disponible en <http://vlex.com/vid/57159297>

ordenamiento jurídico. Este enfoque del fraude de ley evita el hecho gravado obteniendo un resultado económico equivalente, de ahí que la pregunta que formula PÉREZ DE AYALA apunte a dilucidar cómo alcanza la norma defraudada un supuesto o caso que no cabe dentro de los posibles significados atribuibles al texto normativo. Las respuestas que se han dado son las siguientes.

3.2.2.1. Analogía

Una primera respuesta extendida, configurada en el texto normativo de 1963 y que fue perdiendo fuerza con la reforma de 1995, fue que el artículo 24 de la Ley General Tributaria operaba mediante una autorización excepcional de la analogía¹⁹⁰⁵ que permitía aplicar una regla tributaria sustantiva a casos no considerados en ella, haciendo procedente el tributo a esa situación. La comprensión del problema y del argumento es sencilla: en caso de fraude de ley, el sujeto no realiza el hecho gravado, sino que efectúa un acto o negocio distinto al contenido en la regla sustantiva impositiva, pero con resultados económicamente equivalentes. Si hay declaración en fraude de ley, se aplicará una consecuencia jurídica que no se gatilla por los hechos realizados, acudiendo como respuesta la autorización a extender la norma «defraudada» a un supuesto no comprendido en la hipótesis normativa.

La redacción y ubicación del artículo 24 de 1963 invitaba a esa conclusión. El artículo 24.1 de la Ley General Tributaria indicaba que para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe «extensión del hecho imponible», es decir, que el hecho imponible alcance a un acto o negocio no comprendido en él, aunque equivalente. El artículo 23 de Ley General Tributaria disponía que no se admitiría la analogía para «extender» más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible. Si la analogía consiste en extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible y lo que permite el artículo siguiente es extender el hecho imponible a situaciones no comprendidas en él, la conclusión lógica es que esta norma promueve como solución al fraude de ley la aplicación analógica, lo que convierte en una excepción la prohibición de analogía que rige

¹⁹⁰⁵ Ver capítulo 3. 3.3. y ss. y capítulo 5.1.4.3.

en el derecho sustantivo tributario.¹⁹⁰⁶ PALAO estaba de acuerdo con el hecho de que la operatoria del fraude de ley consagrada en el artículo 24 de la Ley General Tributaria era la analogía, por medio de la cual la norma eludida se aplica al hecho o negocio elusivo: «Esta es la solución por la que ha optado el legislador desde la primera redacción del artículo 24 de la Ley General Tributaria, en la que la sanción del fraude de ley se construye como una excepción a la prohibición de la analogía (para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible)».¹⁹⁰⁷

Como decíamos, existía cierto acuerdo en que en la primera norma de 1963 el mecanismo operativo de combate a la elusión era la analogía. Sin embargo, el acuerdo no era total, ya que unos lo incorporaban exclusivamente como mecanismo operativo del fraude y otros, en cambio, lo consideraban un mecanismo operativo destinado a gravar economías de opción no deseadas, conectando así con la discusión sobre la naturaleza del fraude de ley tributario.

En el primer grupo, quizás el autor más destacado era PALAO, quien señalaba que «el número 2 del artículo transcrito [24 de la Ley General Tributaria] está formulado como una excepción a lo preceptuado en el primero. La admisión excepcional de la analogía se justifica por la necesidad de evitar el fraude de ley [...] Para la Ley General Tributaria, por tanto, el fraude de la ley autoriza la extensión analógica de los hechos imponibles a otros supuestos que, en rigor, por tanto, no están comprendidos dentro de ellos».¹⁹⁰⁸ La misma idea manifiesta HERRERO MADARIAGA,¹⁹⁰⁹ que expresaba que la solución contra la incorrecta

¹⁹⁰⁶ FALCÓN Y TELLA, R. (1995), p. 5; en el mismo sentido FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 16; FONSECA CAPDEVILLA, E. (2001), pp. 100-101; SIMON ACOSTA, E. (1998), pp. 49-50.

¹⁹⁰⁷ PALAO TABOADA, C. (1966) (1996) (2009), pp. 30 y 51. Esta opinión fue siendo relativizada por el autor. En el año 1998, señaló que la analogía para cubrir una laguna normativa es distinta que la que se ocupa en la sanción del fraude de ley. Luego, en el año 2006, indicó que en el fraude de ley no existe laguna, pues está cubierta por la ley defraudada y existe un vacío impropio, puramente formal. PALAO TABOADA, C. (1998) (2009), p. 100; y PALAO TABOADA, C. (2006) (2009), p. 183.

¹⁹⁰⁸ PALAO TABOADA, C. (1966) (1996) (2009) pp. 30, 31 y 51. Sin perjuicio, considera que la introducción de la analogía es errónea, dado que desconoce la verdadera construcción del fraude de ley: no existe tal aplicación analógica «sino la aplicación del precepto realmente destinado a regularlo (ley defraudada).» No obstante, el reconocimiento de la analogía como mecanismo de funcionamiento del fraude de ley tributario español fue relativizado por el autor. En el año 1998, señaló que la analogía para cubrir una laguna normativa es distinta que la que se ocupa en la sanción del fraude de ley. Luego, en el año 2006, indicó que en el fraude de ley no existe laguna, sino que está cubierta por la ley defraudada: existe un vacío impropio, puramente formal. PALAO TABOADA, C. (1998) (2009), p. 100; y PALAO TABOADA, C. (2006) (2009), pp. 183-184.

¹⁹⁰⁹ HERRERO MADARIAGA, J. (1980), p. 146.

utilización de las formas jurídicas para la elusión de tributos residía en el artículo 24.2 de la Ley General Tributaria, «que extrañamente encuentra en la extensión analógica el instrumento de lucha contra el fraude».¹⁹¹⁰ De hecho, la técnica para rechazar el amparo solicitado mueve a engaño al desconocer la verdadera naturaleza del fraude de ley: «la aplicación al supuesto del precepto realmente destinado a regularlo (ley defraudada).»¹⁹¹¹ GONZALEZ GARCIA¹⁹¹² y ROSEMBUJ,¹⁹¹³ tomando a CORTES y MARTIN DELGADO como precedentes,¹⁹¹⁴ coinciden en que analogía y fraude de ley son dos caminos diferentes para la lucha contra el fraude a la ley tributaria y que es técnicamente incorrecto reunirlos. En este sentido, el artículo 24.2 de la Ley General Tributaria es equívoco al mezclar ambas figuras y «enlazar estructuralmente y funcionalmente la extensión por analogía con el fraude de ley».¹⁹¹⁵ Es más, no solo es criticable el uso del razonamiento por semejanza para alcanzar situaciones de fraude en razón de que naturalmente son construcciones jurídicas diversas, sino que es ineficaz, dado que el recurso analógico no «llega a todas las situaciones de fraude de ley, la analogía solo se admite en determinados tipos de presupuestos de hechos, donde la *ratio legis* no se agote en la propia disposición o no sea muy casuística»;¹⁹¹⁶ o como dice ROSEMBUJ, la posibilidad de aplicar el razonamiento por semejanza en materia tributaria se encuentra bastante limitada ya que no puede abarcar aquellas situaciones amparadas por la libertad contractual y la autonomía de la voluntad que indirectamente alcancen un ahorro fiscal, dado que, para este autor, se ubican dentro de la libertad patrimonial reconocida a los sujetos.¹⁹¹⁷

¹⁹¹⁰ HERRERO MADARIAGA, J. (1980), p 146; GÓMEZ CABRERA, al comentar las modificaciones introducidas por la Ley 25/1995, califica de «acertada» «la supresión de la analogía como remedio al fraude». GÓMEZ CABRERA, C. (1997), p. 846.

¹⁹¹¹ PALAO TABOADA, C. (1996) (2009), p. 31.

¹⁹¹² GONZALEZ GARCÍA, E. (1985), pp. 1006-1007.

¹⁹¹³ ROSEMBUJ, T. (1994), p. 104. Este autor, para quien fraude y analogía son figuras distintas, señala que pareciera ser esta última la técnica que eligió el legislador; en este sentido, el fraude de ley se sirve de la analogía a fin de defender la norma defraudada.

¹⁹¹⁴ CORTÉS DOMINGUEZ, M. y MARTIN DELGADO, J. M. (1970). *Ordenamiento tributario español*. Madrid: Tecnos, p. 139.

¹⁹¹⁵ ROSEMBUJ, T. (1994), p. 104; en esta misma línea, Herrero Madariaga indica que la analogía tiene como requisito la existencia de una laguna; en cambio, en el fraude de ley, no existe tal laguna, pues la norma regula el caso. HERRERO MADARIAGA, J. (1980), p 146.

¹⁹¹⁶ GONZALEZ GARCÍA, E. (1985), pp. 1006-1007.

¹⁹¹⁷ ROSEMBUJ, T. (1994), p. 104.

La segunda postura, que entiende la analogía como mecanismo operativo destinado a gravar economías de opción no deseadas, coincide con aquellos que defienden la autonomía del fraude de ley tributario respecto del civil. Sobresale SAINZ DE BUJANDA, quien indica que lo que regula el artículo 24.2 es la analogía, pero no como mecanismo contra el fraude de ley, sino como instrumento destinado a gravar economías de opción:¹⁹¹⁸ «Lo que pretende el artículo 24, párrafo 2 de la Ley General Tributaria no es prohibir el fraude a la ley tributaria en sentido técnico, sino la llamada “economía de opción” [Larraz], es decir, realizar el negocio jurídico no sujeto en vez del sujeto cuando ambos conducen al mismo resultado económico.»¹⁹¹⁹ FALCÓN Y TELLA afirma que el nuevo artículo 24 de la Ley General Tributaria es «una simple técnica de gravamen que permite practicar la liquidación pese a no haberse realizado el hecho imponible».¹⁹²⁰ El mecanismo para gravar el fraude de ley tributario opera como una «excepción a la analogía».¹⁹²¹ Esta idea se desprende de dos consideraciones: por un lado, la redacción del modificado artículo 24 (1963) se mantiene en los mismos términos en el nuevo artículo 24 (1995), pues la doctrina estaba mayoritariamente de acuerdo en que la antigua ley consagraba una excepción a la analogía, por lo que, si el legislador hubiese tenido la idea de modificar esta operatoria, simplemente habría cambiado sustancialmente la disposición, cuestión que no ocurrió; por otro, el artículo establece que para configurarse el fraude no debe haberse realizado el hecho imponible, sino un hecho, acto o negocio que importe «un resultado equivalente al derivado del hecho imponible». Un resultado equivalente es necesariamente distinto al o los contemplados en el hecho imponible y la manera aplicativa mediante la cual se alcanza es la analogía.

En el mismo sentido, SIMÓN ACOSTA indica que el fraude se combate mediante la «extensión de la ley eludida o defraudada»:¹⁹²² esto no puede hacerse a través de una interpretación extensiva, para la que no se requiere ninguna norma especial, sino que este resultado interpretativo no es más que una obligación del intérprete que pudiese ser exigido por el espíritu y finalidad de

¹⁹¹⁸ SAINZ DE BUJANDA, F. (1982), p.74.

¹⁹¹⁹ SAINZ DE BUJANDA, F. (1982), p.73.

¹⁹²⁰ FALCÓN Y TELLA, R. (1995.b), p. 5.

¹⁹²¹ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 16.

¹⁹²² SIMON ACOSTA, E. (1998), p.49.

la ley. Así, este autor concluye que, si no sirve la interpretación extensiva, la alternativa posible es la analogía.¹⁹²³

Con el dictado de la nueva regla del artículo 15 (2003), la discusión respecto a su operatoria surgida bajo la vigencia de las dos reglas¹⁹²⁴ se pretendió disipada, según la doctrina autorizada, al abandonar el texto los términos que daban a entender el componente analógico: se dejó de usar el término «equivalencia» y se reemplazó por la de «aplicación de la norma eludida».¹⁹²⁵ No obstante, algunos autores, vigente el artículo 15 de la Ley General Tributaria, han mantenido la posición de que el mecanismo por el cual se alcanza el hecho gravado es mediante el uso de la analogía.¹⁹²⁶

Quienes actualmente se muestran contrarios a que el fraude de ley tributario se construya técnicamente como una excepción a la analogía dan los siguientes argumentos: a) El supuesto de la analogía es la existencia de una laguna, pero en el caso de fraude a la ley tributaria no existe laguna; en efecto, formalmente el sujeto no se puso en el supuesto, pero sí lo hizo sustantivamente, por lo cual existe una norma aplicable, «la defraudada»;¹⁹²⁷ b) Falta la razón por semejanza. La semejanza en el fraude de ley se da a nivel de resultado económico, donde el resultado establecido en el supuesto del hecho imponible será equivalente al resultado logrado con la situación efectuada en fraude de ley. Para SIOTA ALVAREZ, la *eadem ratio* comporta una noción distinta que se encuentra a nivel de la regla, no de los hechos.¹⁹²⁸ Otros autores, como ROZAS VALDES, señalan que «la analogía está prohibida [...] para extender más allá de sus estrictos límites el ámbito material del hecho imponible (artículo 24.1 de la Ley General Tributaria) y no puede considerarse, por tanto, como procedimiento hábil para anular el fraude de ley, pretendiendo exigir el tributo al aparecer una figura jurídica nueva que guarda relación de semejanza con el presupuesto de hecho descrito en la norma».¹⁹²⁹ Cercano argumento esgrime SIMÓN ACOSTA, quien entendiendo que el artículo 24 funciona como excepción a la analogía, se

¹⁹²³ SIMON ACOSTA, E. (1998), p. 50.

¹⁹²⁴ SIOTA ALVAREZ, M. (2008), pp. 540-542.

¹⁹²⁵ GARCÍA NOVOA, C. (2003), pp. 18-19.

¹⁹²⁶ RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ G. (2004), p. 24; y FERREIRO LAPATZA, J. J. (2010), p. 215.

¹⁹²⁷ Por todos, SIOTA ALVAREZ, M. (2010), p. 182.

¹⁹²⁸ SIOTA ALVAREZ, M. (2010), p. 183.

¹⁹²⁹ ROZAS VALDÉS, J. A. (1993), p. 76.

pregunta si es constitucionalmente admisible la extensión analógica del hecho imponible en los casos de fraude de ley, considerando incluso las cautelas y límites impuestos por el artículo 24 de la Ley General Tributaria. Su respuesta es negativa.¹⁹³⁰ Las normas imperativas que establecen prestaciones de carácter público están afectas al principio de reserva de ley, por lo que la «analogía en el derecho tributario está proscrita por norma de rango constitucional que prohíbe exigir tributos que no estén establecidos con arreglo a la ley»,¹⁹³¹ siendo además contraria al principio de la tipicidad «no hay más tributos que los tipificados legalmente».¹⁹³²

3.2.2.2. Interpretación extensiva¹⁹³³

Cercana a la tesis anterior se encuentra la de quienes sostienen que las normas generales antielusivas españolas consagran como recurso contra la elusión la posibilidad de una «interpretación extensiva»¹⁹³⁴ que permite que el hecho imponible tipificado se extienda al hecho defraudado en razón de la relación entre el supuesto establecido en la norma y el «objeto económico del tributo que el legislador pretende contemplar».¹⁹³⁵ Sirve de antecedente a esta teoría la ubicación de la norma dentro del capítulo referido a la interpretación de las leyes tributarias y la redacción del precepto que habla de «extender», con lo cual podría entenderse que se refiere a una interpretación más allá de sus términos estrictos. Así, la primera parte del artículo 24 era una prohibición de la analogía, mientras que la segunda constituía un mandato a favor de la interpretación extensiva.¹⁹³⁶ LÓPEZ MOLINO señala respecto a la norma del año de 1995 que sigue siendo confusa, dado que se asemeja a la analogía, pero lo que sucede es que el legislador prohíbe la analogía y deja que se pueda aplicar la llamada interpretación extensiva, que no es una clase de interpretación sino un resultado.¹⁹³⁷

¹⁹³⁰ SIMON ACOSTA, E. (1998), p.52.

¹⁹³¹ SIMON ACOSTA, E. (1998), p. 50.

¹⁹³² SIMON ACOSTA, E. (1998), p. 51, ver además nota 20.

¹⁹³³ Ver SIOTA ALVAREZ, M. (2010), pp. 165-166.

¹⁹³⁴ AMOROS, N. (1965), p. 605.

¹⁹³⁵ MIRANDA PAN, M. (1977), p. 539.

¹⁹³⁶ MIRANDA PAN, M. (1977), p. 537.

¹⁹³⁷ LÓPEZ MOLINO, A. M. (1998). *Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (artículos 24, 25 y 28.2 de la Ley General Tributaria)*. En *Crónica tributaria* (85), pp. 162-163.

Hemos señalado que la diferencia entre analogía e interpretación solo puede establecerse al fijar como límite de la atribución de sentido normativo el significado de las palabras usadas en los textos. Si la interpretación permite corregir la norma, extendiendo su sentido a situaciones no contempladas en ella y utilizando como razón consideraciones de espíritu, no habrá diferenciación posible con la analogía,¹⁹³⁸ con lo cual esta tesis resulta idéntica a la de aquellos que sostienen que la analogía es un medio de operativizar el fraude de ley. Como dice FERREIRO, no se debe confundir aplicación extensiva con analogía, más aún cuando en el derecho tributario rige el principio de tipicidad. La interpretación extensiva se refiere al texto y no puede sobrepasarlo, en cambio la analogía sí lo sobrepasa.¹⁹³⁹

La aceptación de una teoría se basa en dos caminos. La primera es afirmando que la interpretación en materia tributaria es estricta y el fraude constituye una excepción a la misma, posición que actualmente no tiene sustento dado que existe relativo acuerdo en que las reglas tributarias se interpretan al igual que cualquier tipo de regla o, dicho de otro modo, no existe apriorísticamente una forma especial de interpretación de las normas tributarias.¹⁹⁴⁰ La segunda consiste en aplicar las viejas y recurrentes ideas de la interpretación económica o funcional, lo que analizaremos más adelante.

En todo caso, sea cual fuere la versión desde el derecho común, la doctrina es conteste en que no es posible alcanzar la determinación y corrección del fraude de ley mediante la interpretación; si fuera así, el fraude de ley desaparecería bajo la interpretación. En efecto, si se extrapola al mundo tributario, en el evento de una situación en fraude de ley, se atribuiría un sentido más amplio a la norma que fija el hecho imponible o se recalificaría la operación, naciendo para ese evento la obligación tributaria.¹⁹⁴¹

¹⁹³⁸ Ver capítulo 3. 2.3. y 3.5.

¹⁹³⁹ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 16.

¹⁹⁴⁰ Ver capítulo 3.6.2.

¹⁹⁴¹ Una parte de la doctrina entiende que, aplicando la teoría general del derecho que permite una interpretación finalista (acorde al sentido de las reglas tributarias) y una calificación conforme a la sustancia económica real, las cláusulas generales antielusivas serían innecesarias. GARCÍA BERRO, F. (2010), p. 70; ESPEJO POYATO, I. (2008). *La jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo sobre las medidas antielusión de los estados miembros*. En COLLADO YURRITA, M. Á. *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*. Barcelona: Atelier, pp. 68-69.

3.2.2.3. Ficción legal

Otra posición sostiene que existe una «ficción legal equiparadora», específicamente una *fictio iuris*, como defiende PÉREZ DE AYALA. Dice este autor que en el fraude de ley los comportamientos efectuados serán gravados *como si* realizaran el hecho imponible tipificado. De esta forma, las cláusulas generales antielusivas regularían una ficción equiparadora donde los hechos, actos o negocios realizados en fraude, el legislador «finge como si fueran hechos imponibles, pese a no serlo jurídicamente»,¹⁹⁴² de ahí que se proponga la existencia de obligaciones tributarias nacidas del hecho imponible sin fraude de ley (subsunción típica en el hecho imponible descrito), así como nacidas de la realización del hecho imponible en fraude de ley (no realizado en puridad, pero reconducidos por la ley a él –ficción– debido a la existencia del fraude a la ley).¹⁹⁴³ Una postura semejante es la que enarbolan RUIZ ALMENDRAL y SEITZ, para quienes la norma antielusión permite que el aplicador, ante la utilización de una forma artificiosa, prescinda de ella y «en su lugar *haga como si* el sujeto hubiese utilizado la forma adecuada [...] Es ahí, en la operación de comparar formas jurídicas y contenido económico, donde radica este razonamiento con connotaciones analógicas [...] Se compara la identidad de razón entre el hecho económico realmente realizado por las partes, y la forma adecuada, tal y como es contemplada en el derecho tributario». ¹⁹⁴⁴ Para estos autores, representa una especie de ficción, en lo que respecta a la manera de alcanzar el hecho imponible («*haga como*»), pero también existe una calificación de los hechos conforme a consideraciones económicas al comparar la sustancia económica con la forma, lo que determinaría lo artificioso y daría la habilitación legal para aplicar la norma defraudada.

Las ficciones son normas que crean su propia verdad normativa, que puede o no ser coincidente con la verdad material,¹⁹⁴⁵ es decir, «imponen la certeza jurídica de otro hecho». Son verdades absolutas, que no permiten que se investigue la verdad material; si lo permitieran, dejarían de tener el carácter de

¹⁹⁴² PÉREZ DE AYALA, J. L. (1998), p. 285. Disponible en <http://vlex.com/vid/57159297>; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. y PÉREZ DE AYALA, J.L. (2008), p. 67. Disponible en <http://vlex.com/vid/39696239>

¹⁹⁴³ PÉREZ DE AYALA, J. L. (1998), p. 287. Disponible en: <http://vlex.com/vid/57159297>

¹⁹⁴⁴ RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G. (2004), p. 23.

¹⁹⁴⁵ ROZAS VALDÉS, J.A. (1993), pp. 100-101.

verdad normativa y se transformarían en presunciones que admiten prueba en contrario.

Se ha discutido sobre la diferenciación con las presunciones absolutas, indicándose como criterio de diferenciación el hecho de que la ficción es una regla sustantiva que configura el tributo; en cambio, las presunciones absolutas son normas procesales relativas a la prueba, que en todo caso también establecen una verdad jurídica absoluta.¹⁹⁴⁶

En todo caso, ambos mecanismo, al implicar una limitación absoluta a la prueba, que impide demostrar lo contrario, ha sido rechazado tanto por la doctrina¹⁹⁴⁷ como por la jurisprudencia, fundado en la afectación de la capacidad económica (STCE 194/2000 de 19 de julio de 2000, Fundamento Jurídico 8).

Independientemente de la discusión en torno a la autonomía de las ficciones y presunciones absolutas, nos parece que esta hipótesis, como explicativa de la cláusula general antielusiva española debe rechazarse. Primero porque no es claro la existencia de una verdad normativa indubitada. La verdad normativa se ha entendido como la construcción de una categoría jurídica sobre un hecho existente.¹⁹⁴⁸ La ficción sería que determinados hechos se ubican en un hecho imponible cuestión que sería absoluto. Pero no existe ninguna verdad normativa absoluta: no se construye un hecho, es una cuestión calificable y como tal discutible. La jurisprudencia alemana, a propósito de su norma antiabuso frente al caso de que un sustrato material pueda ser objeto de varias calificaciones, propone que debe exigirse la que resulte menos onerosa para el contribuyente.¹⁹⁴⁹ Es decir no existe, un hecho determinado, es la Administración la que procede a calificar. En esta misma línea GARCÍA NOVOA, define cláusula general antielusiva, como aquellas reglas cuya consecuencia jurídicas, «

¹⁹⁴⁶ Sobre la diferencia entre presunción absoluta y ficción se puede leer a GONZALEZ GARCÍA, para quien las ficciones crean su objeto jurídico (el legislador impone la certeza absoluta de un hecho); en cambio, las presunciones crean una relación causal entre dos realidades o hechos naturales. GONZALEZ GARCÍA, E. (1985), pp. 1011-1012; otra explicación está en LÓPEZ MOLINO, A. M. (1998), pp. 186-187 (nota 73).

¹⁹⁴⁷ Ver MALVÁREZ PASCUAL, A. (2001) *La adecuación a la constitución de las normas orientadas a evitar el fraude fiscal. Especial referencia a las presunciones absolutas*. En *Gaceta Fiscal* (200), pp. 17-41, especialmente 20-23, referido a las presunciones absolutas; MICHELI, G.A. (1976). *Las presunciones y el fraude en el derecho tributario*. En *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (122), p. 257.

¹⁹⁴⁸ GONZALEZ GARCÍA, E. (1985), p. 1013.

¹⁹⁴⁹ RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G. (2004), p. 51.

consistirán en la asignación la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio y aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir». ¹⁹⁵⁰ En la lógica del fraude de ley, la consecuencia jurídica y su atribución terminan en la calificación de los actos desarrollados por el contribuyente, materia esencialmente controvertida.

Segundo porque sería inútil esta tesis, ya que si la «consecuencia normativa» ¹⁹⁵¹ o «consecuente», ¹⁹⁵² esto es, lo que «ha de hacerse, o que ha de ocurrir, o que ha de considerarse ser el caso, cuando esta situación se presenta», ¹⁹⁵³ en el fraude de ley es la aplicación de la norma defraudada, basta con ello, para aplicarla sin necesidad de recurrir a una intermediación como sería la ficción, y que además corresponde a la postura clásica de quienes entiende esta figura como una manifestación del fraude a la ley.

Por último, desde la perspectiva de la derrotabilidad, la aplicación de la norma defrauda es consecuencia de privar de efectos a la regla de amparo, si esto es así, la aplicación de un determinado hecho imponible no es consecuencia de fingir que un hecho imponible contienen un acto o negocio distinto al que señala, sino que es efecto, de la calificación del acto desnudo.

En resumen, la sustentabilidad de la tesis de la ficción, como explicadora de la operatividad de la regla del fraude de ley tributario queda descartado, en razón, de no prestar suficiente utilidad y de aparecer perfilado nítidamente la existencia de una verdad normativa entendida como hecho absoluto.

3.2.2.4. Fraude de ley

Una última postura, que fue adquiriendo más presencia desde la modificación de la regla en 1995 y que es predominante en España, consiste en entender que lo que se aplica no es otra cosa que la norma defraudada. ¹⁹⁵⁴ Quienes sostienen esta hipótesis se basan en la idea de que la cláusula general antielusiva regula el fraude de ley genérico, que aparece establecido en el Código Civil español.

¹⁹⁵⁰ GARCÍA NOVOA, C. (2004), p. 259.

¹⁹⁵¹ MACCORMICK, N. (2007), pp. 43-44.

¹⁹⁵² SHAUER, F. (2004), p. 81.

¹⁹⁵³ MACCORMICK, N. (2007), pp. 43-44.

¹⁹⁵⁴ BURLADA ECHEVESTE, J. J. (2006), pp. 54-56; CALVO VÉRGEZ, J. (2007), p. 21.

Como señalábamos, algunos autores entendían que el artículo 24, en sus dos versiones de 1963 y 1995, funcionaba operativamente a través de la analogía, dando por supuesto que desconocía la verdadera naturaleza del fraude de ley. Lo que sucede en el fraude de ley es que se aplica el «supuesto del precepto realmente destinado a regularlo (ley defraudada) en lugar de la norma en que el particular intenta ampararse (ley de cobertura)». ¹⁹⁵⁵ La razón es simple: se aplican las consecuencias de una regla impositiva porque el hecho operativo que las origina ocurrió. Propugna PALAO que cualquier teoría que se base en la idea de que el hecho imponible no se realizó implica anclarse en teorías formalistas, que deben ser reemplazadas por concepciones sustancialistas desde las que sea posible indicar que el hecho imponible se realizó, solo que fue enmascarado por la configuración elegida. ¹⁹⁵⁶

Esta versión rechaza la analogía como explicación operativa del fraude de ley tributario debido a que no existe ningún silencio normativo, sino una norma que lo regula y es la regla defraudada. En otras palabras, en el fraude de ley no se aplica un supuesto no previsto por la ley sino justamente lo contrario, un supuesto previsto para ese caso que el contribuyente ha intentado distorsionar a través de la construcción de un artificio. ¹⁹⁵⁷ De esta forma, no concurre el supuesto lógico de la analogía, que es la existencia de una laguna. ¹⁹⁵⁸

En este punto, los partidarios del fraude se dividen entre quienes entienden que el hecho gravado, si bien no ocurre formalmente, sí tiene lugar sustancialmente, ¹⁹⁵⁹ y quienes sostienen que el hecho ocurrió formal y sustancialmente. ¹⁹⁶⁰ Los primeros reconocen que, formalmente, los actos se ubican fuera del alcance de la norma, el artificio escondió el acto sustancialmente realizado, conforme se expuso con anterioridad. Para hacer operativa la identificación del artificio, reconducen el fraude de ley tributario al ámbito interpretativo-calificativo, donde el principio de capacidad económica adquiere

¹⁹⁵⁵ PALAO TABOADA, C. (1996) (2009), pp. 30-31.

¹⁹⁵⁶ PALAO TABOADA, C. (2006) (2009), p. 185. Son recurrentes las ideas antiformalistas de algunos autores, que las elevan a causa de la elusión: ESPEJO POYATO I. (2008), p. 67; RUIZ ALMENDRAL, V. (2010), p. 35.

¹⁹⁵⁷ PALAO TABOADA, C. (2003) y (2006) (2009), pp. 157, 183-184; RUIZ ALMENDRAL, V. Y SEITZ, G. (2004), pp. 21-24; SIOTA ALVAREZ, M. (2008), pp. 552, 553 y 555; y BURLADA ECHEVESTE, J. J. (2006), pp. 54-56.

¹⁹⁵⁸ Ver capítulo 6.2.2.2.2.

¹⁹⁵⁹ TEJERIZO LÓPEZ, M. (2012), p. 114.

¹⁹⁶⁰ Principalmente, ALONSO MADRIGAL, J. y GÓMEZ-LANZ, J. (2006), p. 18.

una especial relevancia.¹⁹⁶¹ PÉREZ ROYO señala que lo que hace la Administración es desconocer la naturaleza del acto o negocio y aplicar la norma que corresponde a la verdadera sustancia de la operación, que es justamente la norma eludida.¹⁹⁶² Para PALAO, la interpretación y la calificación podrán ir más allá de los límites que fija el criterio jurídico, pudiendo recalificarlas a efectos de la aplicación de la norma tributaria cuando esta haya sido realizada en fraude de ley y, en tal caso, atribuir al negocio un significado y alcance conforme a su realidad económica.¹⁹⁶³

La otra perspectiva defiende que los «actos y negocios en fraude de ley suponen la realización del hecho imponible, no solo materialmente [...] sino formalmente»,¹⁹⁶⁴ específicamente el tipificado en la norma general antielusiva,¹⁹⁶⁵ que para alguna parte de la doctrina sería equivalente a un hecho complementario o subrogatorio. De esta forma, el elusor «huye de la realización del conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma» reguladora de cada tributo, pero no puede dejar de incurrir en el «conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma anti-abuso cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta y, en función de ello, forman –tal y como hemos definido– también parte del hecho imponible». ¹⁹⁶⁶ El problema es que no supondría elusión sino evasión, ni fraude de ley sino simulación. En otras palabras, esta tesis confunde y disuelve instituciones, cuestión que abordaremos más adelante.

Esta postura de considerar la cláusula general antielusiva como hecho imponible complementario carece de base normativa. En efecto, en este caso no

¹⁹⁶¹ Ver FLORES ARNEADO, A. (1996), pp. 56-58.

¹⁹⁶² PÉREZ ROYO, F. (2004), p. 106.

¹⁹⁶³ PALAO TABOADA, C. (2001) (2009), p. 134; RUIZ ZAPATERO entiende que lo que ocurre es un hecho imponible complejo, integrado por el presupuesto de hecho de la norma defraudada y por el presupuesto de hecho contenido en el artículo 24 de la Ley General Tributaria. RUIZ ZAPATERO, G. (1998), p. 79.

¹⁹⁶⁴ ALONSO MADRIGAL, J. y GÓMEZ-LANZ, J. (2006), p. 18.

¹⁹⁶⁵ Refiriéndose al antiguo artículo 24, así lo dice GÓMEZ CABRERA, C. (1997), p. 847; otro autor que sustenta una opinión equivalente, esto es, que lo que ocurre es que opera la norma general antielusiva como configuradora de la obligación tributaria, es RUIZ ZAPATERO, para quien las cláusulas generales antielativas son una «norma jurídica secundaria», que son aquellas referidas a otras normas, «establecida para fijar los criterios de resolución de una situación especial de [antinomía] jurídica entre normas [...]» Esta norma del artículo 24 contiene un «hecho imponible complejo» integrado por el presupuesto de hecho propio, es decir, los contenidos en el artículo 24 y los contenidos en la norma defraudada. RUIZ ZAPATERO, G. (1998), pp. 79-80.

¹⁹⁶⁶ ALONSO MADRIGAL, J. y GÓMEZ-LANZ, J. (2006), pp. 16-18.

existe un hecho base complementario, sino que el gravamen se aplica sobre el hecho imponible general. Dirá la resolución que, como se trata de una ventaja tributaria obtenida mediante un acto artificial y sin explicación más que la tributaria, se aplicará el hecho imponible defraudado, es decir, otro tipo. En los hechos imponibles complementarios existe una condición aplicativa distinta a la contemplada en el hecho imponible «base» que, de producirse, genera iguales consecuencias jurídicas-tributarias. Como recuerdan ROZAS y GARCÍA NOVOA, esta mecánica antielusiva repercute en los llamados hechos imponibles específicos, que se agotan en sí mismos, por lo cual el legislador elabora otros tipos específicos, ampliando la base de tributación y evitando artificios destinados a su burla.¹⁹⁶⁷ Sin embargo, se trata de tipos diferentes, otros hechos operativos generadores de la obligación, mientras que en las normas antifraude no se describe una forma distinta ni se aplica ese tipo, sino el hecho imponible «que habría sido defraudado».

3.2.3. Sobre la condición aplicativa del fraude de ley tributario: una perspectiva abstracta

Cualquiera que sea la postura que se tenga sobre el fraude de ley o el abuso del derecho, se parte del supuesto de que existe, a lo menos formalmente, una situación amparada por el Derecho,¹⁹⁶⁸ lo que comporta que los actos y negocios son reales, efectivos (contrapuestos a la simulación), válidos y eficaces (en contraposición a los ilícitos),¹⁹⁶⁹ para algunos solo formales,¹⁹⁷⁰ y para otros reales.¹⁹⁷¹ La conclusión de la realidad y validez de los actos o negocios, es una conclusión que se extrae luego de haber interpretado la regla y calificado los hechos. Si no fuera así, no estaríamos ante un problema de elusión, sino de transgresión directa de la regla.

Expuesto esto, se produce el mismo cuestionamiento que analizábamos en la figura del fraude a la ley y abuso del derecho, esto es, sobre la propiedad que determina que una situación formalmente correcta sea rechazada, lo que

¹⁹⁶⁷ ROZAS VALDÉS, J. A. (1993), pp. 81-84.; GARCÍA NOVOA, C. (2004), pp. 182-184.

¹⁹⁶⁸ Ver capítulo 1. 4.2.3.

¹⁹⁶⁹ CALVO VÉRGEZ, JUAN (2007), p. 15; GÓMEZ CABRERA, C. (1997), p. 858.

¹⁹⁷⁰ CARRASQUER CLARÍ, M. L. (2002), pp. 133-134; GONZÁLEZ GARCÍA, E. (2001), p. 26; TEJERIZO LÓPEZ, M. (2012), p. 110.

¹⁹⁷¹ FALCÓN Y TELLA, R. (1995.a), pp. 14-15; FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 13.

implica preguntarse por la condición aplicativa o hecho operativo que fundamenta la declaración de fraude de ley. Recordemos que el concepto de fraude de ley lo tomamos en un sentido amplio, donde incluimos distintas fórmulas como el fraude de ley propiamente tal, el abuso de derecho o el abuso de configuración jurídica, por ello realizamos esta pregunta desde un punto de vista amplio, genérico y abstracto, no particular, que se concretará al analizar la regla vigente. En todo caso esta división es compleja ya que normalmente se mezcla regulación con teoría.

3.2.3.1. El hecho operativo correspondería específicamente a las propiedades establecidas en la norma regulatoria, que disciplina la norma general antielusiva o antiabusiva

El expositor más representativo de esta tesis es FERREIRO, quien se muestra contrario a la existencia de normas generales antielusivas,¹⁹⁷² dado que afectan, según él, a una serie de normas constitucionales como la libertad, la tipicidad y la seguridad jurídica,¹⁹⁷³ sin que en contrapartida suponga una mejora de recaudación.

Para este autor, existen naturalmente dos entidades donde pueden producirse las conductas que pretenden ahorro fiscal: por un lado, la simulación, que son situaciones en que un negocio carece de uno de sus elementos esenciales, que puede ser el sujeto, la causa o el objeto (simulación absoluta: el negocio simula o finge un negocio inexistente) o cuando se celebra un negocio inexistente o falso que oculta el verdadero negocio (simulación relativa);¹⁹⁷⁴ y por el otro, actos en economía de opción, es decir, lícitos, válidos, reales e irreprochables. Son este tipo de actos en economía de opción los que podrán ser afectados por la declaración de fraude a la ley.¹⁹⁷⁵

Lo que hace esta norma es otorgar plenos poderes a la Administración para «aplicar por analogía las normas que tipifican cualquier hecho imponible a cualquier otro hecho que tenga un resultado equivalente y signifique un ahorro fiscal respecto a tal hecho imponible»; es más, con la modificación del artículo

¹⁹⁷² FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), pp. 18-19; y FERREIRO J. J. (2010), pp. 216-217.

¹⁹⁷³ En contra de esta opinión, ver GARCÍA BERRO, F. (2010), pp. 70-73.

¹⁹⁷⁴ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 13.

¹⁹⁷⁵ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 13.

24 (1995) se permitiría que fueran gravadas «cualquier economía de opción que se entienda como no deseada, aunque se ampare en una norma expresa» (por ejemplo, las que regulan el *leasing*), pues para eliminar este último límite se ha incrustado la frase «amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad».¹⁹⁷⁶

En otras palabras, para este autor no existe espacio para el fraude de ley, sino que se trata de un acto simulado o un acto válido, lícito y real, por lo que el único espacio afectado será aquel regulado en el antiguo artículo 24¹⁹⁷⁷ o el actual artículo 15 de la Ley General Tributaria.¹⁹⁷⁸ En este sentido, las condiciones aplicativas serían aquellas expresamente contenidas en una u otra norma, ya que es el único espacio que las exigencias constitucionales permiten,¹⁹⁷⁹ constituyéndose las cláusulas generales antielusivas en una especie de tipos tributarios a la usanza del derecho penal, en que de concurrir sus condiciones aplicativas específicas se pueden gravar dichos actos, aunque no puedan ser subsumidos en el hecho imponible.

3.2.3.2. El hecho operativo, la discordancia entre la forma elegida y el fin

Muchos autores entendieron, especialmente bajo la vigencia de las normas de 1963 y de 1995, que la condición aplicativa que hacía funcionar las cláusulas generales antielusivas en su dimensión de fraude de ley era una *discalrepancia entre el negocio elegido y el fin*. En ellos se distinguen dos corrientes: unos que entienden que la discrepancia se da entre el «fin objetivo del negocio (típico) y el perseguido por las partes» y otros que creen que la desarmonía existe entre el

¹⁹⁷⁶ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 19.

¹⁹⁷⁷ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 19. Una versión semejante a la de FERREIRO es la sostenida por GÓMEZ CABRERA, para quien el hecho imponible no ocurrió, sino que lo sucedido es que operó el artículo 24 de la Ley General Tributaria, que aplica la norma defraudada. Este artículo es una norma como cualquier otra, con un presupuesto de hecho y una consecuencia: el presupuesto de hecho es la existencia de un acto en fraude de ley, y la consecuencia es la sanción, cual es la aplicación de la norma eludida de los efectos imperativos que ordena la norma defraudada o eludida; por tanto, de realizarse el supuesto de fraude de ley, el efecto será desconocer la forma adoptada y aplicar la norma eludida, no porque se haya efectuado la hipótesis contenida en la norma que se aplica (defraudada) sino porque ocurrió el supuesto de la norma que establece el fraude de ley que ordena, justamente, aplicar la norma eludida. GÓMEZ CABRERA, C. (1997), p. 847.

¹⁹⁷⁸ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2004), pp. 140-141 y 143-146.

¹⁹⁷⁹ Ver FERREIRO LAPATZA, J. J. (2004), p. 145; FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), pp. 19-21.

negocio elegido y la finalidad (económica). Detrás de estos planteamientos aparece la teoría de la causa, de modo que recordaremos alguno de sus planteamientos.

La teoría de la causa, como dice DIEZ-PICAZO, «es, seguramente, una de las más oscuras, confusas y difíciles de aprehender de la doctrina y técnica del derecho civil. Es justa y merecida esta fama de oscuridad».¹⁹⁸⁰ En ella se discute todo, desde su existencia, utilidad, alcance, contenido, etc.¹⁹⁸¹ Este carácter provoca que cualquier explicación que se funde en ella será de por sí una explicación carente de certezas.

Partiendo por su significado, la causa presenta distintas visiones. Están quienes defienden una concepción objetiva, conocida como «causa final», dentro de la cual existen matices, correspondiendo al fin práctico por el cual se obra, a la razón económica jurídica o a la función económica social¹⁹⁸² que caracteriza cada negocio. Este fin no es la razón psicológica que persigue el individuo, sino un determinado resultado jurídico¹⁹⁸³ que es invariable, típico y abstracto según la categoría de negocio que se trate. Así, el fin práctico de una compraventa sería cambiar cosa por precio; la razón económica jurídica, la obligación de la otra parte (inserto en todo contrato bilateral o sinalagmático); y la función económica social,¹⁹⁸⁴ la de verificar el cambio de bienes.¹⁹⁸⁵ La otra concepción es subjetiva y conocida como «causa ocasional», y corresponde al fin lejano y variable, personal, psicológico y concreto que indujo al sujeto a celebrar el acto o contrato. Es diferente para cada individuo y por lo mismo sus expresiones son infinitas.¹⁹⁸⁶

El gran exponente de la primera tesis es PALAO, quien, en 1966, explicando el clásico ejemplo de transferir bienes a través de la constitución y disolución de una sociedad con el objeto de evitar el impuesto que grava las

¹⁹⁸⁰ DIEZ-PICAZO, L. (2007), p. 255.

¹⁹⁸¹ En Chile, ver BARCIA LEHMANN, R. (2010), p. 96, y VIAL DEL RIO, V. (2006), p.197.

¹⁹⁸² Los negocios jurídicos son un fenómeno social y como tal, cada uno de ellos poseería una función típica, siendo este fin típico el que se encuentra valorado y protegido por el orden jurídico. DIEZ-PICAZO, L. (2007), p. 267.

¹⁹⁸³ ALESSANDRI RODRIGUEZ, A. (2010), p. 197; VIAL DEL RIO, V. (2006), pp.189-190; y BARCIA LEHMANN, R. (2010), p. 95.

¹⁹⁸⁴ DIEZ-PICAZO, L. (2007), p. 267.

¹⁹⁸⁵ ALBALADEJO, M. (2013), pp. 458-459; DIEZ-PICAZO, L. (2007), pp. 266-267. En Chile, BARCIA LEHMANN, R. (2010), p. 95.

¹⁹⁸⁶ ALBALADEJO, M. (2013), p. 459; DIEZ-PICAZO, L. (2007), p. 269. En Chile, ALESSANDRI RODRIGUEZ, A. (2010), p. 198; VIAL DEL RIO, V., p. 190; y BARCIA LEHMANN, R. (2010), p. 95.

transmisiones patrimoniales, señalaba que en él era evidente que la constitución de la sociedad no «tiene como *finalidad típica* [causa del negocio] operar transmisiones de bienes. Hay, pues una discordancia entre el fin objetivo del negocio y el perseguido por las partes». Se trata, dice el autor, de un fraude a la ley tributaria, no a la ley civil. De esta forma, en el fraude a la ley tributaria no existe coincidencia «entre el fin perseguido y la forma jurídica adoptada».¹⁹⁸⁷ Más adelante, este mismo autor señaló que lo que permite considerar un negocio en fraude de ley es el medio utilizado: «El medio aludido es un negocio (nunca un “hecho” y rara vez un simple “acto jurídico”) utilizado en contra de su finalidad natural, vaciándolo de su causa; en definitiva, utilizándolo de forma artificiosa.»¹⁹⁸⁸

Son varios los autores que asumen esta posición. Así, decía HERRERO MADARIAGA, como primera aproximación al fraude de ley (norma de 1963), que «implicaba la utilización de formas jurídicas típicas para fines atípicos»;¹⁹⁸⁹ CALVO indicaba que, si bien el negocio es lícito, no despliega lo que le es esencial y lógico, es decir, «sus efectos económicos y jurídicos típicos»;¹⁹⁹⁰ o como dice PÉREZ DE AYALA, lo que genera el fraude de ley es la discrepancia entre el fin jurídico típico que el Derecho le reconoce y el fin o resultado práctico buscado por las partes que lo realizan.¹⁹⁹¹

Este planteamiento ve en la falta de causa típica abstracta la razón de la discordancia, pues actúa como hecho operativo que despliega los efectos de las cláusulas generales antielusivas. Siguiendo esta lógica, un negocio resulta artificial si el fin abstracto no se condice con lo ocurrido. El primer problema que presenta este razonamiento es que, como decíamos, la causa típica posee distintos significados, lo que significará extender o disminuir las posibilidades de discordancia. Así, para algunos autores¹⁹⁹² la causa típica de un contrato de sociedad podría ser la que corresponde a los contratos bilaterales, es decir, la obligación del otro, consistente en aportar cosas; para otros podría

¹⁹⁸⁷ PALAO TABOADA, C. (1966) (2009), p. 25.

¹⁹⁸⁸ PALAO TABOADA, C. (1996) (2009), p. 47.

¹⁹⁸⁹ HERRERO MADARIAGA, J. (1980), p. 146.

¹⁹⁹⁰ CALVO VÉRGEZ, J. (2007), p. 16.

¹⁹⁹¹ PÉREZ DE AYALA, J. L. (1998), p. 291. Disponible en <http://vlex.com/vid/57159297>.

¹⁹⁹² En Chile, el contrato de sociedad se regula en el Código Civil. «Artículo 2053. La sociedad o compañía es un contrato en que dos o más personas estipulan poner algo en común con la mira de repartir entre sí los beneficios que de ello provengan.»

ser la función jurídica-económica, que supone poner cosas en común para generar una actividad que produzca lucro; y para otros podría ser la función social, como permitir la reunión de dos o más personas para el ejercicio de actividades económicas. En el caso de un aporte de bienes y dineros efímeros a una sociedad que luego se liquida, podría afectar a la causa en su dimensión de finalidad jurídica, económica o social,¹⁹⁹³ siendo discutible si afecta a la causa típica de los contratos bilaterales, dado que ambos cumplen su obligación de aportar. En consecuencia, el significado que le atribuyamos a la causa va en directa relación con la extensión aplicativa de la regla antifraude de ley.

Pero no termina ahí el problema: si se trata de ausencia de causa, el fraude de ley, como dicen FERREIRO,¹⁹⁹⁴ GARCÍA NOVOA¹⁹⁹⁵ y LÓPEZ TELLO,¹⁹⁹⁶ se solapa con la simulación, dado que ambas figuras se caracterizan conceptualmente por la ausencia de causa y con la calificación jurídica, regulada en el artículo 13 de la Ley General Tributaria, en cuanto que permitiría recalificar estos actos conforme a su naturaleza jurídica. Efectivamente, un negocio sin causa, al igual que una sociedad sin *affectio societatis* o un seguro sin riesgo, son contratos simulados y sin sustancia, donde o no existía tal contrato o existía otro, debiéndose entonces aplicar tal figura.

Una variante de esta posición es atribuir la anormalidad de la causa a la incongruencia entre fin del negocio y fin perseguido por las partes, que corresponde a la causa en su perspectiva subjetiva, es decir, como el fin o motivo concreto que ha llevado al sujeto a actuar.¹⁹⁹⁷ En esta visión los motivos

¹⁹⁹³ Las reglas y los derechos posean funciones socioeconómicas, pero importa entender que también poseen razones. El problema está en cómo estas actúan respecto de las reglas. Para algunos, esto constituye un nivel normativo capaz de adecuar las reglas, cuestión que hemos rechazado en el capítulo segundo al abordar el tema del neoconstitucionalismo, en razón de que reafirmamos la idea revolucionaria del gobierno de las leyes y no de los hombres. Detrás de algunas posturas se perciben estas ideas neoconstitucionales. Así, a partir de las cláusulas generales antielusivas, COLLADO YURRITA y PLATÓN GARCÍA señalan que la aplicación de la regla antiabuso requiere de dos principios, siendo el segundo de ellos la ocurrencia de un resultado que viole un principio del mandato constitucional, el deber de contribuir. En este sentido, pareciera que la obligación tributaria se genera de resultados económicos y no de los presupuestos normativos; ROSEMBUJ indica que el derecho son decisiones en torno a valores y principios, más que en torno a normas, siendo principios del sistema normativo el abuso del derecho y la realidad económica. COLLADO YURRITA, M. Á. y PLATÓN GARCÍA, G. (2008), p. 91; y ROSEMBUJ, T. (2008), pp. 11-12.

¹⁹⁹⁴ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), pp. 13-14.

¹⁹⁹⁵ GARCÍA NOVOA, C. (2004), pp. 359-362.

¹⁹⁹⁶ LÓPEZ TELLO, J. (2003). *La cláusula antiabuso del anteproyecto de nueva ley general tributaria*. En *Actualidad Jurídica Uría y Menéndez* (5), pp. 49-50.

¹⁹⁹⁷ MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), pp. 294-295.

trascienden de la esfera de la intimidad y dan sentido al negocio. En este caso el problema está en la existencia de una causa ilícita, es decir, de un motivo que da sentido al acto o negocio, que es contrario a Derecho. Sin embargo, esta tesis presenta dos problemas: el motivo de obtener ahorros fiscales mediante opciones que otorga el sistema normativo no es un fin prohibido, sino natural y ordinario, por lo cual esta perspectiva tampoco parece razonable; y el problema probatorio, que implica acreditar los motivos.

Otra variante de esta tesis mezcla la idea del fin típico con la del motivo: cada negocio o acto posee fines socioeconómicos determinados cuya motivación debiera ser obtener el resultado típico, por lo que habría fraude si existiera discordancia entre el motivo y el fin natural o típico del acto o negocio, pretendiendo alcanzar un fin socioeconómico diferente al típico.

Como ha señalado GARCÍA NOVOA, en estas tesis el fraude a la ley se vuelve una figura subjetiva, donde los motivos constituyen su razón aplicativa. En efecto, la existencia de la forma artificial se sustentará finalmente en la motivación del sujeto, con lo cual «acaba resolviéndose en un juicio sobre intenciones»¹⁹⁹⁸ Sin embargo, conforme señalan gran parte de los autores, por regla general las motivaciones son consideraciones ajenas al campo del Derecho, salvo ciertas excepciones como el caso en que la Ley las llama o las partes las elevan a razón en los negocios o en el supuesto de que se trate de una motivación ilícita, pero, en definitiva, la motivación escapa de la consideración de la validez de la causa.¹⁹⁹⁹

La tesis expuesta es semejante a la que JOSSERRAND planteaba respecto al abuso del Derecho,²⁰⁰⁰ donde los elementos que lo determinaban eran la concurrencia conjunta de dos criterios aplicativos, uno objetivo funcional (fin socioeconómico que persigue el negocio) y otro subjetivo intencional (móviles que guían al titular del derecho hacia los fines que pretende conseguir). La situación será ilegítima en caso de que no exista concordancia entre el móvil (la razón o motivo por el que el sujeto actúa) y la función o finalidad del

¹⁹⁹⁸ GARCÍA NOVOA, C. (2004), p. 172.

¹⁹⁹⁹ ALBALADEJO, M. (2013), pp. 464-465; PONT CLEMENTE, J. F. (2006.a), pp. 126-130. En Chile, la opinión mayoritaria es la prescindencia de las motivaciones como explicación de la causa. ALESSANDRI RODRIGUEZ, A. (2010), p. 199.

²⁰⁰⁰ Ver capítulo 4. II. 3.

derecho.²⁰⁰¹ La crítica fue tan demoledora que en la actualidad esta tesis carece de defensores en el mundo civil, ya que su asunción conlleva un control extremo de los actos del sujeto, tanto de sus motivos como de su adecuación a determinados fines, lo que da lugar a un Estado controlador de motivos y fines,²⁰⁰² pudiendo afectar proyectos de vida y la manera de alcanzarlos, chocando con la idea de un Estado que permite miradas distintas sobre las cosas, es decir, abierto a la coexistencia de órdenes morales distintos.²⁰⁰³

Considerar como hecho operativo la falta de causa o su ilicitud presenta inconvenientes desde un punto de vista operativo. El artículo 13 de la Ley General Tributaria²⁰⁰⁴ establece para la Administración la obligación de «prescindir de los defectos que puedan afectar a su validez», reafirmando la presunción de validez de los actos y negocios como normalidad contractual dispuesta en el artículo 1275 del Código Civil español.²⁰⁰⁵ Por ello, la Administración tributaria, para resolver sobre la base de la falta de causa o de su ilicitud, requerirá, a menos que se haga bajo la noción de simulación, que sea solicitada por los legitimados para impugnar el acto o negocio y declarada por el órgano competente, ya sea civil, laboral o administrativo, según corresponda.²⁰⁰⁶

Independientemente de la postura que se tome respecto al sentido de la causa, es conveniente volver a los autores de derecho civil. Es SOLS LUCIA²⁰⁰⁷ quien, siguiendo la doctrina italiana, señala que la configuración del ilícito está en la intención de infringir la ley («de perseguir con éxito un resultado prohibido») a través de un camino tortuoso que consiste en un abuso de la función instrumental típica del negocio, «empleado para un fin que contrasta con la

²⁰⁰¹ Habría abuso del derecho «si los motivos concretos del titular no están conformes al fin o a la función que el derecho subjetivo posee según el ordenamiento que lo establece». En consecuencia, la circunstancia que transforma el ejercicio lícito en irregular es la falta de armonía entre el motivo y el fin o función del derecho subjetivo. Por ello, el intérprete se transforma en psicólogo, a fin de determinar los motivos del sujeto, y luego en una especie de sociólogo o economista, entre otras profesiones, a fin de determinar cuál es la función o fin del derecho invocado. JOSSERAND, L. (2012), pp. 234-240.

²⁰⁰² Ver BARROS BOURIE, E. (2009), p. 624; parecida opinión en ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. (2009), pp. 189-190.

²⁰⁰³ Ver capítulo 2.4.

²⁰⁰⁴ «Artículo 13. Calificación. Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.»

²⁰⁰⁵ CALVO VÉRGEZ, J. (2011), p. 109.

²⁰⁰⁶ FALCÓN Y TELLA, R. (2010), pp. 8-9.

²⁰⁰⁷ SOLS LUCIA, A. (1989), p. 123, 148-153; en parecido sentido, DE CASTRO Y BRAVO (1971), pp. 373-374.

función social [causa] que le es propia».²⁰⁰⁸ Sin embargo, es una postura que no se condice con la exigencia del fraude de ley de que el acto o negocio sea real, válido y eficaz, y donde deben concurrir voluntad o consentimiento correctamente exteriorizados o conformados, y causa y objeto reales y lícitos. Si no fuera de este modo, el acto sería ineficaz al contravenir frontalmente la ley, entrando en la categoría de violación directa y no de contravención indirecta en fraude de ley.²⁰⁰⁹ En otras palabras, un acto con anomalías en la causa deja de ser formalmente correcto, con lo cual, la carencia de causa queda fuera del fraude de ley y lleva al ámbito de los actos *contra legem*. Tanto es así que las sanciones aplicables deberían ser aquellas propias de la carencia de causa o causa ilícita, inexistencia o nulidad, por lo que no es posible explicar el fraude de ley por medio de la falta o ilicitud de algunos de los elementos constitutivos del negocio. Si se predica que el fraude a la ley es equivalente al fraude de ley general, se requeriría una construcción autónoma con perfiles propios, y con la causa como razón este se diluye, se vuelve innecesario.

Creemos que esta posición se encuentra en declive, mudando hacia aquella que se sustenta en la tributación de la sustancia: el amparo cae porque lo realmente gravado era una sustancia económica y no una forma, o el amparo cae porque la sustancia económica de los negocios ocurridos era otra y no la que formalmente ocurrió. Es decir, se pasa a una visión del Derecho no como «lo reglado», sino como lo sustancial, cuestión sobre la que tampoco concordamos.

Otra posición entiende que existe una discordancia entre el negocio y el fin económico. GÓMEZ CABRERA²⁰¹⁰ distingue entre causa, que es la típica o abstracta, y la finalidad, que es el resultado obtenido. De esta forma, en la simulación hay causa aparente y otra real o no habrá causa; en la economía de opción la causa es real y coincide con la finalidad alcanzada; y en el fraude la causa es real, pero la finalidad material alcanzada no se corresponde con esa causa. Es decir, según este autor, el fraude de ley no es propiamente un problema de causa sino de finalidad «material alcanzada», que no se

²⁰⁰⁸ SOLS LUCIA, A. (1989), p. 152.

²⁰⁰⁹ DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 182.

²⁰¹⁰ GÓMEZ CABRERA, C. (1997), pp. 861-862 y nota 50.

corresponde con la causa que existe, si se trata de un negocio típico; si el negocio es atípico, el problema estará en que este «no va a satisfacer interés especial que no pudiera servirlo utilizando el negocio eludido».²⁰¹¹

En línea parecida se ubica GARCÍA NOVOA. Este entiende, a diferencia de Ferreiro, que existe un espacio entre la economía de opción y la simulación que estaría ocupado por formas de ahorro «no queridas por el legislador»:²⁰¹² distinguidas por el carácter abusivo del acto, tratándose de «situaciones en las que se busca, mediante la utilización de formas “inadecuadas” para los fines que se pretenden, hechos, actos o negocios no gravados»²⁰¹³ (dicha inadecuación no debe confundirse con lo inusual.)²⁰¹⁴ Indica este autor que la cuestión sería determinar cuándo ocurre esta inadecuación, que a su juicio supone «que se está buscando un resultado económico a través de hechos o negocios inadecuados».²⁰¹⁵

En esta tesis se puede interpretar que los contribuyentes deben actuar de una determinada forma para alcanzar sus objetivos, permitiéndose el logro de resultados económicos solo por medio de aquellos negocios que *ordinariamente* se usan en tal sentido jurídico;²⁰¹⁶ a *contrario sensu*, se estaría prohibiendo actuar de modo distinto por medio de conductas «atípicas y no generalizadas en el ámbito socioeconómico».²⁰¹⁷ Como ya dijimos en el capítulo primero,²⁰¹⁸ esta manera de entender las cosas requiere determinar los usos jurídicos, es decir, las formas y vías jurídicas utilizadas por la población para lograr determinados efectos y consecuencias económicas (una suerte de catálogo de resultados económicos comunes asignados a dichos actos jurídicos). Indudablemente estos usos existen, pero lo trascendente es si el sistema normativo excluye la posibilidad de realizar las cosas de una manera distinta; creemos que, mientras no esté prohibido, no hay problema. Tanto en el quehacer jurídico como en la realidad existen varias formas de alcanzar determinados estados de las cosas:

²⁰¹¹ GÓMEZ CABRERA, C. (1997), pp. 861-863.

²⁰¹² GARCÍA NOVOA, C. (2004), p. 131.

²⁰¹³ GARCÍA NOVOA, C. (2004), p. 173. SIMON ACOSTA, E. (1998), p.46. Para este autor, el fraude de ley se caracteriza por una discordancia entre «la intención de los sujetos y la finalidad objetiva de la norma en que se amparan para dejar de contribuir».

²⁰¹⁴ GARCÍA NOVOA, C. (2004), pp. 350-351.

²⁰¹⁵ GARCÍA NOVOA, C. (2004), p. 371.

²⁰¹⁶ GÓMEZ CABRERA, C. (1997), p. 861.

²⁰¹⁷ CALVO VÉRGEZ, J. (2007), p. 20.

²⁰¹⁸ Capítulo 1. 4.3.4.1

si se desea transferir una propiedad a otro, se puede aportar de una sociedad a otra, dar en *leasing*, vender, donar o constituir un usufructo vitalicio, etc. Son opciones válidas cada una de las cuales tiene y posee contingencias distintas, pudiendo las partes en uso de su libertad de configuración decidir en uno u otro sentido; de hecho, la tarea de los asesores jurídicos muchas veces es aconsejar qué vía utilizar conforme a las circunstancias del caso. Negar esto implica negar un modo de desarrollo del Derecho en el que las formas atípicas o marginales se van transformando en típicas y normales. Así, por ejemplo, las promesas de compraventa en Chile durante el siglo pasado eran contratos inusuales; sin embargo, hoy se encuentran extendidos o normalizados y los bancos, con el objeto de conceder un crédito hipotecario destinado a la adquisición de inmuebles, solicitan como requisito la existencia de un contrato preparatorio, dentro de los cuales resalta el de la promesa. Lo mismo puede decirse de contratos como el *leasing* o *factoring*, que hace treinta y cinco años apenas se conocían. Por ello, no compartimos esta idea de que «para cada negocio jurídico exista una y solo una vía fiscalmente aceptable»; como dice PONT, eso es un «espejismo».²⁰¹⁹ En efecto, en el Derecho y su objeto, frente a un caso existen distintas opciones y en la decisión sobre cuál seguir se consideran diversas variables que llevan finalmente a tomar una determinada vía. De hecho, si no fuera así no se necesitarían abogados ni jueces, bastaría contar con programas computacionales que, frente a un determinado resultado económico, asignaran un simple esquema jurídico formal. La presencia del raciocinio humano se debe, justamente, a la singularidad de las cosas.

En suma, la discordancia entre negocio y fin como hecho operativo, ya sea en su versión de falta de causa, de causa ilícita o de inadecuación, no actúa como generalidad razonable que permita diferenciar al fraude de ley de otras figuras (calificación y simulación) y reconocer al sistema jurídico como aquel que acepta la dinámica de la realidad y no como un sistema que intenta doblegar la pluralidad de opciones, entendiendo que las cosas se hacen de un solo modo, por lo cual, este descriptor, por sí solo, no nos parece suficiente como hecho operativo de las cláusulas generales antielusivas (menos aún del fraude de ley).

²⁰¹⁹ PONT CLEMENTE, J. F. (2006.b), pp. 129 y 155-157; en el mismo sentido, FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 11.

3.2.3.3. El hecho operativo: situaciones no contempladas en la regla pero que deberían estarlo

FALCÓN Y TELLA señalaba que el fraude de ley consagrado en materia tributaria es «un mecanismo de cierre del sistema que permite gravar aquellos hechos a los que ni ha llegado ni, por muy diligente que fuera, podría haber llegado el legislador», indicando más adelante que «la posibilidad de gravar hechos no tipificados solo se justifica como remedio excepcional ante la convicción de que siempre habrá algunos contribuyentes que encuentren caminos en los que el legislador no ha podido pensar, pero que de haber reparado en ellos, los habría gravado necesariamente».²⁰²⁰

Para este autor, las economías de opción gravadas son aquellas que la ley debió haber rechazado. La condición aplicativa proviene de una valoración del sistema normativo, en cuanto que este no efectuó una diferenciación relevante en razón de que no pudo imaginar ese caso. Este planteamiento, bastante acotado, se acerca a una idea de «lagunas axiológicas»,²⁰²¹ dado que la justificación de la falta de diferenciación relevante recae solo en la posibilidad de que se trate de un caso que no se pudo imaginar o pensar, por lo que, como el mismo autor señala, debe tratarse de situaciones no presentes en la época de elaboración del texto normativo. En efecto, a) no puede calificarse de fraude de ley cuando el hecho equivalente se encuentra tipificado o de algún modo previsto; b) no cabe fraude de ley respecto de operaciones que se venían realizando antes de aprobarse la ley presuntamente eludida o respecto de operaciones que en dicho momento ya estaban reguladas (el legislador ya las conocía); y c) si se modifica una ley para ampliar el ámbito de un hecho imponible, no cabe utilizar el expediente de fraude de ley (sería una aplicación retroactiva de la ley).²⁰²²

De esta forma, la propiedad que determina la aplicación de la regla es, por lo general, una valoración sobre lo que debiera haber señalado la ley, permitiendo, extender la tributación de una regla a supuestos que deberían estar considerados en ella, pero que no se incluyeron.

²⁰²⁰ FALCÓN Y TELLA, R. (1995.a), pp. 14-15.

²⁰²¹ Ver capítulo 3. 3.2.

²⁰²² FALCÓN Y TELLA, R. (1995), pp.7 y 8.

La frase de que el fraude de la ley trata de una situación no pensada en la ley nos parece reveladora, sin perjuicio de que no compartamos el fondo. En el derecho tributario la analogía se encuentra prohibida y en el fraude de ley no existe laguna, como antes afirmáramos, por ello la situación no prevista no está en la regla impositiva, sino en la norma de la cual se reclama el amparo, pudiendo, respecto de esa regla, no estar pensada dicha situación.²⁰²³

4. La cláusula general antielusiva como un problema de primacía de la sustancia sobre la forma

Para PALAO, las normas antielusivas funcionan bajo la idea de la predominancia de la sustancia sobre la forma, superando un derecho tributario formalista, entendido como aquel que otorga prioridad al texto frente a otras consideraciones, por un derecho sustancialista, que es lo contrario,²⁰²⁴ y que otorga prioridad a otras consideraciones por encima de los textos, es decir, a consideraciones que no aparecen directamente en las reglas. Lamentablemente, PALAO no especifica cuáles son esas otras consideraciones, pero sí señala que en la lucha contra el fraude fiscal debe prescindirse de las formas jurídicas utilizadas y atender a la sustancia económica del negocio.²⁰²⁵ De esta forma, propone que en materia tributaria, la prioridad no se encuentra en los textos normativos ni en las formas adoptadas, sino en la sustancia, ya sea de la regla o de las actuaciones realizadas por los contribuyentes. Afirma que esta manera de entender el Derecho descansa finalmente en valores, es decir, en una cuestión política ideológica,²⁰²⁶ opinión que comparte GODOI.²⁰²⁷

A nuestro juicio, esta tesis posee dos enfoques que algunos autores entienden como uno solo:²⁰²⁸ la interpretación y calificación conforme a la realidad económica. En efecto, FALCÓN Y TELLA afirma que, en la perspectiva de la lucha contra la elusión, la interpretación económica, en un concepto amplio,

²⁰²³ Ver capítulo 5.1.4.

²⁰²⁴ PALAO TABOADA, C. (2006) (2009), pp. 177-180.

²⁰²⁵ PALAO TABOADA, C. (2006) (2009), p. 179.

²⁰²⁶ PALAO TABOADA, C. (2006) (2009), p. 180.

²⁰²⁷ GODOI, M. S. (2005), p. 249.

²⁰²⁸ CALVO VÉRGEZ, J. (2007), pp. 12-13. Señala este autor que calificar es conocer el sentido en que un determinado concepto ha de ser utilizado cuando es susceptible de ser usado en varios de ellos (jurídico, sociológico, técnico). Esta definición corresponde justamente a lo que es una decisión interpretativa donde el aplicador decidirá argumentativamente atribuyendo sentido a un texto, dentro de los múltiples significados que de él puedan emanar.

cuenta con dos vertientes,²⁰²⁹ una propiamente interpretativa y otra calificativa, con un elemento común que es la prevalencia de la sustancia «económica» por encima de las formas. En otras palabras, ambas perspectivas autorizan a la Administración a desconocer la «forma utilizada» en razón del resultado económico, equivalente al establecido en el hecho imponible. Lo mismo parece decir ROSEMBUJ al señalar que el principio de la consideración económica pasa por un doble encuadre, primero referido a la interpretación, donde lo gravado no es lo expuesto por la norma sino la capacidad económica que la regla pretende perseguir, por lo cual se tiende a aumentar la extensión del significado del texto normativo, y segundo a nivel de calificación, pues el aplicador podrá recalificar los actos conforme a la sustancia económica reuniendo forma y realidad y prescindiendo de los hechos puramente artificiales («hechos de significado jurídico negativo, con una función aparatada de los efectos esenciales que se esperan»).²⁰³⁰

La doctrina y la ley distinguen calificación e interpretación. La interpretación la revisamos profundamente y consiste en atribuir sentido a un texto legal, es decir, frente a un problema de indeterminación lingüística el intérprete determinará cuál es el sentido que argumentativamente mejor se sostiene.²⁰³¹ En cambio, la calificación guarda relación con la determinación jurídica de los hechos, no en cuanto a su existencia, sino respecto a su ubicación dentro de las categorías jurídicas. Siguiendo a PALAO, la entendemos como etiquetamiento de un acto, negocio o contrato. Cuando un abogado recibe a una persona en su despacho, esta le contará una historia, por ejemplo, que de lunes a viernes de 9:00 a 17:00 horas iba a tal lugar y limpiaba los jardines, donde NN le daba órdenes de cómo hacerlo, y que todos los viernes al irse recibía un sobre con x cantidad de dinero. El abogado, que conoce el artículo 7 del Código del Trabajo chileno, entiende que, si existe una prestación personal bajo subordinación y dependencia a cambio de una remuneración, se está ante un contrato de trabajo, por lo que ubicará los hechos dentro de esta norma y calificará que dichos hechos narrados son jurídicamente un contrato de trabajo.

²⁰²⁹ FALCÓN Y TELLA entiende que existen variaciones de la interpretación económica, las cuales denuncia por constituir un atentado a la seguridad jurídica y que significan una huida del Derecho de consecuencias graves e imprevisibles. FALCÓN Y TELLA, R. (1996), p. 5.

²⁰³⁰ ROSEMBUJ, T. (2008), pp. 19-20.

²⁰³¹ Ver capítulo 3.2.

Insistimos, la calificación es una actuación, que es (teóricamente) posterior a la interpretación; en este caso, primero se atribuye sentido a los términos subordinación y dependencia, significando por tal la reunión de distintos hechos como la continuidad, el cumplimiento de un horario, el sometimiento a la dirección, etc.,²⁰³² y acto seguido se etiquetan estos hechos jurídicamente como contrato de trabajo. Si no lo entendemos de esa forma, calificar, como dice CALVO, es también dar sentido a los términos que utiliza la ley,²⁰³³ estamos confundiendo dos problemas jurídicos distintos y por ello dos quehaceres.

Habiendo distinguido dos actuaciones, la primera vertiente del sentido económico del derecho tributario consiste en atribuir sentido al texto impositivo tributario, sobresaliendo aquel que contiene el hecho generador de la obligación tributaria. Esta propuesta interpretativa, construida desde la Hacienda alemana después de la primera guerra mundial debido a la necesidad urgente de dantescas sumas de dinero para afrontar el pago de las deudas de guerra y la reconstrucción nacional, apunta a elaborar un sentido normativo del texto desde la capacidad económica que actúa como causa de la regla, es decir, construyendo significados no desde el texto normativo, sino desde el supuesto que da razón de él (versión funcionalista italiana) o desconectando al derecho tributario del resto del derecho, al asignarse a los términos jurídicos provenientes de otras ramas del derecho usados por las leyes tributarias un sentido propio tributario²⁰³⁴ (obviamente, cuando no está expresado) en razón del recurso interpretativo finalista, donde sobresale la capacidad económica que se pretende gravar.²⁰³⁵ HENSEL, quien estableció los primeros trazos para reconocer el derecho tributario como rama científica autónoma, ya enunciaba ideas parecidas:²⁰³⁶ este autor alemán sostenía que los conceptos civiles trasladados

²⁰³² ROJAS MIÑO, I. (2015) *Derecho del Trabajo. Derecho Individual del trabajo*. Santiago de Chile: Thomson Reuters, pp. 11 y ss.

²⁰³³ CALVO VÉRGEZ, J. (2007), p. 12.

²⁰³⁴ QUERALT y otros señalan que las normas de derecho tributario y derecho civil no son diferentes entre sí; al contrario, se integran recíprocamente. QUERALT, M. (2007), pp. 193-194.

²⁰³⁵ Ver FLORES ARNEDO, A. (1996), pp. 56-58.

²⁰³⁶ Dice ROSEMBUJ: «El realismo fiscal, doctrina cuyo sentido histórico residía en la necesidad de fijar la frontera de un área nueva de conocimiento buscando su propia identidad, entre el derecho administrativo y el derecho privado. Y esta necesidad de señas propias llevaba a la exageración, a la idea de compartimientos jurídicos estancos y separados, como si cada rama del derecho tuviera su fuente en su propio ámbito de actuación, al margen de valores, principios, reglas de actuación comunes al conjunto del ordenamiento jurídico.» ROSEMBUJ, T. (2008), p. 19.

al ámbito tributario no pueden ni deben ser aplicados de igual manera en sus consecuencias tributarias, lo que permitiría a la Administración apoyarse en el «núcleo económico de la relación vital al realizar la subsunción en el presupuesto de hecho, trascendiendo la configuración jurídica exterior de las partes».²⁰³⁷ En consecuencia, la tarea de la interpretación teleológica de la norma tributaria es determinar los motivos por los cuales tal forma o concepto jurídico-privado fue adoptado por la norma tributaria.²⁰³⁸

Sin embargo, como ya hemos sostenido, una postura en que se atiende a la realidad económica a fin de perseguir interpretativamente la elusión posee graves defectos, en especial, la desconsideración de la naturaleza normativa de los textos. En efecto, la posibilidad de alejarse de una respuesta jurídica formal en razón de una sustancia económica, se traduce en una huida del derecho y da cuenta de una enorme desconfianza en él como medio para mantener una vida coordinada entre los sujetos.²⁰³⁹

PALAO reconocía ya en sus inicios que una interpretación de este tipo conduce a la «instauración del más de los completos arbitrios; el intérprete, la Administración, queda autorizado para prescindir de la ley y decidir conforme a su propio criterio subjetivo acerca de la identidad de aptitud para manifestar capacidad contributiva de las relaciones económicas subyacentes [...] En rigor, con esta doctrina desaparece el fraude a la ley, lo que sucede es que amplía el ámbito de los hechos imposables hasta abarcar supuestos distintos a los establecidos por la ley».²⁰⁴⁰

Otra posibilidad de hacer efectivo este derecho sustancial, es por medio del uso de la calificación o recalificación,²⁰⁴¹ que, para algunos, estuvo presente

²⁰³⁷ HENSEL, A. (1933) (2005), pp. 148-149.

²⁰³⁸ RUIZ ALMENDRAL, V. (2010), p. 34.

²⁰³⁹ Ver capítulo 3. 6.3.; QUERALT, M. y otros (2007), pp. 193-194. Para estos autores, el principio de realidad económica podría llegar a suponer lisa y llanamente la confinación de los principios jurídicos y su sustitución por otros.

²⁰⁴⁰ PALAO TABOADA, C. (1966) (2001) (2009), pp. 28 y 134-135.

²⁰⁴¹ Recordamos que en 1995 se derogó el artículo 25, expulsando la calificación según la realidad económica que autorizaba la calificación conforme a su realidad jurídica y económica, regla que permitía a la agencia tributaria saltarse la cláusula general antielusiva y sus requisitos (procedimiento) y aplicar sanciones, todo bajo la excusa de la supuesta verdadera sustancia jurídica o económica de los hechos, pudiendo prescindir de las formas que las partes le hubieran asignado. De esta forma, se podía calificar como compraventa cualquier transferencia de bienes. Esta modificación expulsó este tipo de calificación del ordenamiento jurídico tributario. FALCON y TELLA, R. (1996), pp. 5-7; EXPOSITO CORRAL, A. (1997). *Comentario a la resolución del*

en la legislación española en el artículo 25 de la Ley General Tributaria²⁰⁴² y fue derogada por la Ley 25/1997, siendo de esta forma expulsada del ordenamiento jurídico hispánico.²⁰⁴³ La calificación o recalificación no trata de atribuir significado al texto, sino de pronunciarse sobre la etiqueta de los actos o negocios realizados por el sujeto. En este encuentro entre realidad y regla surgen dos posibilidades, calificar el acto conforme a sus formas o hacerlo considerando los efectos substanciales económicos o realidad económica.²⁰⁴⁴ En la perspectiva sustancialista, el aplicador (paradigmáticamente, la Administración y los jueces) podrá recalificar los negocios prescindiendo de las formas ocurridas, calificando como actos existentes aquellos que se correspondan con los resultados ocurridos.²⁰⁴⁵ En una tesis donde el sistema jurídico incorpora la calificación sustancial, en su estructura, frente a una doble calificación, una conforme al derecho común y otra tributaria, triunfa la autonomía del sistema normativo tributario.²⁰⁴⁶ En esta lógica, la Administración podría calificar actos con criterios distintos a los de los jueces civiles; así, cuando el juez civil califica la existencia de dos actividades cada una de las cuales realizada por una

TEAC de 28 de febrero de 1996. *Casos de anomalía negocial*. En *Quincena Fiscal* (19), p. 52; GÓMEZ CABRERA, C. (1997), pp. 850-851.

²⁰⁴² Ver capítulo 6.3.1.1; BURLADA ECHEVESTE, J. L. (2006), p. 17.

²⁰⁴³ EXPOSITO CORRAL, A. (1997), p. 52; GÓMEZ CABRERA, C. (1997), pp. 850-851; FALCON Y TELLA, R. (1996), p. 5.

²⁰⁴⁴ PALAO TABOADA, C. (2001) (2009), p. 134. NAVAS da una versión distinta de la actuación calificativa. Para este autor existe una autonomía calificativa tributaria, en cuanto que la calificación de la realidad se hará conforme a las reglas tributarias; dicho de otra manera, para asignarle calificativos a los hechos, se usará el prisma tributario. De ello se entiende que, si la regla tributaria dice que venta incluye varias operaciones como podría ser un aporte a sociedad, lógicamente al calificar un aporte en el ámbito tributario deberemos decir que es venta. Creemos que este autor confunde actuaciones. Determinar el sentido de lo que es venta en materia tributaria (qué aportes a la sociedad) consiste en una actividad propiamente interpretativa que tiene que ver con asignar sentido y no con etiquetar. NAVAS VÁSQUEZ, R. (1996). *El problema de la calificación tras la reforma de la Ley General Tributaria*. En *Quincena Fiscal* (6), p. 12.

²⁰⁴⁵ Entienden algunos autores que la regla antielusiva permite alcanzar esta sustancia mediante la recalificación. BURLADA ECHEVESTE, J. J. (2006), pp. 50-51; PÉREZ ROYO, a propósito del artículo 15 de la Ley General Tributaria, sostiene que lo que hace la Administración es desconocer la naturaleza del acto o negocio artificioso y aplicar la norma que corresponde a la verdadera sustancia de la operación, que es justamente la norma eludida. PÉREZ ROYO, F. (2004) *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Madrid: Thomson-Civitas, p. 106.

²⁰⁴⁶ NAVAS VÁSQUEZ, R. (1984), pp. 121 y ss. Dice este autor que la función de la calificación establecida en el antiguo artículo 25.2 de la Ley General Tributaria consistía en proteger la autonomía de la calificación de determinados presupuestos reales desde las normas tributarias frente a eventuales calificaciones alternativas provenientes de otras reglas o normas. Contrarios a esta interpretación son FALCON Y TELLA, R. (1996), p. 7; y EXPOSITO CORRAL A. (1997), pp. 52-53.

persona jurídica, el calificador tributario, dada la perspectiva tributaria (realidad económica), podrá sostener que es un solo negocio.²⁰⁴⁷

Si se entendiera que esta manera de atribuir sentido y reunir realidad es la operatoria ordinaria del derecho tributario, se concluiría que las normas antielusivas son innecesarias o limitativas,²⁰⁴⁸ bastando el «uso cabal de los instrumentos que brinda la teoría general de la interpretación, aplicación y eficacia de las normas» para conseguir los efectos que dan lugar a las cláusulas generales antielusivas²⁰⁴⁹ o, dicho de otro modo, con una interpretación teleológica y calificación de la sustancia material, bastaría para diferenciar entre conductas con motivos económicos válidos y las que deben ser rechazadas.²⁰⁵⁰ En otras palabras, esta teoría considera que el efecto que produce la cláusula general antielusiva (la posibilidad de inclinarse por la sustancia por encima de las formas) es una característica general del sistema normativo. En 1965 señalaba AMOROS al referirse al artículo 24.2: «El derecho tributario y, por tanto, la Administración que lo aplica no están obligados a seguir y aceptar la elección de formas que las partes hayan elegido, pues en el derecho tributario deben interpretarse los hechos de acuerdo con su contenido y efectividad económica, y las formas no pueden influir en la finalidad de la ley que la ley tributaria proceda.»²⁰⁵¹

En nuestra opinión, una propuesta de este tipo renuncia a un sistema de construcción del Derecho basado en decisiones sobre reglas, proponiendo en cambio un sistema de soluciones basado en circunstancias no incluidas en los textos y, por lo tanto, dialogante,²⁰⁵² que al extremarse hace innecesaria la existencia de cláusulas generales antielusivas, lo que merece variados reproches.

²⁰⁴⁷ Corte Suprema, fallo 28/01/2003, caratulada Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con Servicio de Impuestos Internos. En sentido inverso, declarando que existen dos negocios y que no existe la atribución normativa para dejar sin efecto uno de ellos. En España, en la resolución del TEAC 29 de mayo de 1991, la liquidación debe considerar «la unidad del fin económico perseguido».

²⁰⁴⁸ ESPEJO POYATO I. (2008), pp. 68-69. Otros, en cambio, sostienen que la aplicación restrictiva de estas cláusulas dependerá de la manera como se enfoque su aplicación, si en un sentido amplio o restrictivo. BÁEZ MORENO, A. (2009), pp. 174 y ss.

²⁰⁴⁹ GARCÍA BERRO, F. (2010), p. 70.

²⁰⁵⁰ ESPEJO POYATO I. (2008), p. 68.

²⁰⁵¹ AMOROS, N. (1965), p. 612.

²⁰⁵² Las reglas en este sistema son mera transparencia de una realidad sustancial, que es lo significativo. Ver capítulo 2. 2.3.

A propósito de la interpretación correctora, señalábamos que esta llevaba al Derecho a un proceso de vulgarización,²⁰⁵³ proceso que en palabras de GUZMÁN posee los siguientes rasgos: «a) Confusión de conceptos [...] b) El recurso a criterios morales y afectivos, tanto para la construcción dogmática cuanto para la fundamentación de los regímenes jurídicos [...] c) La supeditación y aun el sacrificio de la disciplina jurídica a fines de política pública o prácticos [...] d) En fin, la caída de las formas constructivas de las figuras jurídicas, para dejar lugar a las funciones naturales que ellas portan.»²⁰⁵⁴

La mirada del derecho tributario conforme a su realidad económica es un buen ejemplo de este proceso de vulgarización, pues genera una confusión de conceptos y una caída de las formas constructivas, apelando a una razonable justificación, como la persecución de la elusión, en razón de la justa repartición de las cargas públicas y el aumento la capacidad de recaudación.

En efecto, en esta manera de entender las cosas desaparecen figuras como el fraude de ley y el abuso del derecho bajo la idea de interpretación y calificación.²⁰⁵⁵ Ello significa retroceder al tiempo en que el fraude de ley era considerado como una situación *contra legem* que se solucionaba vía interpretación, donde bastaba la interpretación finalista para corregir afectaciones al espíritu de la regla.²⁰⁵⁶ Lo mismo sucede en materia de abuso de derecho, donde se vuelve a plantear el dilema de Planiol en cuanto que se trata de «una fórmula inútil y aun incurrir en una logomaquia, toda vez que cuando yo hago uso de mi derecho mi acto es lícito y cuando no lo es, es porque he sobrepasado mi derecho y actúo sin derecho»:²⁰⁵⁷ basta la interpretación de los derechos subjetivos y sus facultades para determinar si la conducta se ubica dentro o fuera del mismo.

²⁰⁵³ Capítulo 3.2.3.

²⁰⁵⁴ GUZMÁN BRITO, A. (1996), pp. 47-49.

²⁰⁵⁵ Por esta razón, PALAO indica: «Por la vía de la calificación no es posible apartarse de la naturaleza jurídica de los contratos realizados; esto solo puede hacerse basándose en el precepto sancionador del fraude de ley.» PALAO TABOADA, C. (1995) (2009). *Economía y derecho en la aplicación de las leyes tributarias*. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, p. 42.

²⁰⁵⁶ Ver capítulo 4.I. 1.1.

²⁰⁵⁷ PLANIOL, M. y RIPERT, J. (1940), p. 791.

Se confunde elusión con evasión, de modo que GÓMEZ CABRERA²⁰⁵⁸ acertadamente indica que si «por medio de la interpretación y calificación se llegara al hecho realizado, ya no sería un problema de fraude de ley sino de ocultación, de evasión».²⁰⁵⁹ Está claro que si lo que ocurrió sustancialmente fue el hecho imponible, la consecuencia necesaria es que la obligación nació y se ocultó. De esta forma, volveríamos de la triple distinción a la lógica maniquea de actos lícitos (economía de opción) o ilícitos, (evasión), donde nacida la obligación se evita su cumplimiento.²⁰⁶⁰

La tesis de la primacía de la sustancia también confunde simulación con fraude de ley y abuso del derecho.²⁰⁶¹ En efecto, si se sostiene que existe una realidad económica perseguida por las partes que se encuentra bajo una forma inadecuada, siendo situaciones vacías de causa, se afirma que la forma no corresponde al acto verdadero querido por las partes, el cual se está escondiendo. En ese sentido, RUIZ ALMENDRAL ha dicho que la distinción entre fraude de ley y simulación resulta casi imposible dado que existen coincidencias entre ambos: así, en ambos hay un cierto engaño que se refiere a los motivos y que en la simulación es total, mientras que en el fraude es más sutil.²⁰⁶² Además, ambas hacen referencia a la verdadera sustancia, que en una está ocultada por otro negocio, mientras que en la otra el engaño está en la artificialidad. De esta forma, la simulación podría ser un subtipo de fraude de ley en su grado máximo.²⁰⁶³ Esta tendencia a equiparar ambas figuras ha recibido cierto apoyo judicial en las STS de 20 de septiembre de 2005 y STS de 18 de marzo de 2008. En esta última, el fundamento jurídico noveno indica que «los negocios jurídicos responden a necesidades de la vida real, pero la vida real no puede ser disfrazada. En nuestra opinión, aquí todo ha sido irreal. Se han montado

²⁰⁵⁸ GÓMEZ CABRERA, C. (1997), p. 846.

²⁰⁵⁹ GÓMEZ CABRERA, C. (1997), p. 847.

²⁰⁶⁰ Ver capítulo 1.2.

²⁰⁶¹ La distinción entre fraude y simulación era trascendente en cuanto que la simulación está ligada a efectos penales, a diferencia del fraude de ley, donde los mismos no procedían. Desde la Ley 34/2015 de 21 de septiembre de 2015, ambos merecen reproche penal, bajo diferentes ilícitos, siendo el del conflicto en la aplicación de la norma tributaria 206 bis.

²⁰⁶² RUIZ ALMENDRAL, V. (2010), p. 45

²⁰⁶³ RUIZ ALMENDRAL, V. (2010), p. 46; GODOI, M. S. (2005), p. 54., quien entiende que si la simulación se produce por falta de causa, es difícil separar una y otra conducta. Diferente es la postura de PALAO, quien no iguala ambas categorías, sino que interconecta la aplicación, en un sentido inverso, lo que implica que la restricción en el uso de una expande la otra y viceversa, siendo su delimitación difícil. PALAO TABOADA, C. (2006) (2009), pp. 187-188.

negocios jurídicos que pese a haber sido celebrados ante notario e inscritos en el Registro Mercantil, lo que pretendían era ocultar la realidad subyacente a ellos. El cumplimiento de las formalidades legales propias de un negocio no hace a este real por ese solo hecho. Es necesario que responda a las peculiaridades que en cada caso concurren y que se den en la realidad las condiciones que lo hagan posible y razonable. La vida económica, y las decisiones que en ese ámbito de la actividad humana se adoptan, necesitan ser creíbles. Operaciones de la magnitud descrita, tanto en términos absolutos como relativos, exigen una explicación que en este recurso no ha sido ni siquiera intentada». En esta lógica, el sentenciador sujeta la validez a la razonabilidad y justificación del acto, por lo que la carencia de este elemento genera la desconsideración de su realidad. Siguiendo la misma línea, el fundamento jurídico décimo de dicha sentencia señala que «en un análisis de los hechos económicos que subyacen en los negocios jurídicos que sirven de cobertura a los hechos imponible liquidados no se hace una interpretación económica de estos, sino una interpretación ineludible de la realidad social, (artículo tercero del Código Civil), realidad que por tener naturaleza económica exige que no se desconozcan los principios que rigen la vida económica». Es decir, el tribunal usa como medio para justificar el análisis económico el llamado argumento sociológico, entendido como la posibilidad de considerar en la atribución de sentido aquellas circunstancias que «cualifican a una sociedad en un momento histórico determinado».²⁰⁶⁴ Sin perjuicio de las críticas que a este criterio se realicen referentes al hecho de que los jueces captan la «realidad social» por sus experiencias personales, lo que parece no alejar este criterio del arbitrio judicial²⁰⁶⁵ y lo que nos importa es la posibilidad de desconsiderar las formas en razón de una calificación conforme a la realidad económica basada en la falta no de realidad, sino de la causa producida por la disconformidad entre la forma y el fin perseguido (artificialidad), confundiendo simulación y fraude.²⁰⁶⁶

²⁰⁶⁴ PÉREZ ÁLVAREZ, M. Á. (2011), p. 59.

²⁰⁶⁵ SALVADOR CODERCH, P. (1992), p. 530.

²⁰⁶⁶ Mayoritariamente, la doctrina y un importante fallo del Tribunal Constitucional española se pronuncian a favor de esta separación (TCE 120/2005). PEREZ ROYO señala que los negocios en fraude de ley son reales, no mentidos, incorporan todos los elementos que correspondan en su concepto y producen los efectos que le son propios, aunque con una finalidad torcida, a diferencia de la simulación, donde no existe esa realidad. En el fraude, realidad y apariencia jurídica coinciden, a diferencia de en la simulación, donde no son congruentes. En el mismo

Detrás de esta concepción existe una renuncia al Derecho como sistema que se justifica a sí mismo, donde las respuestas se contestan desde su interior (¿es válido o real tal contrato?), prefiriéndose un sistema donde se pregunta desde el exterior si es racional o justo considerar válida o inválida tal situación, con lo cual los conceptos jurídicos y las reglas dejan de ser consideradas valiosas en sí mismas y pasan a serlo en cuanto instrumento de utilidad o justicia cuyo contenido recaerá finalmente en concepciones personales de lo que es justo y valioso, renunciando a la idea del gobierno de leyes.²⁰⁶⁷ Por ello, compartimos la opinión de Ferreiro, quien, a propósito de los delitos contra la Hacienda pública, señala brevemente el cambio de un derecho excesivamente formalista a otro donde como reacción aparece la ciencia del derecho libre de la interpretación sociológica, aunque ambos «destrozan igualmente al derecho como técnica racional de organización social al servicio de un Estado democrático de derecho».²⁰⁶⁸

5. El fraude de ley, el abuso del derecho, el abuso de configuración jurídica y las cláusulas generales antielusivas como expresión de derrotabilidad

5.1. Una mirada crítica a la discusión española en torno al fraude de ley tributario

La discusión española sobre el fraude a la ley tributario y las cláusulas generales antielusivas se ha centrado principalmente en la controversia sobre su naturaleza, esto es, si es asimilable a la idea de fraude de ley civil o si se trata

sentido, otros autores sostienen que en un negocio elusivo existe un acto o negocio donde no coincide la finalidad con el acto; en cambio, existe discrepancia entre la finalidad perseguida y la causa del negocio. En la simulación existen dos actos o negocios jurídicos, cada uno de los cuales se adecúa a lo que persiguen (el aparente y el disimulado). En el fraude de ley, el negocio o acto es real, válido y lícito, y se efectúa en razón de que produzca las consecuencias jurídicas que el ordenamiento y las reglas establecen, diametralmente distintas a las que ocurren en la simulación, en la cual el acto que aparece no sucede u ocurre otro. En la simulación, si las partes dicen que vendieron el bien, quizás no se pagó el precio y lo que había detrás era una donación o una entrega para resguardar el bien o una especie de comisión de confianza, pero incluso puede haberse pagado el precio y existe la obligación de restituir. PÉREZ ROYO, F. (2005). *La doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (examen de casos recientes)*. En *Quincena Fiscal* (10), p. 31; GÓMEZ CABRERA, C. (1997), p. 857; COLLADO YURRITA, M. Á. y PLATÓN GARCÍA, G. (2008), p. 84. PALAO TABOADA, C. (1966) (2009), p. 26; ARIAS VELASCO, J. (1994), p. 38; EXPOSITO CORRAL, A. (1997), p. 46; GARCÍA BERRO, F. (2010), pp. 70-91.

²⁰⁶⁷ Ver ATRIA, F. (2004), en especial, pp. 120-121.

²⁰⁶⁸ FERREIRO LAPATZA, J. J. (1999). *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. En *Quincena Fiscal* (21), p. 12.

de una formula autónoma, así como en el debate sobre la manera de operar, es decir, sobre si es una aplicación analógica o se aplica la norma defraudada como consecuencia de la realidad, sustancia que esconde el artificio diseñado y otras tesis más

Estas discusiones nos parecen reduccionistas dado que parten desde el enfoque de que los actos en fraude de ley suceden primordialmente desde la evitación del hecho imponible. Esta visión está notoriamente marcada por los primeros textos normativos: el primero permitía extender el hecho imponible a situaciones no cubiertas por este, mientras que el segundo señalaba que el efecto de esta regla consistía en aplicar la norma defraudada, que era la regla evitada. Este acercamiento no considera o margina situaciones donde las conductas elusivas pueden producirse como efecto de la «captación de reglas», conforme señalábamos en el primer capítulo.²⁰⁶⁹ En esta conducta captativa el sujeto utiliza una regla, «generalmente tributaria», que permite alcanzar una forma de ahorro, como una exención, un hecho no sujeto, una deducción en base, una imputación, un sistema de determinación de impuesto favorable, etc.²⁰⁷⁰ En la lógica del fraude de ley, el sujeto se coloca en una norma de cobertura de naturaleza tributaria a fin de alcanzar el beneficio. En Chile existía un régimen de renta presunta, referido a actividades agrícolas, donde la renta era equivalente al 10% del avalúo fiscal del inmueble (artículo 20 de la Ley sobre el Impuesto a la Renta), estando exento de la obligación de llevar contabilidad. A su vez, la utilidad o ganancia que generaba la enajenación de un inmueble se consideraba como renta no sujeta, siempre que quien enajenara fuera un contribuyente que no llevara contabilidad (artículos 17 n.º 8 y 18 de la Ley sobre el Impuesto a la Renta). Una empresa que tuviera dentro de sus activos un inmueble agrícola y llevara contabilidad, podía dividirse y someterse al régimen de presunción, luego de lo cual, si enajenaba el inmueble, la ganancia quedaba sin gravamen, dado que estaba no sujeta. En este caso, la forma de eludir el impuesto es colocándose bajo el amparo de una regla tributaria (artículo 20 de la Ley sobre el Impuesto a la Renta) que tenía como efecto el no gravamen del

²⁰⁶⁹ Ver capítulo 1. 4.2.1.

²⁰⁷⁰ SIMÓN ACOSTA, conforme a lo señalado, indica que el fraude a la ley tributaria no solo se conecta con la norma que regula el hecho imponible, sino respecto a cualquier norma reguladora del tributo como relativas a beneficios. SIMÓN ACOSTA, E. (1998), p. 40.

mayor valor. La elusión no se produce como consecuencia de evitar una regla utilizando un vacío, sino de colocarse en otra regla tributaria que lo guarnece de la imposición.

Otra forma de elusión es la evitación, en la que el sujeto ocupa o utiliza reglas provenientes del resto del ordenamiento jurídico o del propio sistema tributario para no colocarse en la hipótesis normativa tributaria, pero logrando un resultado económico equivalente.

Es tan evidente la falta de una visión general que incluya la captación de normas tributarias que una parte de la doctrina llega a señalar que las llamadas normas de cobertura serán siempre una norma no tributaria,²⁰⁷¹ cuestión que se explica solo en la lógica de la evitación, ya que usualmente la captación recaerá sobre reglas de naturaleza tributaria.

Al analizar la elusión desde la óptica evitativa, surge la discusión sobre cómo la norma impositiva es capaz de extenderse hasta lograr este efecto que no se encuentra formalmente considerado en los textos normativos. Esta cuestión representa el punto de partida de los conflictos doctrinales entre quienes entienden que ello se produce mediante una interpretación extensiva, mediante analogía, mediante una ficción o mediante la aplicación de la norma defraudada, conforme hemos expuesto con anterioridad.²⁰⁷²

Ninguna de estas miradas da una respuesta adecuada al caso del ahorro por captación, esto es, que un sujeto se ubique en el hecho operativo de una regla que permita alcanzar mejores condiciones de imposición, como podría ser una exención, un hecho no sujeto, un régimen de valoración o de cuota más favorable o, en general, un tipo de norma beneficiosa para el contribuyente. En estas situaciones no existe extensión, laguna, analogía o ficción, siendo inservible el conjunto de la discusión, pues el sentido es cómo opera la eliminación de la consecuencia jurídica, esto es, los beneficios que el contribuyente ha reclamado bajo el supuesto de encontrarse en una norma tributaria que lo favorece. Es decir, el problema es abordado principalmente desde una dimensión, y lo que es más grave, el debate en los términos

²⁰⁷¹ GÓMEZ CABRERA, C. (1997), p. 858; PALAO TABOADA, C. (2004) (2009), p. 259.

²⁰⁷² Ver capítulo 6.3.2.2.

planteados parece no ofrecer solución a la incorporación de esta segunda forma de burlar impuestos y cuya dimensión cuantitativa podría resultar mayor que la elusión a través de la evitación.

Muy ligado a lo anterior, está el énfasis que se hace en la norma defrauda y en la imposición de un resultado.²⁰⁷³ En efecto, quienes niegan la consideración de la cláusula general antielusiva como fraude de ley entienden que lo que se grava finalmente es un resultado económico que se ha conseguido de una manera no deseada por el sistema y que se reprime vía analogía; en cambio, quienes entienden que se trata de fraude de ley ponen énfasis en el resultado, que se ha intentado esconder mediante el artificio construido por el contribuyente, resultado que siempre ha estado presente y que es el que termina gravándose.²⁰⁷⁴

A propósito del fraude de ley y el abuso de derecho, siguiendo en cierto sentido a ATIENZA Y RUIZ MANEROS, hemos explicado que la norma defraudada como tal no existe: no existe ninguna regla que prohíba realizar la conducta efectuada ni obtener el resultado obtenido, pues si así fuera estaríamos en un ilícito típico,²⁰⁷⁵ ubicado en lo que denominamos evasión.²⁰⁷⁶ Formalmente, el hecho gravado no se ha realizado si hay evitación o captación. El sujeto se encuentra ubicado bajo la protección de la regla, por lo cual no existe una regla defraudada, y si existiera un hecho gravado sustancialmente que se ha escondido bajo la apariencia de un amparo legal, se estaría en el campo de la evasión, tal como dice GÓMEZ CABRERA.²⁰⁷⁷ Esta posición extrema termina por disolver el fraude de ley en la interpretación o calificación o por confundir conductas en fraude de ley y simulación,²⁰⁷⁸ conforme señaláramos anteriormente.

Además, esta visión naturalmente sobredimensiona la analogía. En efecto, si se entiende el fraude de ley como la persecución de un resultado económico (lo defraudado) que manifiesta una capacidad económica que

²⁰⁷³ Lo mismo sucede en el derecho común, ver capítulo 4.1.2.2.2.

²⁰⁷⁴ Ver capítulo 6.3.2.2.4.

²⁰⁷⁵ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), p. 75. Entienden por ilícito típico aquel que viola el mandato contenido en un precepto específico.

²⁰⁷⁶ Ver capítulo 4. I. 2.2.2. y I. 2.3.2.

²⁰⁷⁷ GÓMEZ CABRERA, C. (1997), p. 846.

²⁰⁷⁸ Ver capítulo 6.4.

normalmente está gravada, una de las respuestas naturales es la analogía, pues mediante ella se alcanza el caso no cubierto por la regla. Sin embargo, esta tesis choca frontalmente con la prohibición de analogía que, para muchos, por lo menos en Chile, es una garantía de nivel constitucional.²⁰⁷⁹

Al cambiar el enfoque y ponerlo en la regla o derecho sobre el que se solicita el amparo, la analogía deja de ser relevante, ya que la pregunta no es cómo alcanzar el resultado logrado con argucias, sino sobre la aplicación de la regla o derecho que se pretende ampare el caso. La analogía queda marginada no porque no existan lagunas, sino porque el análisis jurídico se enfoca en la correcta aplicación de la «regla de cobertura».

Nuestra propuesta consiste en cambiar ambos énfasis y construir la regla considerando la elusión tanto por captación como por evitación, sea de reglas tributarias o de pertenecientes al resto del sistema jurídico, entendiendo que en las conductas elusivas habrá siempre una construcción jurídica en la que el contribuyente pretende la protección o amparo de determinadas reglas o derechos; y luego enfatizar no el resultado, sino lo que en la teoría del fraude de ley llamamos norma de cobertura y su relación con el caso. Esto permite construir una respuesta desde el Derecho y no desde una supuesta realidad sustancial que, a nuestro juicio, convierte al Derecho en vulgar, afectando su autoridad como sistema que ordena conductas, disolviendo sus figuras y dando lugar a un sistema donde la solución argumentativa está entregada a los hombres y no al Derecho, de modo que se aleja del tema de la analogía como mecanismo integrativo que permite solventar una laguna.

5.2. El fraude de ley y el abuso del derecho como mecanismos ordinarios de la aplicación del Derecho. Derrotabilidad

Conforme expresáramos en el capítulo cuarto,²⁰⁸⁰ el fraude de ley y el abuso del derecho, e incluido en ellos, el abuso de configuración jurídica, son expresiones de derrotabilidad: una decisión aplicativa, distinta de la interpretación y la calificación, en la que se niega la aplicación de la regla a una situación que se

²⁰⁷⁹ Ver capítulo 5.1.4.3.

²⁰⁸⁰ Ver capítulo 4. I.3.2.2. y II. 3.7.

ubica dentro de sus significados, justificándose por lo extraordinario del caso, lo cual da cuenta de un quehacer ordinario en el Derecho.

Al tomar esta idea, compartimos la posición de que el fraude de ley y el abuso del derecho y sus derivados, como el abuso en la configuración, corresponden a un quehacer ordinario en el Derecho²⁰⁸¹ que resulta paradigmático en los decisores (especialmente los jueces)²⁰⁸² y como tal, se aplican a todo el sistema normativo, incluido el derecho tributario, sin ser necesaria la existencia de una norma particular. Esta tarea existe y se esconde en la idea de la interpretación restrictiva, donde se excluyen situaciones que se encuentran o ubican bajo el significado de la norma.²⁰⁸³

La decisión aplicativa que determina la derrotabilidad no se confunde con otras decisiones aplicativas como la interpretación, la calificación o la analogía. Respecto a la interpretación, ambas entidades recaen sobre objetos distintos: una, sobre la indeterminación lingüística, y la otra, sobre la valoración del caso respecto a la regla o derecho que se pretende ampare; también son distintas cronológicamente, la interpretación y la calificación son previas; sus fines constituyen otra diferencia, en la interpretación, atribuye sentido, la calificación «etiqueta jurídicamente» los hechos, colocándolos bajo determinadas reglas; en cambio, la derrotabilidad determina la aplicabilidad de la regla al caso concreto.²⁰⁸⁴

La derrotabilidad se sitúa en las antípodas de la analogía:²⁰⁸⁵ ni en el fraude de ley ni en el abuso de derecho ocurre una laguna ni se da un problema lógico, más bien al contrario, ambos se caracterizan por que existe una situación que aparece amparada por el Derecho, sea por una regla o por una facultad propia de un derecho subjetivo tutelado por el sistema normativo. En este caso, el problema para algunos autores es axiológico pues, en palabras de ALCHOURRÓN y BULYGIN, se trata de un caso no previsto porque no se introdujo en el texto una distinción relevante que lo habría solucionado.²⁰⁸⁶

²⁰⁸¹ Ver capítulo 2.1. y 4.

²⁰⁸² Ver capítulo 2.3.

²⁰⁸³ Ver capítulo 3.4.

²⁰⁸⁴ Ver capítulo 3.4.

²⁰⁸⁵ Ver capítulo 3.3. y capítulo 4.1.3.2.

²⁰⁸⁶ ALCHOURRÓN, C. y BULYGIN, EUGENIO (1987), p. 158. Para estos autores, se trata de un problema de laguna axiológica. Ver capítulo 3. 3.2 y 4.

La derrotabilidad es, en nuestra perspectiva, una decisión institucional basada en la relación de la regla o derecho con el caso y que no requiere de la distorsión de los significados de la interpretación y su calificación, acudiendo a consideraciones ajenas al sistema normativo, como la realidad económica, lo que genera confusión de instituciones y terminan por construir un derecho vulgar que da significados distintos a la misma regla, enviando señales de comportamientos distintos que afectan la seguridad jurídica, entendida como la posibilidad de prever razonablemente las decisiones de las autoridades respecto de las reglas.

La decisión por la cual se resuelve no aplicar la regla a un caso concreto cubierto por sus significados, se genera al considerar otras circunstancias del caso, no solo las que se expresan en el texto normativo, de ahí que hablemos de derrotabilidad. La razón que permite al aplicador decidir contra la aplicación de la regla, específicamente de la regla de cobertura, es que el caso se presenta como anormal o extraordinario debido a que ha sido analizado a la luz de las consideraciones subyacentes y de los principios, concluyendo que se trata de un caso sobreinclusivo que el legislador no consideró o previó adecuadamente. Resulta relevante la frase de FALCÓN Y TELLA referida al fraude de ley consagrado en materia tributaria, en cuanto considera que se trata de «un mecanismo de cierre del sistema que *permite gravar aquellos hechos a los que ni ha llegado ni, por muy diligente que fuera, podría haber llegado el legislador*».²⁰⁸⁷

La consecuencia de la declaración de derrotabilidad es negar la protección pretendida, es decir, rechazar el amparo que el aplicador requería²⁰⁸⁸ y cuyo efecto era evitar colocarse en los hechos que describe la norma impositiva o, al contrario, colocarse en la situación descrita por una norma que otorga beneficios tributarios. En esta propuesta, la derrotabilidad se produce respecto de la norma de cobertura y corresponde al análisis de si ella brinda o no la protección requerida.

Varios autores se acercan a esta concepción cuando se centran no en el resultado, sino en la cobertura. Así, quienes postulan que el fraude de ley y las

²⁰⁸⁷ FALCÓN Y TELLA, R. (1995.a), pp. 14-15.

²⁰⁸⁸ Ver capítulo 4. I. 2.3.2.

cláusulas generales antielusivas requieren de una interpretación teleológica, se acercan a nuestra propuesta cuando indican que el test de aplicabilidad «no puede centrarse únicamente en la sustancia económica de la operación, sino que es imprescindible ir más allá al objeto de determinar si la operación en sí encuentra acomodo en la norma tributaria que está siendo objeto de interpretación».²⁰⁸⁹ Incluso PALAO, en su defensa del fraude de ley, pone énfasis en que la aplicación del artículo 15 de la Ley General Tributaria, que no es más que el fraude a la ley, «necesariamente tiene que basarse en la aplicación de una norma jurídico-privada (a la que en la técnica del fraude a la ley se designa con el término “ley de cobertura”) mediante la cual se pretende eludir una norma tributaria; de modo que una vez calificada dicha configuración como efectivamente inadecuada, la consecuencia es la aplicación de la norma que corresponda a la naturaleza de los actos o negocios».²⁰⁹⁰

En efecto, coincidimos en que la mirada del aplicador debe centrarse en la cobertura (en la lógica del fraude de ley), determinando, desde nuestra perspectiva, si el caso cubierto por el significado de la norma debe recibir amparo, razonando desde: el caso, las justificaciones subyacentes y los principios, que determinará si se trata de una situación normal ubicada en la generalidad de la regla o de una situación gravemente anormal, ajena a la generalidad. Entendemos que esta actividad no es interpretativa, como parece indicar Ruiz, pues no consiste en atribuir sentido a la regla; y asimismo nos diferenciamos de PALAO, que centra el fraude, no en la desarmonía entre el caso y la regla, sino en la falta de adecuación entre forma y sustancia (falta de causa).

El resultado obtenido no es, por tanto, esencial: puede constituir una circunstancia, pero no es lo que genera la declaración de derrotabilidad. Esto implica un cambio de enfoque en el análisis tradicional del fraude a la ley, haciendo hincapié en la relación con la regla de cobertura y no en la necesidad de alcanzar un resultado económico, cuestión esta última que ha dado lugar a un conjunto de respuestas, a nuestro juicio, equivocadas, al intentar alcanzar la

²⁰⁸⁹ RUIZ ALMENDRAL, V. (2010), p. 38; en semejante sentido, GÓMEZ CABRERA señalaba que si bien la norma de cobertura «da cobertura a los actos realizados, su finalidad no es ampararlos». GÓMEZ CABRERA, C. (1997), p. 838.

²⁰⁹⁰ PALAO TABOADA, C. (2004) (2009), p. 259.

regla que contiene el hecho imponible sea a través de la analogía, de la interpretación extensiva, de las ficciones e incluso el fraude de ley en una versión sustancialista que desfigura este mecanismo aplicativo, confundiendo o disolviéndolos en otros.

Al negar la aplicación de la norma de cobertura se generará un nuevo estado de cosas sobre el que se aplicará el ordenamiento jurídico correspondiente, como si los efectos del acto no existieran para el tercero, pudiendo entonces calificar jurídicamente dichas circunstancias. Algo así dice GÓMEZ CABRERA al señalar que en el fraude de ley no se ha realizado la norma defraudada, sino que lo que sucede es que a dichos actos se les aplicará el efecto de otra norma, que es la defraudada.²⁰⁹¹

5.3. Sobre la necesidad de las cláusulas generales antiabuso o antielusivas

Existen posiciones doctrinales contrarias a las cláusulas generales antielusivas. La primera es la de quienes consideran que este tipo de reglas afectan gravemente la tipicidad, la legalidad, el derecho a planificación fiscal y la seguridad jurídica,²⁰⁹² pero la obviaremos dado que los sistemas normativos que nos convocan contienen cláusulas generales antielusivas.

Otro grupo de autores considera que estas reglas son innecesarias y limitantes ya que, mediante un «uso cabal de los instrumentos que brinda la teoría general de la interpretación, aplicación y eficacia de las normas, no sería necesario contar con un mecanismo explícito como el que resulta del artículo 15 de la Ley General Tributaria».²⁰⁹³ Hemos señalado anteriormente las razones por las que somos contrarios a entender el Derecho como decisiones sobre consideraciones alejadas de las reglas.²⁰⁹⁴ Lo que promueve esta tesis, es una tesis de la aplicación y calificación distinta a la sometida a los sentidos de las palabras y lo jurídico, por una que permita modificar los sentidos de los

²⁰⁹¹ GÓMEZ CABRERA, C. (1997), pp. 847-848.

²⁰⁹² FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), pp. 18-19; y FERREIRO J. J. (2010), pp. 216-217; HERNANZ MARTIN, A. (2003), p. 21; y MALHERBE, J. (1994), pp. 193, 195 y 199.

²⁰⁹³ GARCÍA BERRO, F. (2010), p. 70; ESPEJO POYATO, I. (2008), pp. 68-69; FAIÑA MEDIN, J. (1975), p. 183, señalaba tempranamente: «Actos en fraude de ley no necesitan una especial atención por parte del legislador, puesto que su sanción como actos contrarios a la ley derivan lógicamente y directamente de los principios generales del derecho y de la consideración del objeto económico de las normas tributarias [finalidad económica].»

²⁰⁹⁴ Ver capítulo 2. 2.4. y 4.; capítulo 3. 6.3.; capítulo 6.4.

conceptos jurídicos que provienen de otras ramas del Derecho o prescindir de las realidades jurídicas, a fin de perseguir elusiones, lo que conlleva preguntarse no sobre lo que institucionalmente la compraventa o sobre qué actos deben cumplirse para que exista tal acto o contrato; la pregunta es cómo debería estar justificado en el texto el hecho operativo o cómo debería haber procedido formalmente tal sujeto conforme el resultado que obtuvo. RAWLS lo ha explicado al señalar que «si se desea jugar un juego, no se tratan las reglas del juego como guías sobre qué es lo mejor en casos particulares». Así, quien pretende defender sus acciones lo hace intentando encajar su acción en aquello definido por la práctica, «si no se acepta esto se está preguntando algo distinto, referente a si alguien está justificado en aceptar o tolerar la práctica».²⁰⁹⁵ Al ser una respuesta no justificada por el sistema, pasa a ser una respuesta personal, lo que significa que las soluciones dependen de lo que se estima que debería ser y no sobre la respuesta que el sistema jurídico otorga.

Un tercer grupo de autores entiende que este tipo de reglas son reiterativas y acarrear confusiones y contradicciones,²⁰⁹⁶ bastando como reglas que combaten la elusión, las normas sobre fraude de ley y abuso del derecho, incorporadas en la legislación civil y que son de aplicación general al conjunto del ordenamiento jurídico.²⁰⁹⁷

Desde nuestra perspectiva, la declaración de una situación en fraude de ley y abuso del derecho se juega en la idea del «amparo» requerido que, como hemos dicho, en el fraude de ley se trata de una regla, mientras que en el abuso de derecho en general consiste en un derecho subjetivo tutelado jurídicamente y las facultades que lo estructuran.²⁰⁹⁸ En efecto, la decisión aplicativa que determina si se trata de un caso gravemente extraordinario o especial, en razón de que existe un fuerte desajuste entre este y las justificaciones subyacentes y

²⁰⁹⁵ RAWLS, J. (1955), pp. 239-240. Más ampliamente sobre las diferencias entre reglas generales y reglas que definen prácticas, pp. 235 - 243.

²⁰⁹⁶ BURLADA ECHEVESTE, J. J. (2006), pp. 56 y 58.

²⁰⁹⁷ GÓMEZ CABRERA, C. (1997), p. 839, 841, 854 y 880, propone derechamente su derogación; CALVO VÉRGEZ, J. (2007), p. 22, señala que el artículo 6.4. del Código Civil español es de aplicación general, no estando su eficacia excluida en el derecho tributario. Existe también alguna sentencia en este sentido (STS, 6 de mayo de 1998, sentencia 3331/1988); de la misma opinión es BURLADA ECHEVESTE, J. J. (2006), p. 56.

²⁰⁹⁸ Ver capítulo 4. I. 2.1.2., I.3.2.2.; y II. 2.1., II. 3.7.

principios, sucede a nivel de las reglas o derechos que se reclaman como protectores de la actuación.

En nuestra opinión, el fraude a la ley y el abuso del derecho, como expresiones de derrotabilidad, son actuaciones comunes que pueden ocurrir dentro del proceso aplicativo y, como tales, son de aplicación general, coincidiendo en este punto con lo manifestado por la postura que entiende que el fraude a la ley tributaria es simplemente una manifestación del fraude general regulado en el artículo 6.2 del Código Civil español. No obstante esta afirmación, nos parece necesaria la existencia de este tipo de reglas por dos razones: la primera tiene que ver con el sistema de decisiones basado en reglas que defendemos y que está marcado por aspectos formales del Estado de Derecho que atribuyen mayor densidad normativa a las reglas tributarias, lo que se manifiesta en una mayor dificultad para su derrotabilidad.²⁰⁹⁹ En materia tributaria sustancial, la reiteración de aspectos formales del Estado de Derecho constitucional y democrático representados en la seguridad jurídica y legalidad otorga a las reglas sustantivas tributarias un mayor peso o densidad, con lo cual su derrota requiere de antecedentes o argumentos que posean mucha fuerza y mayor gravedad de lo ordinario.²¹⁰⁰ Si no existiera esta norma, la actuación de los jueces y funcionarios debería tender hacia una aplicación más estricta de la regla. De esta forma, la regla antielusiva establece propiedades que permiten al aplicador ampliar el campo de derrotabilidad, facilitando la decisión contra la aplicación de un precepto a una situación por ella cubierta.

En cuanto al segundo motivo, tiene que ver con la distinción de las normas en que se reclama el amparo. Hemos distinguido dos tipos de actos elusivos: los que evitan la regla impositiva y los que se colocan bajo el amparo de reglas que generan ahorros.

Ese primer tipo de actos elusivos se centra en la captación de reglas y normalmente ocurren al ubicarse en el hecho operativo de una regla que permite alcanzar mejores condiciones de imposición. Estas reglas son habitualmente de naturaleza tributaria, lo que implica que en la selección de la generalidad se consideran razones y justificaciones tributarias, de modo que su análisis de

²⁰⁹⁹ Ver capítulo 2.2.3. y 2.2.4.

²¹⁰⁰ Ver capítulo 5. 1.2. y 5.1.4.4.

aplicabilidad o derrotabilidad tributaria se hará basándose en estas justificaciones subyacentes, que son propias y contingentes de lo tributario y provenientes de su estructura y de sus contextos históricos, sistemáticos y funcionales.²¹⁰¹ Un ejemplo de este tipo de derrotabilidad lo hemos dado a propósito del análisis de los efectos que la legalidad y la seguridad producen en el ámbito de la aplicación tributaria.²¹⁰²

Otro segundo grupo de actuaciones elusivas son las consideradas evitativas, que normalmente se generan recurriendo a reglas comunes como la división de sociedades, la manera de organizar los negocios, las sociedades interpuestas, etc., por lo que el amparo que se reclama es de reglas y derechos habitualmente regulados fuera del sistema normativo tributario. La selección del hecho operativo no se efectuó en vista a supuestos impositivos, sino que se ha determinado conforme a la lógica del sistema común, por lo cual las justificaciones subyacentes y principios que se usen al momento de evaluar la aplicación de la norma al caso, corresponderán a los propios de la norma de amparo, quedando fuera las justificaciones del derecho tributario.²¹⁰³ De ello entonces es que la posibilidad de su derrota, , sin considerar el argumento tributario, , será muy difícil. .

En 1966 PALAO se preguntaba cuál es la anormalidad que genera el fraude de ley, y usando el ejemplo recurrente de constituir y disolver una sociedad como mecanismo para transferir bienes, señalaba que es la ley tributaria la que ordena que dicha transmisión pague impuesto, mientras que la ley común no prohíbe la transferencia de bienes mediante el uso de esta figura.²¹⁰⁴ En efecto, la ley común acepta el amparo; por eso, como dice DE LA IGLESIA, «según doctrina pacífica de nuestra jurisprudencia, el verdadero

²¹⁰¹ Ver capítulo 5. 1.3.3.2. En un sentido semejante, relativo a las consideraciones tributarias propias de normas tributarias se pronuncia MARÍN, a propósito de la interpretación de los motivos fiscales en estrategias de planificación efectuada mediante la captación de reglas. MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), pp. 164-167.

²¹⁰² Ver capítulo 5. 1.4.4.

²¹⁰³ En Chile, el artículo 4 del Código Tributario prohíbe el uso de las categorías tributarias para aplicar o interpretar otros actos, contratos o leyes. «**Artículo 4.º**- Las normas de este Código solo rigen para la aplicación o interpretación del mismo y de las demás disposiciones legales relativas a las materias de tributación fiscal interna a que se refiere el artículo 1.º, y de ellas no se podrán inferir, salvo disposición expresa en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes.»

²¹⁰⁴ PALAO TABOADA, C. (1966) (2009), pp. 25-26.

acogimiento del comportamiento realizado por la norma en que se ampara dota de legitimidad a este y veda toda posibilidad de calificación como fraudulento». ²¹⁰⁵

En este sentido, tienen razón quienes dicen que mantener el respeto a las formas del derecho ordinario «convierte al fraude de ley en una figura imposible, que no podrá ser aplicada cuando las formas privadas hayan sido empleadas de acuerdo con su finalidad, pero en una estructura de fraude de ley». ²¹⁰⁶

Si se quiere incluir en los análisis aplicativos, razones tributarias, existen dos formas de lograrlo: la primera, haciendo emerger el «deber de contribuir» como principio a considerar en el análisis aplicativo, con tal fuerza que permita cuestionar las reglas, dándoles un nuevo contenido, o sobrepasar las formas jurídicas, recalificándolas para perseguir capacidades económicas y no obligaciones tributarias, perspectiva que ya hemos rechazado en capítulos anteriores. ²¹⁰⁷ La otra posibilidad, es introduciendo en el sistema general aplicativo una regla (general antielusiva) que extienda razones tributarias al análisis de la aplicabilidad y es esta necesidad de trasladar las justificaciones tributarias al resto del sistema normativo, lo que justifica la existencia de este tipo de reglas. Tan evidente es esto que en Chile, mientras no existió norma general antielusiva, y por lo mismo no era posible considerar esta razón en el análisis de la aplicación de la regla es que las elusiones fueron entendidas como lícitas. ²¹⁰⁸

En suma, conforme lo expuesto, radicamos la necesidad de incorporar normas generales antielusivas en los sistemas jurídicos, en cuanto estas: facilitan los argumentos que permiten la derrotabilidad de reglas (sean tributarias u ordinarias); e incorpora justificaciones tributarias en el análisis de la aplicabilidad de reglas ubicadas fuera del sistema normativo tributario, en otras palabras, estas reglas agregan al conjunto del ordenamiento jurídico una nueva justificación, la tributaria, que solo tendrá efectos en este ámbito y permitirá, si se trata de un caso anormal, decidir contra la aplicación de la regla a dicho supuesto.

²¹⁰⁵ DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007), p. 226; CAFFARENA LAPORTA, J. (1992), p. 850.

²¹⁰⁶ RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G. (2004), p. 41.

²¹⁰⁷ Ver capítulo 2.4. y capítulo 5.2.; ver GARCÍA BERRO, F. (2010), pp. 74-77.

²¹⁰⁸ BRZOVIC GONZÁLEZ, F. (2001), p. 55; MONTECINOS ARAYA, J. (2000), p. 153: ver capítulo 1. 2. y 4.1.

6. El artículo 15 de la Ley General Tributaria y el artículo 4 ter del Código Tributario

Analizaremos conjuntamente la regulación que sobre esta materia han efectuado la legislación española y la chilena, privilegiando las referencias a la norma española por ser en cierto modo el punto de partida de la regla chilena,²¹⁰⁹ pero principalmente por las construcciones que de ella ha hecho la doctrina española, inexistente en Chile, lo que nos servirá de apoyo, a la hora de proponer el modo en que de aplicarse la misma.

6.1. Sobre el nombre

La regla española fue introducida bajo la denominación de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», modificando la antigua denominación de «fraude a la ley tributaria». La denominación usada en el texto fue merecedora de una crítica generalizada en cuanto no daba apropiada cuenta de lo reglado, que no era otra cosa que el fraude de ley o el abuso de derecho,²¹¹⁰ o de una cláusula general antiabuso. Además, señalan sus críticos, el término «conflicto en la aplicación» posee un sentido muy amplio,²¹¹¹ pudiendo acoger otros problemas distintos a la elusión, como los conflictos aplicativos en torno al sentido interpretativo.²¹¹² Pese a ello,²¹¹³ FERREIRO, entendiendo que este tipo de cláusulas gravan economías de opciones, ha manifestado su conformidad

²¹⁰⁹ Decía el proyecto de ley ingresado al parlamento (luego modificado) lo siguiente: «Artículo 4 ter. Las leyes tributarias no podrán ser eludidas mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica. En caso de abuso nacerá la obligación tributaria correspondiente a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos. Para estos efectos, se entenderá que existe abuso cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios, incluyendo fusiones, divisiones, transformaciones y otras formas de reorganización empresarial o de negocios, en los que concurren las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso, y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios. El Servicio podrá declarar la existencia del abuso de las formas jurídicas a que se refiere este artículo, conforme a lo dispuesto en el artículo 4 quinquies.»

²¹¹⁰ VILAR MAYER, P. (2005), p. 31.

²¹¹¹ GARCÍA NOVOA, C. (2004), p. 333; para PALAO, además de ser amplia, carece completamente de precedente (normativo o doctrinal), y es inexpresiva y técnicamente tosca. PALAO TABOADA, C. (2003) (2009), p. 167.

²¹¹² TEJERIZO LÓPEZ, M. (2012), p. 113; y ESCRIBANO, F. (2012), p. 128 y 137.

²¹¹³ RUIZ ZAPATERO entendía que el artículo 24 de la Ley General Tributaria y el artículo 6.4. del Código Civil son normas jurídicas secundarias, es decir, aquellas que regulan otras normas, en este caso, para solucionar un conflicto de aplicación, no de normas incompatibles o de distinta jerarquía, sino de una «antinomia oblicua». RUIZ ZAPATERO, G. (1998), pp. 78-79.

con el nombre asignado: «el mayor mérito del artículo 15 Ley General Tributaria consiste, precisamente, en decir con toda claridad que su aplicación se prevé para resolver el posible conflicto que pueda producirse entre la norma aplicada por el contribuyente y la norma que hubiere aplicado el legislador si hubiere tenido presente el hecho realizado.»²¹¹⁴ Desde nuestra perspectiva, el reconocimiento de que existe un conflicto en la aplicación, si bien nos parece una acepción muy genérica al incluir varios fenómenos como los problemas interpretativos, calificativos o de determinación de hecho o de reglas, no es equivocado y refleja difusamente el problema jurídico del fraude de ley o el abuso de derecho, que es el conflicto entre aplicar la regla al caso, siendo que se trata de una situación cubierta por el significado de reglas (tributarias o comunes), o rechazar el amparo pretendido en razón de la anormalidad del caso. En suma, se trata de un término que, si bien apunta al elemento central, lo hace de modo muy genérico, siendo a nuestro juicio más claro usar el nombre de «cláusula general antiabuso o antielusiva», que da cuenta apropiada de la función de la regla.

La regla chilena utiliza una denominación más cercana a la alemana referida al «abuso de las formas jurídicas» que, como hemos sostenido, nos parece equivalente a fraude de ley y abuso de derecho, con énfasis en el uso del derecho a la libertad contractual y correspondiente a una denominación típica de una cláusula general antielusiva.

6.2. Hechos operativos o condiciones aplicativas

En España, otra alteración de la regla en comparación con las anteriores reside en la incorporación de descriptores como requisitos que permiten calificar la concurrencia de una situación como elusiva y que reúnen dos consideraciones básicas: la concurrencia de una ventaja tributaria y ciertos caracteres de los actos o negocios, cuales son: su impropiedad o artificiosidad y la falta de efectos económicos o jurídicos distintos a los meramente tributarios. Este doble carácter que exige la regla española venía siendo enunciado con anterioridad por distintos

²¹¹⁴ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2010), p. 215; replica BURLADA ECHEVESTE señalando que el conflicto se da entre el interés de ahorrar y el de maximizar la recaudación que el artículo 15 resuelve a favor de la potestad de la Administración. BURLADA ECHEVESTE, J. J. (2006), p. 44.

autores como CARRASQUER, quien indicaba como propiedades de la regla antielusiva la elección de una forma jurídica inadecuada a los fines económicos y que estuviera funcionalmente dirigida a la obtención del ahorro tributario, no pudiendo justificarse con razones económicas o extrafiscales (relevantes).²¹¹⁵

La regla chilena, si bien en su inicio contenía estas dos expresiones (era idéntica a la española, hasta que fue modificada durante su tramitación parlamentaria), dejó solo el requisito referido a los efectos jurídicos o económicos del acto o negocio, eliminando el del artificio o impropiedad.

6.2.1. La obtención de una ventaja fiscal

Ambos textos normativos expresan como primer requisito aplicativo la obtención de lo que llamamos un ahorro o ventaja tributaria.

La existencia de un derecho al ahorro fiscal,²¹¹⁶ sin perjuicio de intentos de negarlo,²¹¹⁷ constituye hoy una idea que es reconocida por amplios sectores de la doctrina.²¹¹⁸ Una temprana aceptación de la misma se encuentra en el derecho jurisprudencial de EE.UU, donde tanto en la sentencia de apelación redactada por el juez Learned Hand y luego en la sentencia emitida por la Corte Suprema, redactada por el juez Justice Shuterland, en el juicio Gregory vs Helvering (1935), en la que se indica que se permite arreglar los negocios de modo de pagar el menor impuesto posible sin poder obligar al contribuyente a elegir la vía jurídica más favorable al interés fiscal, no siendo un deber patriótico incrementar los impuestos propios.²¹¹⁹ En Inglaterra, en el juicio IRC vs Duque

²¹¹⁵ CARRASQUER CLARI, M. L. (2002), p. 229.

²¹¹⁶ Ver capítulo 1.4.3.4.2.

²¹¹⁷ RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G. (2004), pp. 10-11. Los contribuyentes no pueden elegir la carga tributaria haciendo abstracción de la capacidad económica que han demostrado, por eso no existe un derecho subjetivo al ahorro fiscal: la posibilidad de ahorrar será producto natural de que «el sistema tributario anude consecuencias tributarias a determinados hechos jurídicos». Así, el ahorro fiscal permitido es el que se incluye en la lógica de los incentivos-desincentivos expresamente contemplados. En otras palabras, el ahorro fiscal estará permitido cuando el legislador expresamente lo autorice.

²¹¹⁸ VILAR MAYER, P. (2005), p. 8; en Chile, MONTECINOS ARAYA, J. (2000), pp. 152, 153 y 155; ESPEJO POYATO I. (2008), p. 59, dice que se puede ahorrar impuesto y que en ello es legítimo ubicarse en Irlanda, pero no lo es hacer como que uno se establece ahí sin hacerlo en realidad.

²¹¹⁹ Ver <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html> «*The legal right of a taxpayer to decrease the amount of what otherwise would be his taxes, or altogether avoid them, by means which the law permits, cannot be doubted.*» En el mismo juicio, en su etapa de apelación se puede ver la famosa frase del juez Learned Hand, que indica: «*Any one may so arrange his affairs that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose that pattern*

de Westminster (1935), Lord Tomlin señaló la tan usada frase de que «cada hombre tiene la facultad de ordenar sus asuntos de modo que la carga impositiva asociada a ellos sea menor que la que sería si los ordenara de otra forma. (*Every man is entitled if he can to order his affairs so that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be*)».²¹²⁰

El Tribunal Constitucional español también lo reconoció en la sentencia 46/2000, al distinguir entre economías de opción deseadas y no deseadas, y luego en la sentencia 120/2005, al admitir la misma, así como varios fallos del Tribunal Supremo en los que se fija como límite la artificiosidad o impropiedad de sus actos (23 de mayo de 2016, rec 992/2014; 16 de marzo de 2014, rec. 1340/2011; y 22 de marzo de 2012, rec. 2293/2008).

A nivel de la Unión Europea el TJUE también lo ha reconocido señalando en sentencia de 21 de febrero de 2008, que existe un derecho al ahorro fiscal, esto es, a elegir una estructura de su actividad que limite su deuda tributaria,²¹²¹ ratificada luego en la STJUE de 22 de diciembre de 2010 (caso RBS).²¹²² En estos reconocimientos se recuerda que no existe nada especial, anormal o extraordinario en que un contribuyente confeccione sus negocios a objeto de obtener una ventaja tributaria.

Establecida la idea compartida y aceptada de la validez del ahorro tributario, corresponde continuar con los requisitos de las cláusulas generales antielusivas chilena y española, siendo el primero de ellos, como decíamos, la exigencia de la concurrencia de una ventaja tributaria o ahorro fiscal. El artículo 15 de la Ley General Tributaria amplió el espacio de aplicación de la regla, ya que no solo se produce en el supuesto de que lo evitado sea el hecho imponible, sino que incorpora la minoración de la *base o deuda tributaria*,²¹²³ de ahí que se

which will best pay the Treasury; there is not even a patriotic duty to increase one's taxes.» Disponible en <http://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/69/809/1562063/>.

²¹²⁰ Esta regla jurisprudencial fue alterada en el año 1982, en el fallo Ramsay vs Inland Revenue Commissioners. Ver PÉREZ ROYO, F. (2005), p. 13.

²¹²¹ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2008) *El abuso de derecho en el ámbito del IVA: una nueva precisión en la doctrina elaborada por la jurisprudencia comunitaria. Resolución comentada: STCE de 21 de febrero de 2008 (asunto C-425/06)*. En *Quincena Fiscal* (9), p. 65.

²¹²² FALCON Y TELLA, R. (2011). *El limitado alcance de la exigencia de un motivo económico distinto del ahorro fiscal: la necesidad de una cláusula antiabuso específica (STJ 20 mayo 2010, Zwijnenburg) y la posibilidad de aprovechar las ventajas derivadas de calificaciones «híbridas» en el IVA (STJ 22 diciembre 2010, RBS)*. En *Quincena Fiscal* (6), p. 11.

²¹²³ COLLADO YURRITA, M. Á. y PLATÓN GARCÍA, G. (2008), p. 79.

hable de ahorro en sentido amplio,²¹²⁴ en cualquier forma que minore el importe de la deuda. Existe en esta área una diferencia entre los textos: la regla chilena incorpora expresamente como ventaja fiscal el «diferimiento» del impuesto, caracterizado por no ocurrir una rebaja en la cantidad a ingresar en arcas fiscales, pero sí postergar el nacimiento de la obligación, expresión no contemplada en la regla española. Sin embargo, algunos entienden que el artículo 15 de la Ley General Tributaria se refiere a cualquier forma de ahorro no en virtud del párrafo primero, que describe las ventajas como disminuciones a la prestación, sino en el párrafo final, referido al efecto de la declaración en fraude, que es eliminar las ventajas fiscales obtenidas,²¹²⁵ de forma que se lee en el sentido de que cualquier ventaja fiscal, impacte o no en la suma del impuesto a pagar, como el diferimiento, significará una forma de ventaja tributaria y por lo mismo, analizable bajo el influjo del artículo 15 de la Ley General Tributaria.²¹²⁶

De inmediato hacer presente que la redacción de los textos da cuenta manifiestamente que no solo se produce elusión en el caso en que se evita el hecho imponible, sino también, en otras situaciones donde se aprovecha alguna regla que sirve para generar deducciones o imputaciones, no existiendo duda de que se incorporan ahorros fiscales alcanzables bajo la estrategia de captación de normas, como describíamos en el capítulo primero.²¹²⁷

En Chile, la regla es semejante a la española, ya que contiene la doble posibilidad de eludir mediante la evitación total o parcial del hecho imponible, o mediante la utilización de reglas, que disminuyan la base imponible o la obligación en las generalmente se aprovecha, por ejemplo, alguna regla de exención o de no sujeción.²¹²⁸ Asimismo, agrega una tercera posibilidad

²¹²⁴ BURLADA ECHEVESTE, J. L. (2006), pp. 45-47.

²¹²⁵ GARCÍA NOVOA, C. (2004), p. 389. No estamos de acuerdo con dicha tesis. Una cosa es entender la propiedad aplicativa y otra son los efectos, debiendo suponer que ambos se encuentran en línea, por lo que si el legislador considera ahorro solo el hecho de rebajar el monto de la prestación, es ello lo que debe tenerse como tal, que por lo demás es una forma de ventaja tributaria.

²¹²⁶ RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G. (2004), pp. 41-42.

²¹²⁷ Ver capítulo 2. 4.2.1.

²¹²⁸ Ver capítulo 5.I.1.4.4. En este se explica un caso en el que el contribuyente se ampara por colocación en una regla tributaria: aplica un régimen tributario 14 bis, que implicaba que el nacimiento de la obligación quedaría sujeto al momento en que se hicieran retiros por el monto de los mismos, postergando de esta forma el nacimiento de la obligación tributaria.

consistente en considerar como elusión el diferimiento en el nacimiento de la obligación.

6.2.2. Características del acto o negocio

Como señalábamos, el supuesto normativo o hecho operativo base que debe ocurrir es la existencia de una ventaja fiscal, a lo que, conforme dispone el artículo 15 de la Ley General Tributaria, se deben sumar otros dos aspectos: la concurrencia de actos o negocios que individualmente o en su conjunto sean *notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido* y que no resulten efectos jurídicos relevantes distintos al ahorro fiscal y a los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

La regla chilena, por su parte, solo requiere la exigencia de que concurren *actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios.*

Estos descriptores encuentran alguna raíz en el derecho alemán y en el principio de la «sustancia económica» construido por el derecho jurisprudencial anglosajón.²¹²⁹

6.2.2.1. Notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido

En Alemania desde hace largo tiempo se ha intentado combatir la elusión, primero mediante la llamada interpretación conforme a la realidad económica que se estableció en 1919. Dicha norma fue derogada en 1977 y reemplazada por una norma general antielusiva establecida en el artículo § 42 AO.²¹³⁰ Esta regla decía que «*la ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el derecho*». Para algunos autores representa la misma una proyección del abuso de derecho, donde el actuar abusivo se produce desde el derecho subjetivo que otorga la libertad de contratación, mientras que para otros es simplemente una expresión del

²¹²⁹ RUIZ ALMENDRAL, V. (2010), p. 44; GARCÍA NOVOA, C. (2004), p. 390; PÉREZ ROYO, F. (2005), p. 30.

²¹³⁰ PALAO propone que su antecedente se encuentra en el parágrafo 5 de la *Reichsabgabenordnung* de 1919. PALAO TABOADA, C. (2006) (2009), pp. 175-176.

fraude,²¹³¹ discusión a nuestro juicio innecesaria, ya que, como hemos señalado,²¹³² desde el derecho tributario y específicamente desde la elusión estas figuras son equivalentes, en cuanto intervienen en la decisión que niega el amparo normativo reclamado respecto de una regla de modo inmediato o mediato.²¹³³ El elemento clave es determinar en qué casos se produce abuso de configuración. KRUSE, indica que el artículo § 42 AO señala que frente al abuso debe aplicarse la forma jurídica adecuada, de modo que existe abuso cuando no se usa una forma jurídica adecuada al contenido económico representado en ella. Mediante esta forma inadecuada se trata de obtener un objetivo que directamente correspondería a otra forma o configuración.²¹³⁴ En este caso, tiene lugar un juicio determinante entre la adecuación de forma y resultado económico, entre el tipo utilizado y los efectos logrados, cuestión que se decide en la etapa aplicativa de la justificación no tributaria de la forma adoptada.²¹³⁵ La regla española parece importar en parte esta idea,²¹³⁶ si bien bastante matizada, ya que no implica un análisis definitivo en lo que algunos llaman «adecuación entre forma y fin económico».²¹³⁷

El texto normativo español utiliza dos términos para dar cuenta de la especialidad o extraordinariedad, señalando que el acto o los negocios deben ser *artificial* o *impropio*, a los cuales agregamos un tercer término, *inusual*. Este último, se obtiene de lo señalado en el número 3 de la regla (y también en la letra b) en cuanto, el efecto de la norma es aplicar el impuesto que corresponda a los negocios usuales, siendo así, a contrario, el negocio cuestionado, lógicamente habría tenido el carácter de inusual; sin embargo, este término debe ser usado de modo más bien ilustrativo y no aplicativo dada la historia de la ley, donde el texto definitivo expulsó este concepto, que se encontraba en el

²¹³¹ Ver GODOI, M. S. (2005), p. 142.

²¹³² Capítulo 6.1.

²¹³³ PALAO, a pesar de negar la igualdad entre abuso de derecho y fraude, estima que sí se pueden mirar como figuras semejantes en cuanto el resultado obtenido sea un resultado no amparado por el sistema jurídico. PALAO TABOADA, C. (2001) (2009), p. 131.

²¹³⁴ KRUSE, H. (2001). pp. 596-597. Coloca como forma abusiva las donaciones conexas donde el donante dona a sus hijos y a su cónyuge y esta, a su vez, a los hijos.

²¹³⁵ RUIZ ALMENDRAL, V. (2010), p. 44; COLLADO YURRITA, M. Á. y PLATÓN GARCÍA, G. (2008), p. 85.

COLLADO YURRITA, M. Á. y PLATÓN GARCÍA, G. (2008), p. 77.

²¹³⁷ RUIZ ALMENDRAL, V. (2010), p. 44; COLLADO YURRITA, M. Á. y PLATÓN GARCÍA, G. (2008), p. 85.

proyecto,²¹³⁸ reemplazándolo por el de artificioso, lo que habría obtenido el beneplácito de la doctrina, según indican algunos autores.²¹³⁹

«Impropio» incluye entre sus significados «falta de las cualidades convenientes según las circunstancias / ajeno a una persona, cosa o circunstancia, o extraño a ellas». «Artificioso» se define como «algo poco espontáneo, sin naturalidad / falso, ficticio, artificial / elaborado con artificio, arte y habilidad». A su vez, «artificial» lo entendemos como «hecho por mano o arte del hombre / no natural, falso / producido por el ingenio humano / disimulado, cauteloso». «Inusual» se precisa como «no usual, infrecuente». A su vez «usual» es «común o habitual»; y «frecuente» se concreta como «repetido a menudo / usual, común».²¹⁴⁰

Si bien las palabras «artificio» e «impropio» están separadas por la disyunción «o», entendiéndose que se conforma el hecho cuando ocurre una u otra, existe cierta reiteración en el significado de fondo, sin perjuicio de los distintos énfasis que cada uno de estos términos pueda hacer.

Lo extraordinario o especial viene dado genéricamente por lo que se acostumbra que se haga en relación a la búsqueda de determinados resultados, lo que FERREIRO identifica como normalidad en el uso para conseguir determinados resultados concretos que en el caso se persiguen.²¹⁴¹

Lo impropio está dado por la falta de cualidades que hace que un acto o negocio resulte extraño, así como inusual. En efecto, conforme a ello el juicio tiene que ver con un acervo compartido de lo que comúnmente debe hacerse y ocurrir para alcanzar los resultados que se obtuvieron; así, no se espera como cualidad asociada a un acto o contrato que una de las personas genere una

²¹³⁸ Artículo 15 del anteproyecto: Se entenderá que existe abuso en la aplicación de la norma tributaria cuando los obligados tributarios eludan total o parcialmente la realización del hecho imponible o minoren la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente “inusuales” o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.»

²¹³⁹ MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), p. 294; LÓPEZ TELLO, J. (2003), p. 50.

²¹⁴⁰ Todas las definiciones fueron extraídas desde RAE (2014).

²¹⁴¹ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2003) *El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el anteproyecto de la ley general tributaria*. En: AA.VV. (2012) *La derrota del derecho y otros estudios comentados del profesor Dr. José Juan Ferreiro Lapatza. Libro homenaje*. Madrid: Marcial Pons, pp. 376-378; en parecido sentido, GARCÍA NOVOA, C. (2004), p. 371.

pérdida apriorísticamente, que una sociedad tenga una vigencia de horas o pocos días o la existencia de donaciones sucesivas. Todo ello es extraño o ajeno a lo que se acostumbra, artificioso, porque carece de naturalidad y se aprecia como algo enmarañado, liado, carente de simplicidad o de normalidad. Desde esta visión, más que la relación entre forma adecuada y resultado acorde a dicha forma, el acento está en el carácter anormal o extraño de la configuración, donde esta apreciación muchas veces tendrá que hacerse usando como parámetro el resultado alcanzado.

Se debe excluir la idea de frecuencia como lo repetido. El decisor no puede aceptar esta idea porque el legislador la descartó al sustituir la palabra «usual» por «artificio», pero también porque la frecuencia es una medida estadística que no da cuenta de las alternativas comunes que existen en el Derecho ni de los cambios propios de preferencias (coyunturas). De hecho, si se considerará lo infrecuente como artificioso frenaría el desenvolvimiento y desarrollo del Derecho, manifestados en la palabra, «innovación», propios de nuestra sociedad moderna, dinámica, plural y cambiante.²¹⁴² No obstante lo dicho, la noción de frecuencia, esta naturalmente incorporado en la idea de normalidad de uso, efectivamente una manera como algo puede ser catalogado como normal o natural es por su frecuencia de uso, por lo cual, al excluir este significado, se hace en el sentido, que ello no sea lo esencial en la determinación, reconociéndole si la posibilidad de informar, la idea del uso normal.

Otra posibilidad sería entender el significado por el lado de lo doble, disimulado o ficticio, matiz recogido por cierta parte de la doctrina.²¹⁴³ A nuestro juicio, esta acepción también debe rechazarse. Si existe falsedad, disimulo o doblez, conllevaría un juicio definitivo sobre el acto o contrato. En efecto, tales adjetivos atribuyen al acto un contenido distinto al expresado, oculto, y se acercan a una posición definitiva y conclusiva de una conducta que toca otra realidad. Esta postura se asimila a la falta de causa que vimos anteriormente²¹⁴⁴

²¹⁴² En sentido crítico a la idea de frecuencia, ver KRUSE, H. (2001), pp. 599-600; RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G. (2004), p. 38; LÓPEZ TELLO, J. (2003), pp. 49-50; GARCÍA NOVOA, C. (2004), pp. 351-352; MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), p. 294.

²¹⁴³ RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G. (2004), p. 39.

²¹⁴⁴ La artificialidad o impropiedad de un acto, negocio o conjunto de actos analizado conforme a la finalidad para la que el Derecho regula el correspondiente tipo negocial, se trata de un análisis causal del negocio. PALAO TABOADA, C. (2006) (2009), p. 176.

y termina por disolver las cláusulas generales antielusivas en la simulación, en la interpretación o en la calificación, basándose en la primacía de una supuesta sustancia material por encima de la realidad institucional del Derecho, que se explica en cuanto tal y no en razón de lo útil o de lo justo. Esta perspectiva está influida por la norma alemana del artículo § 42 AO, que plantea en términos genéricos la existencia de un abuso de configuración condicionado fundamentalmente por las formas utilizadas (tipos jurídicos) en cuanto su avenencia al contenido o resultado económico para ella representado, caracterizando el acto artificioso como el que obtiene un objetivo que correspondería a otra forma o configuración, en una ligazón forzada de tipos y resultados económicos.²¹⁴⁵

En estas dos posibilidades, lo impropio o artificioso como lo infrecuente o la falta de concordancia entre forma (tipo) y resultado,²¹⁴⁶ la actividad aplicativa sería mecánica y sería mejor determinarla usando un ordenador (básico por lo demás), negando así una de las características naturales del sistema normativo y, en general, del objeto regulado por el Derecho: la realidad. Pretender una conexión típica (legal) entre forma y resultado o entre frecuencia y uso de las formas niega la circunstancia natural de que existen distintas maneras para llegar a un mismo o análogo resultado que reconoce la libertad como posibilidad de opción que sustenta nuestro Estado democrático de derecho.

Por otra parte, lo impropio o lo artificioso entendido como anormalidad de uso permite mantener una unidad de soluciones aplicativas exigidas a los conceptos jurídicos indeterminados²¹⁴⁷ ubicados en la esfera del derecho público²¹⁴⁸ que no se presentaría en caso de que se asumiera la falta de adecuación como anormalidad en la causa, en la cual existe una variante objetiva

²¹⁴⁵ GARCÍA NOVOA, C. (2004), pp. 70-71; KRUSE, H. (2001). pp. 596-597.

²¹⁴⁶ GARCÍA NOVOA, C. (2004), pp. 387-388, para quien será la Administración quien debe resolver si existe un desajuste entre negocio típico y finalidad típica de la figura contractual empleada.

²¹⁴⁷ En estos la regla es vaga intencionalmente, a objeto de que el operador realice dentro de un estándar un enjuiciamiento de tipo restringido, transformándose en cooperador de la actividad legislativa en cuanto que va concretando (dando sustancia) el estándar que ha fijado el texto, que de precisarse, podría quedar obsoleto o muy limitado y así adaptarse a la solución. MACCORMICK, N. (2007), p. 50; y SAINZ MORENO, F. (1976). *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*. Madrid: Civitas, p. 194.

²¹⁴⁸ TORREGROSA CARNÉ, M. D. (2003) *Técnicas procedimentales alternativas en los supuestos de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados*. En ARMENTA, T. y otros. *Alternativas convencionales en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, p. 241.

(tipo) y otra subjetiva (motivos) y en la que la concepción objetiva construye distintas finalidades según el significado que se le atribuya a la idea de fin, pudiendo ser práctico, la razón económica jurídica o la función económica social.²¹⁴⁹

Desde nuestro punto de vista, lo artificioso o impropio es meramente un aspecto indiciario, es decir, pone en sospecha dicha configuración jurídica, individual o compleja. Si el acto o negocio artificioso o impropio puede justificarse en razón de circunstancias no fiscales, sucederá que la configuración no merecerá reproche. Esto es tan evidente que quienes sostienen que lo conclusivo es el carácter de impropio o artificial, entienden que dentro de ello se incluye la falta de justificación no tributaria del acto o negocio individual o conjuntamente considerados²¹⁵⁰ o la finalidad de eludir la norma tributaria.²¹⁵¹ Insistimos, este carácter pone el acto bajo sospecha, pero por sí solo no es capaz de determinar una extraordinariedad suficiente para derrotar la presunción de aplicabilidad de la regla de cobertura, requiriendo usar otra consideración para emitir un juicio final. De esta manera, la impropiedad o artificio no funciona como juicio definitivo, al contrario de lo que pareciera decir el texto establecido en la disposición alemana.

El texto gradúa el rigor en la comprobación del supuesto de hecho²¹⁵² al agregar el término «notorio», exigiendo un alto grado de precisión que implica que el carácter artificioso o impropio del acto o negocio, individualmente o en su conjunto, sea público, claro, evidente o que no suscite dudas,²¹⁵³ lo que significará un umbral alto de valoración de la anormalidad del caso.

Por último, la regla considera la artificiosidad del acto o negocio no solo individualmente, sino también en su conjunto, en cuanto que una serie de operaciones cobra sentido unitario en razón de las ventajas económicas fiscales

²¹⁴⁹ Ver capítulo 6.3.2.3.2.

²¹⁵⁰ CALVO entiende que lo que caracteriza a la regla es su carácter impropio o artificioso, agregando que este aparece si la única consecuencia es el ahorro fiscal. CALVO VÉRGEZ, J. (2007), p. 26.

²¹⁵¹ RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G. (2004), p. 39.

²¹⁵² SAINZ MORENO, F. (1976), p. 206.

²¹⁵³ Podemos usar a este respecto las ideas que PÉREZ ÁLVAREZ da al intentar limitar el recurso interpretativo sociológico, señalando que este procede en situaciones notorias y generales, esto es, reconocidas públicamente. PÉREZ ÁLVAREZ, M. A. (2011). *Aplicación de las normas jurídicas*. En CAÑIZARES, A. (dir.). *Código Civil comentado, vol. I*. Madrid: Civitas, Thompson Reuters, p. 60.

obtenidas, pudiendo la Administración desconsiderar pasos intermedios si se comprueba que su objetivo era fiscal. De este modo se incorpora la llamada doctrina *step transactions*,²¹⁵⁴ elaborada en el caso *Minnesota Tea Corporation vs Helvering* (1938)²¹⁵⁵ que se introduce como desarrollo de la doctrina de la «sustancia económica» generada a partir del asunto *Gregory vs Helvering* (1935).

En suma, desde nuestra perspectiva, el primer antecedente de lo extraordinario o especial del caso en relación a la regla de amparo es que resulte ser notoriamente artificioso o impropio. No lo llevamos al campo de la discordancia entre forma y resultado, sino que simplemente nos referimos a aquello que aparece notoriamente anormal al uso, lo que no constituye un juicio definitorio que determina la aplicación de la regla, sino que actúa como mero índice.

6.2.2.2. Ausencia de efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal

Tanto la regla española antielusiva como la chilena poseen un hecho operativo común, con apenas unos matices de diferencia, referido a la justificación de la configuración. En España el texto plantea «que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios», mientras que en Chile señala que se considerarán como configuración abusiva «los actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso».

La doctrina española ha señalado que mediante este texto se incorpora el pragmatismo anglosajón recogido en un test de evaluación, referido a la ausencia de efectos relevantes distintos al ahorro fiscal, la cual se ubica en las

²¹⁵⁴ RUIZ ALMENDRAL, V. (2010), p. 90; PALAO TABOADA, C. (2002) (2009) *Los «motivos económicos válidos» en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales*. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, p. 219.

²¹⁵⁵ Sentencia disponible en <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/302/609/case.html>. En ella se plantea la posibilidad de que la Administración desconozca los pasos intermedios realizados por el contribuyente si estos son artificiales. Se basa este fallo en el de *Gregory vs Helvering* y fue redactado por el mismo juez, Justice Sutherland.

llamadas doctrinas antielusión fiscales de la «sustancia económica» elaboradas y construidas por las sentencias de los tribunales de Estados Unidos.²¹⁵⁶ El inicio de esta doctrina se encuentra en el conocido caso Gregory vs Helvering (1935),²¹⁵⁷ juicio en el que el tribunal de segunda instancia –redactor juez Learned Hand–, ratificado por la Corte Suprema de los Estados Unidos –redactor juez Justice Shuterland–, entendió que el actuar en «reorganizaciones» debe ser verdadero, es decir, la reorganización debe realizarse por motivos relacionados a la conducción de la empresa y no por simples incidentes efímeros destinados, en el caso, a transferir acciones a objeto de ahorrar impuestos.²¹⁵⁸ En Inglaterra solo en el año 1982, con el fallo Ramsay vs Inland Revenue Commissioners,²¹⁵⁹ la House of Lords recogía la idea de que si bien un conjunto de negocios pueden

²¹⁵⁶ PÉREZ ROYO, F. (2012), p. 385; PALAO TABOADA, C. (2002) (2009), pp. 209-213; RUIZ ALMENDRAL, V. (2010), p. 37; PÉREZ ROYO, F. (2005), p. 30; MARTÍN LÓPEZ, J. (2013) *La doctrina estadounidense de la sustancia económica como norma general antiabuso en materia tributaria: análisis jurídico de su codificación*. En *Revista Española de Derecho Financiero* (157), pp. 108 y ss; LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. (2011). *Las doctrinas judiciales norteamericana de anti-abuso fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la doctrina sobre la sustancia económica) y la doctrina sobre acuerdos artificiales aplicables en la Unión Europea*. En *Quincena Fisca.* (21), pp. 100 y ss; CALDERÓN CARRERO, J. M. (2010). *La codificación de la «doctrina de la sustancia económica» en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el «sustancialismo»*. En *Quincena Fiscal* (15-16), pp. 42 y ss.

²¹⁵⁷ Sentencia disponible en <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html>. El caso fue el siguiente :la señora Gregory era la única accionista de la sociedad United Mostage Corporation, la cual era dueña de mil acciones de la sociedad MSC Monitor Securities Corporation. Existía la posibilidad de vender, lo que generaría una ganancia significativa que tributaría como distribución de dividendos conforme a las normas generales del impuesto a la renta en Estados Unidos. Al amparo de la legislación específica de reorganizaciones societarias, y a fin de evitar el impuesto –según determinaron los tribunales de Estados Unidos–, la sociedad UMC constituyó una nueva sociedad, Averill (18 de septiembre de 1928), y aportó como capital las mil acciones de MSC. Acto seguido, se transfiere la titularidad de las acciones de la nueva compañía Averill a la señora Gregory, quien liquida dicha sociedad y se hace dueña del patrimonio consistente en las mil acciones de MSC. Posteriormente la señora Gregory vende las mil acciones de MSC y tributa con gravamen especial muy inferior al general.

²¹⁵⁸ «*When subdivision (B) speaks of a transfer of assets by one corporation to another, it means a transfer made "in pursuance of a plan of reorganization" [§ 112(g)] of corporate business, and not a transfer of assets by one corporation to another in pursuance of a plan having no relation to the business of either, as plainly is the case here. Putting aside, then, the question of motive in respect of taxation altogether, and fixing the character of the proceeding by what actually occurred, what do we find? Simply an operation having no business or corporate purpose -- a mere device which put on the form of a corporate reorganization as a disguise for concealing its real character, and the sole object and accomplishment of which was the consummation of a preconceived plan, not to reorganize a business or any part of a business, but to transfer a parcel of corporate shares to the petitioner. No doubt, a new and valid corporation was created. But that corporation was nothing more than a contrivance to the end last described. It was brought into existence for no other purpose; it performed, as it was intended from the beginning it should perform, no other function.*»

²¹⁵⁹ Este fallo de la Cámara de los Lores alteró el principio que sobre esta materia había consagrado el fallo IRC vs el duque de Westminster en 1935. Esta última sentencia consagra el derecho a ordenar los asuntos de la manera que sea más conveniente para que la cantidad a pagar al Fisco sea la menor posible, siempre que lo que se hiciera fuera real.

ser reales, también podrán ser considerados fiscalmente ineficaces en razón de su artificialidad.²¹⁶⁰

El problema de la llamada doctrina de la «sustancia económica» es que no posee un único sentido, sino que en su interior se ubican distintas construcciones jurídicas, sin contornos claros y no completamente distinguibles unas de otras.²¹⁶¹ Siguiendo a LAMPREAVE,²¹⁶² discernimos las siguientes elaboraciones en su interior: a) *The economic substance*:²¹⁶³ caracterizada por considerar como situación elusiva aquella en que la operación carecía de beneficios económicos más que los fiscales (consideración objetiva) y en que el contribuyente no pueda probar que tenía motivos económicos distintos de la obtención de la una ventaja fiscal (consideración subjetiva);²¹⁶⁴ b) *The substance over form doctrine*:²¹⁶⁵ doctrina de la sustancia sobre la forma, en la cual las operaciones deben evaluarse considerando el fondo (la verdadera naturaleza de la operación) y no la forma; c) *The step transaction doctrine*:²¹⁶⁶ doctrina de transacciones por pasos en la que se ordena analizar los negocios considerando las diversas etapas de la operación hasta finalizarla de modo unitario, con lo cual se pretende que el aplicador analice el conjunto del entramado y no sólo cada

²¹⁶⁰ Sentencia disponible en <http://www.uniset.ca/other/css/1982AC300.html>. Sobre el tema, ver GODOI, M. S., (2005), pp. 177-180; otros fallos semejantes citados por estos autores: *Burmah oil Company Ltd* (1981), *Furnis vs Dawson* (1982), *Pepper vs Hart* (1990), y *Westmoreland* (2001). Ver PÉREZ ROYO, F. (2005), pp. 13-15 y 29; PALAO TABOADA, C. (2002) (2009), pp. 209-213; CALDERÓN CARRERO, J. M. (2010), p. 43.

²¹⁶¹ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. (2011), p. 99; y CALDERÓN CARRERO, J. M. (2010), p. 40.

²¹⁶² LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. (2011), pp. 93-99.

²¹⁶³ Ver ROSEMBUJ, T. (2008), pp. 25-28; MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), pp. 298-302.

²¹⁶⁴ MARTÍN LÓPEZ distingue que antes de la incorporación de la regla antielusiva en el sistema normativo de Estados Unidos, ocurrida a principios de 2010, se distinguían tres grandes corrientes dentro de la jurisprudencia norteamericana en orden a evaluar si la situación era elusiva o no: la primera corriente la denomina conjuntiva, caracterizada por que se considera el acto como no elusivo, pues se producen efectos distintos de los tributarios (consideración objetiva) y existe un propósito comercial (consideración subjetiva): la tesis disyuntiva, en la que bastaba con la concurrencia de una de las dos consideraciones para considerar la operación como válida tributariamente; y la unitaria o flexible, en la cual se consideraba que estos aspectos no eran los únicos factores a considerar en la determinación de la validez tributaria de la configuración, sino que cada operación debía analizarse global e individualmente. La codificación significó el triunfo de la posición acumulativa, donde el acto será considerado regular solo si posee una sustancia económica y un motivo económico distinto del tributario. MARTÍN LÓPEZ, J. (2013), pp. 111-119 y 129; LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. (2011), pp. 102-105.

²¹⁶⁵ *Commissioner vs Court holding Co.*, 324 US.331 (1941).

²¹⁶⁶ Caso *Minnesota Tea Corporation vs Helvering* (1938). Sentencia disponible en <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/302/609/case.html>. En ella se plantea la posibilidad de que la Administración desconozca los pasos intermedios realizados por el contribuyente si estos son artificiales. Se basa este fallo en el de *Gregory vs Helvering* y fue redactado por el mismo juez, Justice Sutherland.

operación singular; d) *The Subjective Business Purpose doctrine* o doctrina del propósito de negocios: considera como artificiales aquellas transacciones que no tengan un motivo o propósito negocial (por lo tanto, están realizadas con la intención de burlar el impuesto o, en su sentido inverso, , carecen de un fin económico o jurídico); y e) *The sham transacción doctrine*:²¹⁶⁷ doctrina de transacciones simulada en la cual se puede desatender aquellos negocios en que no existe sustancia, dado que son simulados o falsos.

Como señalábamos, una parte de la doctrina española ha trasladado esta falta de determinación proveniente de Estados Unidos al análisis del artículo 15 de la Ley General Tributaria, reproduciendo las mismas ambigüedades y confusiones provenientes del quehacer jurídico de Estados Unidos.

Algunos autores entienden que el artículo 15 de la Ley General Tributaria, en su segunda condición aplicativa, se funda en la doctrina del *business purpose* que, como indica LAMPREAVE, apunta a razonar que el motivo económico que existe detrás de la configuración es un «escrutinio judicial subjetivo».²¹⁶⁸ Así, si el motivo del contribuyente es exclusiva o prevalentemente fiscal, se está ante una situación elusiva, pero si además existen otros fines económicos, como la búsqueda de beneficios operacionales, captura de nuevos mercados, reorganizaciones, abaratamiento de costos, etc., se trataría de una actuación acorde con el sistema normativo.

Esta doctrina se funda en la consideración jurídica de la motivación del sujeto, chocando con las clásicas discusiones y problemáticas que esta posición

²¹⁶⁷ El caso *Knetsch vs United States* (1960) introduce esta doctrina. La Corte consideró que en la operación no existía sustancia real (era una simulación) más que la obtención de una rebaja tributaria. El señor Knetsch contrajo un crédito con una compañía de seguros que le permitía rebajar de su base imponible los intereses pagados en el crédito. Ese dinero no se le entregó, pagándose con él una prima de seguros por ruina familiar. Entre el monto del crédito y el valor de las primas existía una diferencia a favor de la compañía de seguros que el señor Knetsch pagaba. La Corte resolvió que era un montaje destinado a obtener un beneficio tributario (no existía ni crédito ni póliza de seguros) y la diferencia constituía el *fee* de la compañía por prestarse a realizar esta operación. «*For it is patent that there was nothing of substance to be realized by Knetsch from this transaction beyond a tax deduction. What he was ostensibly "lent" back was in reality only the rebate of a substantial part of the so-called "interest" payments. The \$91,570 difference retained by the company was its fee for providing the facade of "loans" whereby the petitioners sought to reduce their 1953 and 1954 taxes in the total sum of \$233,297.68. There may well be single premium annuity arrangements with nontax substance which create an "indebtedness" for the purposes of § 23(b) of the 1939 Code and § 163(a) of the 1954 Code. But this one is a sham*». La sentencia está disponible en <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/364/361/case.html>

²¹⁶⁸ ROSEMBUJ, T. (2008), p. 25.

conlleva: los problemas probatorios que significa demostrar un ánimo; la consideración de legitimidad del motivo ahorro fiscal; y la irrelevancia para el derecho de las motivaciones.²¹⁶⁹ Aplicar esta concepción motivacional de las cláusulas antiabusos no es otra cosa que reinstalar una concepción subjetiva, algo que ya revisamos a propósito del fraude de ley y el abuso del derecho, y que, además de las dificultades señaladas, termina por disolver el abuso del derecho dentro de la responsabilidad extracontractual, y el fraude de ley, dentro de los actos *contra legem*, por falta de causa o causa ilícita.²¹⁷⁰

Tan patente son las dificultades que esta doctrina presenta que la doctrina que lo sostiene intenta objetivar la doctrina del *business purpose* apuntando ya no a la intención, sino a la justificación del negocio, poniendo el énfasis en la idea del «propósito negocial». Como dice PALAO, «motivo» y «propósito» son semejantes a la idea continental de «causa» y «motivo», donde el motivo de reducir los impuestos es irrelevante, mientras que lo trascendente es la ausencia de una finalidad (económica) que dé sentido a la operación.²¹⁷¹ De hecho, para quienes sostienen esta tesis, de no establecer esta diferencia (motivo-fin), la aplicación de la cláusula general supondría una lucha entre el fraude y la imaginación de los contribuyentes, que intentarían buscar motivos económicos o jurídicos que justifiquen sus operaciones.²¹⁷²

En definitiva, el aterrizaje de la doctrina del *business purpose* como condición aplicativa se hace modificando su esencia subjetiva y objetivándola hacia un fin, por lo cual, si bien la regla pareciera recoger esta doctrina, en estricto rigor y conforme indican algunos autores, podría existir influencia, pero no similitud.²¹⁷³

Otra postura respecto al sustancialismo norteamericano consiste en entender que se consagra la idea de «sustancia económica» entendida como «realidad económica», es decir, la condición aplicativa reconocería la doctrina *substance over form* y, en cierto sentido, la *sham*. En ambas existiría una

²¹⁶⁹ MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), p. 309.

²¹⁷⁰ Ver capítulo 4.II.3.3. y I.2.1.

²¹⁷¹ PALAO TABOADA, C. (2002) (2009), pp. 213 y 220. ESPEJO POYATO I. (2008), pp. 57 y 61.

²¹⁷² RUIZ ALMENDRAL, V. (2010), p. 39.

²¹⁷³ Ver MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), pp. 308-313; GARCÍA NOVOA, C. (2004), p. 390; y ROSEMBUJ, T. (2008), p. 25.

discordancia entre la forma y la realidad económica, lo que en nuestro derecho continental conduce al problema de la falta de causa como sinónimo de configuración elusiva. Metodológicamente, esta doctrina ocupa la interpretación y calificación, económica²¹⁷⁴ fijando el sentido del texto o calificando los hechos, no conforme los presupuestos legales sino conforme a la realidad económica, que actúo como causa de la regla o la realidad económica que subyace en la operación. Significativo es que el resultado será la discordancia entre forma adoptada y sustancia cuestión que en las situaciones donde se estima que no existe negocio alguno, se confunde²¹⁷⁵ simulación con fraude a la ley o abuso del derecho.²¹⁷⁶

Nuestra interpretación es distinta, la regla intenta objetivizar la condición aplicativa, colocándose el centro en la falta de efectos relevantes económicos o jurídicos distintos de los tributarios, donde la intención o motivo del contribuyente no concurre como elemento central. Obviamente en un juicio, la intención y el fin que persigue el contribuyente podrán ser objeto de debate y podrán ser relevantes, pero no lo central, lo que importa es la falta de sustancia económica en sentido objetivo.

A este respecto, es conveniente extrapolar el componente objetivo que la doctrina anglosajona de la «sustancia económica» ha elaborado y que hoy se encuentra codificada en la sub-sección 7701 (o)(1)(A) del *Internal Revenue Code*,²¹⁷⁷ caracterizada por enjuiciar si la operación *cambia de modo significativo la posición económica del contribuyente*.²¹⁷⁸ Esta doctrina pide al aplicador del derecho que efectúe un análisis de los efectos económicos de la transacción, no de los motivos. Al igual que en las reglas chilena y española, la norma

²¹⁷⁴ Ver MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), pp. 302-305; PALAO TABOADA, C. (2002) (2009), p. 209.

²¹⁷⁵ Ver capítulo 6.4.

²¹⁷⁶ RUIZ ALMENDRAL, V. (2010), pp. 45-46; GODOI, M. S. (2005), p. 54, quien entiende que si la simulación se produce por falta de causa es difícil separar una y otra conducta. Diferente es la postura de PALAO, quien no iguala ambas categorías, sino que interconecta la aplicación en un sentido inverso, implicando que la restricción en el uso de una expande la otra y viceversa, siendo su delimitación difícil. PALAO TABOADA, C. (2006) (2009), pp. 187-188.

²¹⁷⁷ «New § 7701(o) reads as follows: (o) Clarification of Economic Substance Doctrine- (1) APPLICATION OF DOCTRINE- In the case of any transaction to which the economic substance doctrine is relevant, such transaction shall be treated as having economic substance only if-- (A) the transaction changes in a meaningful way (apart from Federal income tax effects) the taxpayer's economic position, and (B) the taxpayer has a substantial purpose (apart from Federal income tax effects) for entering into such transaction.»

²¹⁷⁸ ROSEMBUJ, T. (2008), p. 26; MARTÍN LÓPEZ, J. (2013), pp. 108 y ss.; LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. (2011), pp. 100 y ss.; CALDERÓN CARRERO, J. M. (2010), pp. 42 y ss.

norteamericana utiliza un término jurídico indeterminado, el de «significativo», que es equivalente al término «relevante» usado por las normas chilena y española (nótese que uno de sus sentidos es «significativo», siendo otros «sobresaliente, destacado, importante»). Como dice GARCÍA NOVOA, esto implica que los efectos jurídicos o económicos de la operación posean una cierta entidad y quien juzgue deberá valorar si dichos efectos alcanzan el umbral de importancia o de impacto que prescribe el texto.²¹⁷⁹

En la jurisprudencia de Estados Unidos no existe acuerdo respecto de los rasgos que implican que una operación carezca de sustancia económica, en un sentido objetivo.²¹⁸⁰ La literatura jurídica ha recogido varias de ellas, la más usada y trascendente sería el *pre tax profit*.²¹⁸¹ Este test considera como punto de partida válido una expectativa real o potencial de obtener beneficios económicos, esto es, , si los beneficios esperados (fundadamente) antes de impuestos son sustantivos al compararlos con los beneficios netos postimpuestos, determinando de esta forma el tamaño de la incidencia tributaria con el económico.²¹⁸² Desde luego, las operaciones en las que no se esperaba ganancia, sino pérdida, carecen de sustancia económica.²¹⁸³

Otro criterio de análisis es la asunción del riesgo, esto es, si la operación no incorpora este elemento común y ordinario al quehacer económico - comercial inserto en una economía de libre mercado, si este, está ausente, constituye un indicio de carencia de sustancia.²¹⁸⁴

Pese a que la concurrencia de un beneficio esperado es el criterio usado mayoritariamente, también se puede establecer la sustancia económica usando otros parámetros, es decir, elementos de juicio distintos que permitan demostrar el cambio en las condiciones económicas del contribuyente, dentro de las cuales

²¹⁷⁹ GARCÍA NOVOA, C. (2004), p. 376.

²¹⁸⁰ MARTÍN LÓPEZ, J. (2013), p. 131.

²¹⁸¹ MCMAHON, M. (2010) *Living with (and Dying by) the Codified Economic Substance Doctrine*. En *University of Florida Levin College of Law Research*, pp. 13 y 14. Disponible en: <http://www.papers.ssrn.com>

²¹⁸² MCMAHON, M. (2010), pp. 16-17; LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. (2011) p. 107; MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), pp. 300-301.

²¹⁸³ MARTÍN LÓPEZ, J. (2013), pp. 131-133.

²¹⁸⁴ MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), p. 301. ROSEMBUJ, T. (2008), p. 26.

se señalan, a modo de ejemplo, operaciones cuyo fin es posicionar un mercado o reorganizaciones empresariales.²¹⁸⁵

En suma, el supuesto normativo objetivo impuesto por la regla de EE.UU. permite analizar como circunstancias relevantes los efectos económicos, valorándolos conforme a ciertas ideas comunes sobre la actividad empresarial, principalmente que la misma está dirigida a la obtención de lucro, por lo que, los actos o negocios celebrados por los actores económicos se dirigirán naturalmente hacia ese cometido, lo que se traduce en un potencial o efectivo cambio significativo de la posición económica del contribuyente. En este esquema, no existe análisis de los motivos, ni tampoco la congruencia de la sustancia con la forma jurídica escogida, sino que se centra en el análisis del caso desde la lógica de la racionalidad económica de los sistemas de mercados.²¹⁸⁶

Creemos que este es el enfoque que incorpora la regla española, seguida luego por la chilena, en cuanto requieren un análisis de los efectos de la operación, el que según el modelo de la doctrina objetiva de la sustancia económica se traduce en la concurrencia de un cambio sustancial en la posición económica del contribuyente. Será este el criterio de anormalidad que contribuirá a determinar si una regla tributaria cuyo amparo se reclama será aplicable o no.

6.2.2.3. Normas de resguardo y jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como razones a favor de la derrotabilidad

En Chile el artículo 4 ter del CT introduce expresamente la noción de economía de opción, afirmando que es «legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria», Dejando de esta manera a salvo de la calificación de abusivos, de aquellos actos o negocios que generen ventajas tributarias, «siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria».

En España, en parecido sentido la doctrina ha expresado un requisito justificatorio, es decir, una situación donde, a pesar de encontrarse en las

²¹⁸⁵ MCMAHON, M. (2010), pp. 13-14; MARTÍN LÓPEZ, J. (2013), pp. 132-133; CALDERÓN CARRERO, J. M. (2010), p. 53.

²¹⁸⁶ ROSEMBUJ, T. (2008), p. 26.

hipótesis de la regla antielusiva, esta no podrá aplicarse. El caso es que exista una norma tributaria «que tipifique o contemple, incluso de modo implícito, el acto o negocio efectivamente realizado por los sujetos interesados».²¹⁸⁷ Como dicen algunos autores, el artículo 15 de la Ley General Tributaria no autoriza a llenar lagunas ni subsanar defectos, «por ello, si el acto realizado por las partes está protegido, incluso por el silencio del ordenamiento, no puede hablarse de fraude legal».²¹⁸⁸

En otras palabras, la ley y la doctrina agregan un espacio de protección o resguardo, que es aquel en el que el sistema normativo, expresa o tácitamente, admite actuaciones cuyos efectos jurídicos o económicos, pueden explicarse principalmente en razones de ahorro fiscal. Esta situación, a nuestro juicio, actúa como un argumento a favor de la tesis de la derrotabilidad, en cuanto, demuestra que la regla antielusiva no es conclusiva, debiendo en algunas ocasiones acudir otras razones que termina por negar el amparo requerido.

Hemos distinguido dos formas de generar ahorro tributario; una evasiva, donde el amparo reclamado por el contribuyente reside en reglas principalmente no tributarias, y otra captativa, en que el amparo reclamado recae en reglas tributarias, expresa o implícitamente.

Si afirmamos que es solo la regla antielusiva la que sostiene la declaración de elusión, existiendo normas que actúan como excepción, excluyendo la aplicación, las estrategias captativas funcionarían en la lógica del todo o nada, en la que ubicado el sujeto en los hechos operativos de la regla prevalece la misma, como razón específica. regla Estimamos que no es así. La determinación de la derrotabilidad de la conducta dependerá de si el caso, ante la regla de amparo, se presenta como regular o irregular. En Chile, el artículo 34 de la Ley sobre Impuesto a la Renta permite un régimen de tributación sobre presunciones a favor de pequeñas y medianas empresas de transportes. Podría suceder que una empresa constructora decidiera dividirse, colocando a un lado los vehículos para prestar servicios a la misma empresa constructora y acogerse a este sistema, obteniendo como beneficio que las utilidades efectivas que sobrepasen la presunción de renta, dejan de tributar. Podría suceder lo mismo, pero en vez

²¹⁸⁷ QUERALT, M. y otros (2007), p. 200; CALVO VÉRGEZ, J. (2007), p. 18.

²¹⁸⁸ TEJERIZO LÓPEZ, M. (2012), p. 115.

de seguir la empresa prestando servicios de transporte, podría vender los vehículos generando una utilidad, que, a razón de ubicarse en una empresa sometida a renta presunta, no tributa.

En ambos casos se está bajo la regla de resguardo; en ambos supuestos se genera un ahorro fiscal; y en ambos se puede considerar que existen actos en fraude, al ser anormal la división de una unidad económica, y sin efectos económicos relevantes, más que el ahorro tributario, de hecho, podría significar hasta más gastos. En este ejemplo, la justificación subyacente de la regla, que se tuvo a la vista para seleccionar el hecho operativo, era que existiera una empresa de transporte de tamaño pequeño o mediano. Si analizamos el primer caso, considerando la circunstancia relevante ajena al texto, mantención de la empresa, el supuesto se ubica dentro de la normalidad de la situación: se crea una empresa mediana o pequeña y mantiene su giro, por lo cual, el resguardo, establecido por la ley, se corresponde plenamente con las razones consideradas en la confección del hecho operativo. En la segunda situación, considerando la misma circunstancia relevante ajena al texto, la mantención de la empresa, sucede lo contrario: al enajenar los vehículos, la empresa deja de funcionar, con lo cual el caso aparece como anormal extraordinario, por lo que se decide a favor de la derrotabilidad, es decir, contra la aplicación de la regla al caso cubierto por ella.

Insistimos, la operatoria entre norma de resguardo y cláusula general antielusiva en estrategias de captación logra explicarse adecuadamente a través de la derrotabilidad como mecanismo aplicativo. Se podría objetar que ello se alcanza mediante la idea de interpretación restrictiva basada en consideraciones finalistas,²¹⁸⁹ pero como ya hemos señalado, en la derrotabilidad las reglas significan lo mismo y no van modificando sus sentidos, construyendo un derecho incierto.

Nuestra tesis de la derrotabilidad se reafirma también al estudiar cómo la jurisprudencia europea ha resuelto situaciones sobre posibles elusiones, cuestión que se proyecta en la interpretación del artículo 15 de la Ley General

²¹⁸⁹ MARÍN BENÍTEZ, G. (2013), pp. 317-318.

Tributaria.²¹⁹⁰ En diversos pronunciamientos se ha indicado que la declaración de una transacción como elusiva o abusiva no solo requiere la concurrencia de una ventaja tributaria, requiere además, demostrar que la transacción da lugar a una ventaja contraria a la regulación y que, según un conjunto de elementos objetivos, la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal.²¹⁹¹ Así lo señalaba la sentencia del caso Halifax de 21 de febrero de 2006²¹⁹² en sus apartados 74, 75 y 86,²¹⁹³ Argumento que se ha repetido en distintos pronunciamientos:²¹⁹⁴ sentencia de 22 de diciembre de 2010, asunto RBS, C-277/09, apartado 49; sentencia de 22 de diciembre de 2010, C-103/09, asunto Weald Leasing, apartado 29; y las conclusiones del abogado general en dicho conflicto de fecha 26 de octubre de 2010, que repiten textualmente lo que se viene predicando desde Halifax en su apartado 13: que «para acreditar la existencia de una práctica abusiva en el ámbito del IVA, no basta con demostrar que una determinada transacción da lugar a la obtención de una ventaja fiscal, o que la transacción se propone esencialmente obtener tal ventaja, o que la misma no se entiende si no es en ese sentido [...] Por consiguiente, es preciso ir más allá y demostrar que la transacción da lugar a una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la Sexta Directiva y a la legislación nacional que se adapta el derecho interno a esta Directiva».²¹⁹⁵

Estos requisitos llevan a algunos autores a señalar que el umbral de exigencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para calificar una situación como abusiva es superior al del derecho interno,²¹⁹⁶ pues ya no basta solo que sea artificial o impropio, carente de realidad económica y realizado con el único fin de lograr una ventaja económica,²¹⁹⁷ sino que agrega el requisito de que sea contraria a la finalidad de las normas. Aparecen dentro de las finalidades, los

²¹⁹⁰ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2008), p. 68; RIBES RIBES, A. (2009). *Las medidas tributarias anti-abuso en la jurisprudencia comunitaria*. En *Quincena Fiscal* (1-2), pp. 59.

²¹⁹¹ Sobre la evolución de la doctrina del TJUE, en materia de anti-abuso, ver RIBES RIBES, A. (2009), pp. 42-56.

²¹⁹² Sentencia de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02. Es interesante señalar que este fallo, en su apartado 56, rechaza una calificación basada en consideraciones de finalidad exclusivamente tributaria que no es pertinente, por lo que se calificará en un sentido u otro si cumple con los parámetros objetivo que otorga la regla.

²¹⁹³ Ver ESPEJO POYATO I. (2008), p. 61; FALCÓN Y TELLA, R. (2006), p. 9.

²¹⁹⁴ STJCE, de 21 de febrero de 2008, asunto C-425/06, Ministerio dell'Economia e delle finanza vs Partr. Service Srl, apartados 42 y 58. Ver RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2008), p. 66.

²¹⁹⁵ FALCÓN Y TELLA, R. (2011), pp. 7, 8 y 10.

²¹⁹⁶ RUIZ ALMENDRAL, V. (2010), pp. 15 y 42; y CALDERÓN CARRERO, J. M. (2010), p. 62.

²¹⁹⁷ STJUE, de 22 de diciembre de 2010, asunto RBS, C-277/09, apartado 51.

sustentos básicos del régimen jurídico de la Unión Europea, las libertades fundamentales (como la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios transfronterizos),²¹⁹⁸ así como la seguridad jurídica y la confianza legítima.²¹⁹⁹ Siendo esto así es obligatorio concluir que el análisis de la declaración de abuso no toma como punto de partida sólo la lógica tributaria,²²⁰⁰ sino que agrega otras razones, no tributarias, en estos casos comunitarias.

Así, por ejemplo, en el asunto Cadbury Schweppes, C-196/04, sentencia de fecha 12 de septiembre de 2006, en su considerando conclusivo apartado 75 se indica que es improcedente la consideración de abusiva «cuando resulte, en función de elementos objetivos y verificables por terceros, que, a pesar de que existan motivos de índole fiscal, la citada SEC (Sociedad Extranjera Controlada) está implantada realmente en el Estado miembro de acogida y ejerce en él actividades económicas efectivas»: en otras palabras, la instalación de una sociedad basada en la libertad de establecimiento con sustancia económica instalada (no falsa), establecida principalmente por razones tributarias, es sostenible por el derecho comunitario y por lo mismo, rechaza la aplicación de la regla antiabuso.

El abogado general en el asunto Halifax indica en los apartados 86 a 89 que existen dos elementos que deben concurrir en la declaración de abuso: uno subjetivo, que no debe confundirse con los motivos, sino referido a verificar la finalidad de las actividades, y que ha de determinarse objetivamente sobre la base de la inexistencia de cualquier otra justificación económica distinta de la de crear una ventaja fiscal; y un elemento objetivo, en el que la «finalidad y los objetivos de las normas comunitarias de las que supuestamente se abusa (en el lenguaje del fraude a la ley normas de cobertura) se comparan con la finalidad y los resultados conseguidos por la actividad de que se trata. Este segundo elemento es importante, no solo porque ofrece un criterio conforme al que han de apreciarse el objetivo y los resultados del caso, sino también porque ofrece una salvaguardia para los casos en que la única finalidad de la actividad es

²¹⁹⁸ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. (2011), p. 117.

²¹⁹⁹ Entendida como derecho «a conocer por anticipado cuál será su situación fiscal y, a tal efecto, confiar en el significado ordinario de los términos de la legislación del IVA» (apartado 84, conclusiones abogado general asunto Halifax).

²²⁰⁰ RUIZ ALMENDRAL, V. (2010), pp. 42.

reducir la deuda tributaria, si bien esa finalidad es efectivamente el resultado de una opción entre los distintos regímenes fiscales que el legislador comunitario ha pretendido ofrecer. Por tanto, cuando no existe contradicción entre el reconocimiento de la pretensión del sujeto pasivo y los objetivos y resultados perseguidos por la disposición legal invocada, no cabe apreciar ningún abuso» (apartado 88); al contrario, cuando existe desajuste entre el caso y la finalidad de la norma sobre la cual se reclama el amparo, sí debería proceder el abuso de derecho.

En efecto, como dice el abogado, para determinar la ocurrencia de una práctica elusiva no se trata solo de ver si la misma se explica exclusivamente por razones fiscales, sino que el caso debe presentarse en desarmonía con la regla de cobertura que, de estar instalada en la esfera comunitaria, poseerá, conjuntamente con las justificaciones tributarias incorporadas por la regla antielusiva, sus propias razones. Por eso, es efectivo considerar en el análisis de la aplicabilidad de la regla las razones propias de la regla de cobertura, que podrán relegar las justificaciones tributarias. Justamente este análisis del caso en relación a la norma de cobertura y sus propias justificaciones permite diferenciar entre situaciones que generan ventajas y no son elusiones (casos ordinarios previstos en la regla) y las que generan ventajas y sí son elusiones (casos extraordinarios no previstos en la regla).

El abogado general, entiende el abuso del derecho como una expresión de la interpretación teleológica,²²⁰¹ Idea de la cual disintimos. El abuso de derecho y el fraude de ley requieren estructuralmente que existan a lo menos formalmente una situación regular, por lo que el caso estará ubicado dentro de los significados atribuidos al texto, deteniéndose la interpretación justo antes del fraude de ley o abuso. Si el problema aplicativo se solucionara vía interpretación, tanto el fraude de ley como el abuso de derecho y el abuso en la configuración jurídica serían figuras llamadas a desaparecer, ya que con el significado resuelto se dejarían fuera o dentro de la regla determinados actos o negocios. La

²²⁰¹ El abogado general entiende que la prohibición del abuso es un principio de la interpretación, ligando indisolublemente la figura del abuso con la interpretación de la ley. «Lo que parece ser un factor decisivo para afirmar la existencia de un abuso es el ámbito teleológico de las normas comunitarias invocadas, que debe definirse con el fin de determinar si el derecho reclamado es conferido en efecto por tales disposiciones, en la medida en que no quede manifiestamente fuera de su ámbito de aplicación». (Apartado 69).

contradicción que plantea el abogado se da entre el caso y la regla que actúa como cobertura, lo que no es otra cosa que la posibilidad de que la regla sea derrotada por casos extraordinarios.

6.2.2.4. Efectos de la declaración de la derrotabilidad

En Chile, frente a la declaración de abuso, el artículo 4 ter del CT indica que «se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imposables establecidos en la ley». Lo esencial del texto es que la consecuencia jurídica de la declaración de abuso es que se exige la obligación tributaria. La frase siguiente que expresa el artículo, esto es, que «emana de los hechos imposables establecidos en la ley» es limitativa e inútil: es limitativa dado que al centrar la exigencia de la obligación tributaria conforme al hecho imponible, deja fuera, la desaplicación de normas tributarias que conceden ventajas y que son distintas al hecho imponible, como podría ser un régimen de tributación; y es inútil, por que no entrega «pistas» de qué hecho imponible debe elegirse cuando se presenta una situación de esta naturaleza. A nuestro juicio, el proyecto de ley era, en este punto, más claro que la ley definitiva dado que señalaba que la obligación se determinaría en razón de los hechos económicos, diciendo textualmente que «en caso de abuso nacerá la obligación tributaria correspondiente a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos», entregando la información de que considerar a objeto de determinar la obligación tributaria.

En España, el artículo 15.3. de la Ley General Tributaria indica que «en las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas». En resumen, la consecuencia jurídica es que se eliminan las ventajas fiscales obtenidas, aplicando la norma que hubiese correspondido.

Ambas reglas apuntan a determinar la obligación tributaria, lo que desde un punto de vista teórico nos devolvería al problema operativo y a preguntarnos cómo la regla alcanza la sustancia, sosteniendo que es por medio de la analogía, la interpretación extensiva, la ficción o el fraude a la ley.²²⁰² Como ya dijimos estas respuestas son insuficientes, entre otras razones, porque no ofrecen

²²⁰² Ver capítulo 6. 3.2.2.

respuesta a que sucede en los casos en que el ahorro ocurre por captación de reglas favorables, normalmente tributarias.

Si siguiéramos la lógica tradicional del fraude a la ley, la respuesta es que se debe aplicar la norma defraudada. Sin embargo, como expresábamos a propósito del estudio del fraude de ley en el derecho común, no existe ninguna regla defraudada en sí misma.²²⁰³ Señalan ATIENZA y RUIZ MANERO que el acto en fraude de ley consiste en una situación muchas veces no prevista por el legislador (distinta a los casos donde sí existe una regla destinada a prohibir un determinado estado de situación), por lo que, si no está, no puede aplicarse la norma eludida dado que no existe.²²⁰⁴

Si aceptamos que la derrotabilidad es una decisión jurídica que deniega el amparo pretendido y cuyo efecto es la privación de las consecuencias jurídicas que la regla atribuía a dicho acto, en la cual el aplicador deberá tomar alguna de las múltiples medidas que pongan fin a esas consecuencias, como la inoponibilidad, la anulabilidad, la nulidad parcial, la rescisión, el nacimiento de un derecho a favor de un tercero o el no nacimiento del derecho a favor de un tercero, la invalidez del acto, etc.,²²⁰⁵ la solución corre naturalmente.

Transferidas estas ideas al derecho tributario, debemos una vez más distinguir entre el tipo de reglas que se usaron para conseguir el ahorro. Si se trata de reglas tributarias que asociamos a las estrategias de captación, el efecto es simple: al decidir contra la aplicación de la regla que genera el beneficio, la exención, la deducción, etc., esa ventaja tributaria desaparece inmediatamente, por lo que se debe recalcular la obligación tributaria sin considerar dicho ahorro. Por contra, si se deniega el amparo de otro tipo de reglas (no tributarias), lo que sucederá es que el acto queda despojado del amparo, traduciéndose normalmente en que desaparecen su vestimenta, debiendo el aplicador calificar los hechos tributariamente sin considerar la configuración derrotada. Estas

²²⁰³ Ver capítulo 4. I. 2.3.2.

²²⁰⁴ ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (2000), pp. 78-79 y 81. Dada la inexistencia de una norma defraudada, estos autores proponen que, frente al resultado injusto e indebido que afecta a los principios, se debe crear una nueva regla que establezca la prohibición de usar la regla que confiere poder para obtener un determinado estado de cosas (daño injustificado o beneficio indebido), por lo cual, conforme a esta nueva prohibición (nueva norma prohibitiva), el acto resulta contrario y en tal sentido inválido.

²²⁰⁵ CAFFARENA LAPORTA, J. (1992), p. 861.

correcciones, al ser derrotadas por razones tributarias, solo tienen consecuencias a ese nivel. Se trata de una especie de inoponibilidad de la configuración derrotada a los acreedores de la obligación tributaria.

Frente al sustrato material de la operación, esto es derrotada la norma de amparo, es posible que el aplicador tenga varias opciones, frente a ello, nos parece relevante la solución que aplica la jurisprudencia alemana, según informan RUÍZ y SEITZ, cual es: exigir el tributo de modo que suponga la menor carga tributaria para el contribuyente.²²⁰⁶

Al considerar las cláusulas generales antielusivas como expresiones de derrotabilidad se soluciona el conflicto teórico general de cómo alcanzar el gravamen, alejándose de mecanismos que poseen importantes debilidades como la analogía y el mismo fraude a la ley en un sentido tradicional, y se permite incluir adecuadamente la forma de elusión por captación, que quedaba excluida en las lógicas operatorias propuestas, centradas principalmente en la idea de resultado.

6.3. Sobre quién toma la decisión de derrotabilidad y la carga de la prueba

Antes de concluir, estableceremos dos consideraciones finales breves, sobre quién debe tomar la decisión y la carga de la prueba.

6.3.1. Quién debe tomar la decisión de la derrotabilidad

La regla española atribuye a la Administración tributaria la decisión aplicativa de la regla antielusiva, sujetándola a un procedimiento especial que ha estado presente en las distintas versiones legales de la cláusula antielusiva. Lo esencial del proceso reside en lograr un informe favorable de la comisión consultiva²²⁰⁷ conforme el artículo 159 de la Ley General Tributaria.²²⁰⁸

La regulación chilena establece que el órgano encargado de determinar la procedencia de la norma antielusiva es el ente judicial.²²⁰⁹ En efecto, este

²²⁰⁶ RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G. (2004), pp. 51-52.

²²⁰⁷ ESCRIBANO F. (2012), p. 139-140.

²²⁰⁸ Un esquema del procedimiento se puede ver en BURLADA ECHEVESTE, J. J. (2006), p. 50; o en QUERALT, M. y otros (2007), pp. 205-206.

²²⁰⁹ «Artículo 4.º quinquies. La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4.º ter y 4.º quáter será declarada, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis. Esta

artículo manda que que la declaración sea solicitada por el director nacional (máxima autoridad) ante el tribunal competente, siendo requisitos de procedencia, la existencia de una cuantía mínima y la citación al contribuyente (audiencia) durante el procedimiento de fiscalización efectuado por la Administración. El proyecto original remitido al congreso colocaba la determinación en la autoridad administrativa, sujetándola a un procedimiento especial.²²¹⁰

En España, la aplicación de la regla antielusiva, según señala GARCÍA BERRO, ha sido escasa.²²¹¹ Al debatir sobre las razones de la inaplicación, algunos la achacan a una «encomiable prudencia» de la Administración en no usar esta poderosa atribución;²²¹² en cambio, otros, lo explican, por una lado en razones técnicas, defectos de la norma, la existencia de un procedimiento especial que entraba su aplicación y la falta de sanción; y por otro, en un problema de actitud de la Administración consistente en no atreverse a calificar

declaración solo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo, exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales [UTM] a la fecha de la presentación del requerimiento. Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis. No se aplicarán en este procedimiento los plazos del artículo 59.»

²²¹⁰ El proyecto original propuso el siguiente artículo: «Artículo 4 quinquies. La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4 ter y 4 quáter, precedentes, será declarada administrativamente por el Servicio en la correspondiente liquidación, giro o resolución, previa autorización del Director Regional, Director de Grandes Contribuyentes o Subdirector de Fiscalización, según corresponda, conforme a lo dispuesto en los incisos siguientes, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente relativos a las materias de tributación fiscal interna que sean, según ley, de la competencia del Servicio de Impuestos Internos. La autorización a que se refiere este artículo, será otorgada por los funcionarios indicados en el inciso precedente, a requerimiento de la unidad de su dependencia que esté conociendo los antecedentes o efectuando la fiscalización respectiva, previo informe del Departamento Jurídico o de la Subdirección Jurídica en el caso que la autorización corresponda al Subdirector de Fiscalización. La solicitud de autorización deberá fundarse en la concurrencia de las circunstancias previstas en los artículos 4 ter y/o 4 quáter, y efectuarse antes de emitirse la liquidación, giro o resolución, según corresponda. El plazo para emitir la autorización será de dos meses contados desde la recepción de la solicitud y el expediente completo por la autoridad competente, circunstancia esta última de la cual se deberá dejar constancia en dicho expediente. Este plazo podrá ser ampliado fundadamente por dicha autoridad, hasta por un mes. Transcurrido el plazo a que se refiere el inciso anterior, y la prórroga en su caso, sin que se haya comunicado una decisión, se entenderá denegada la autorización, reanudándose el computo del plazo para efectuar las actuaciones de fiscalización o dictar las resoluciones que correspondan, según las reglas generales. [...]

²²¹¹ GARCÍA BERRO, F. (2010), p. 78; COLLADO YURRITA, M. Á. y PLATÓN GARCÍA, G. (2008), p. 90.

²²¹² FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001), p. 19, nota 45. FERREIRO LAPATZA, J. J. (1995), p. 18.

actos bajo la idea de fraude de ley, prefiriendo otras vías como la simulación o la calificación.²²¹³

Sobre la necesidad de la existencia de este procedimiento especial se han dado las siguientes razones: la regla antielusiva es una medida excepcional, por lo que su aplicación requiere mayores grados de seguridad, exigiéndose que la decisión sea tomada por un ente superior y especializado;²²¹⁴ actuar como garantía a favor del administrado en casos donde la Administración posee la facultad de no considerar actos o negocios que formalmente aparecen como válidos, evitando juicios antojadizo, requiriendo contradictoriedad y otorgándole mayor seriedad.²²¹⁵ Por el contrario, quienes son contrarios al procedimiento, además de indicar que actúa como límite al uso de esta atribución, señalan que interrumpe la tramitación del procedimiento de liquidación que es parte del proceso de interpretación y aplicación del Derecho, encomendado naturalmente a los órganos que efectúan esa tarea, dentro de los cuales está la Administración.²²¹⁶

No estamos de acuerdo con este último razonamiento dado que la aplicación de esta regla no es propia del proceso de interpretación y calificación, como tantas veces hemos reiterado; si fuera así, deberían desaparecer el fraude de ley y el abuso del derecho y bastaría la interpretación para solucionar todas estas problemáticas. Por lo tanto, no se trata de un proceso natural de calificación, es una situación distinta, con una metodología y alcance diverso al procedimiento de aplicación ordinario, cuestión que es reconocida por la doctrina, ya sea, por nuestra tesis que indica que es derrotabilidad y la de otros que estiman que se trata de un desarrollo del derecho donde ocurre «una interpretación y calificación “potenciadas” de la norma y de los hechos, que rebasaría el conjunto de los posibles sentidos literales de las expresiones lingüísticas de la norma»²²¹⁷ o de un desarrollo del derecho que «iría más allá de

²²¹³ PALAO TABOADA, C. (2000) (2009), p. 117; GARCÍA BERRO, F. (2010), pp. 78 y 91.

²²¹⁴ COLLADO YURRITA, M. Á. y PLATÓN GARCÍA, G. (2008), p. 90.

²²¹⁵ VILAR MAYER, P. (2005), p. 37; PÉREZ ROYO, F. (2004), p. 126.

²²¹⁶ PALAO TABOADA, C. (2000) (2009), p. 127. Ver GARCÍA BERRO, F. (2010), p. 78. TEJERIZO LÓPEZ, M. (2012), pp. 124-126.

²²¹⁷ GODOI, M. S., (2005), pp. 213 y 262.

la mera interpretación, y a través del cual sería posible descubrir la norma que se ha tratado de eludir o defraudar».²²¹⁸

Si, como expresamos, el fraude de ley, el abuso del derecho y las cláusulas generales antielusivas son expresiones de derrotabilidad, la solución chilena, esto es, entregar a los jueces la determinación aplicativa de las normas excluyendo a la Administración, nos parece adecuada. En el capítulo cinco nos referimos a ello latamente:²²¹⁹ la función natural de los jueces no consiste solo en actuar como mero aplicador del derecho, sino que también reside en la posibilidad de determinar si el caso queda cubierto o no por el significado de la norma y resolver si, aun cubierto por él, debe o no aplicarse la misma, si es que existen fuertes razones para no hacerlo.²²²⁰ Para asegurar institucionalmente que sus decisiones sean autónomas, el sistema jurídico levanta exigencias y resguardos que permitan garantizar su independencia e imparcialidad.

En la función ejecutiva, la derrotabilidad no cabe naturalmente. En efecto, el quehacer de los órganos administrativos viene dado por la sujeción a los textos de la ley, ya sea en su significado nuclear o interpretativo, conforme al principio de legalidad en su dimensión administrativa. Por eso, la justificación del actuar de los funcionarios descansa en su apego al ordenamiento previo. Si es así, no parece adecuado que puedan pronunciarse contra la aplicación de una regla a los casos por ella cubiertos, menos aún si se considera que los funcionarios no están dotado natural ni institucionalmente de los resguardos necesarios que garanticen un ejercicio razonablemente no arbitrario (pues están jerarquizados, no son inamovibles, son evaluados y poseen ciertos intereses.)

No obstante, puede atribuirse la función aplicativa de la derrotabilidad a la Administración por medio de una ley, en cuyo caso, con el objeto de dotar estas decisiones de mayor relevancia y exigencia, surge naturalmente el requisito de un procedimiento especial. Pese a ello, como dijimos, una atribución de esta naturaleza producirá un desorden de señales pues, por un lado, se pide un vínculo natural con las reglas y una decisión basada en estas, marcada por un especial cuidado en no caer en la arbitrariedad, pero por otro, se autoriza a

²²¹⁸ SIOTA ALVAREZ, M. (2010), p. 187.

²²¹⁹ Ver capítulo 5.1.4.5.

²²²⁰ Ver capítulo 2. 3.

desconsiderar la regla atendiendo a razones que están más allá de los textos normativos. Esta confusión de señas es inconveniente, por lo que insistimos en que quien naturalmente debe decidir sobre la derrotabilidad de las reglas, son los tribunales.

6.3.2. Breves consideraciones sobre la carga de la prueba

Cuando exponíamos en el capítulo dos²²²¹ nuestra visión sobre el modo de tomar decisiones en el derecho e inclinarnos por un sistema basado en reglas, no ignorábamos que en algunas situaciones se puede flexibilizar esa forma de decisión, para lo cual seguimos a SCHAUER y su «positivismo presuntivo».²²²² En esta corriente, para derrotar el texto se deberán establecer las razones del caso que lo permitan, y no cualquier tipo de razones, sino las que reúnan un peso tal que destruya el natural predominio de las razones excluyentes de la regla, requiriéndose dos elementos que consideramos diferenciadores: la carga y la exigencia de razones graves.

Desde un punto de vista procesal, RODRIGUEZ-BEREIJO plantea dos perspectivas relativas a la prueba: una referida a su carga, esto es, quién debe suministrar las pruebas para establecer los hechos, y otra relativa al umbral de certidumbre que se requiere para dar por establecido tal hecho.²²²³ Este último aspecto es lo que capta el derecho penal bajo la idea de «más allá de toda duda razonable», en que para establecer la responsabilidad de un sujeto, se exige un nivel de convencimiento alto, si bien no absoluto porque impediría la persecución real.²²²⁴

Para derrotar una regla, quien tiene la carga de presentar las razones es quien pretende hacerlo, lo que equivale a sostener que si la Administración quiere derribar el amparo formal que posee un acto, deberá producir o suministrar la prueba. Es la Administración la que debe producir la prueba respecto de las consideraciones que establece la regla antielusiva y, en

²²²¹ Capítulo 2.2.5.

²²²² Estas ideas están tomadas de dos libros: SCHAUER, F. (2004), pp. 267-268; y SCHAUER, F. (2013), pp. 228-232.

²²²³ RODRÍGUEZ-BEREIJO, M. (2011) *La carga de la prueba en el derecho tributario: su aplicación en las normas tributarias anti-abuso y en la doctrina del TJUE*. En *Contabilidad y Tributación* (344), pp. 8 y 9.

²²²⁴ Ver SCHAUER, F. (2013), pp. 224-225.

definitiva, demostrar la anormalidad del caso frente a la regla. La existencia de una ventaja tributaria dependerá de que el acto sea notoriamente impropio o artificial conforme a sus resultados en el caso español y, en ambas jurisdicciones, de que la forma elegida para la operación no produzca efectos jurídicos o económicos relevantes distintos de los meramente tributarios.²²²⁵

Es significativo, especialmente en el caso español, la objetivación de la figura. No es parte de la exigencia probatoria esencial la existencia de un ánimo fraudulento ni de la motivación de burlar la carga tributaria, o una finalidad distinta de la económica o jurídica, con lo cual, se excluye la prueba de aspectos subjetivos,²²²⁶ que encierra múltiples dificultades, sin perjuicio, que pueda ser conveniente en un juicio demostrar la motivación, sea como cuestión consustancial a las normas antiabuso,²²²⁷ o como, factor de justificación.

En Chile, la norma no admite duda, el artículo 4 bis CT señala en su inciso final: «Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4.º ter y 4.º quáter, respectivamente».

En España, se llega a la misma conclusión a partir de dos normas. La primera es la que regula quién tiene el peso de la producción de la prueba, correspondiéndole a quien haga valer sus derechos; en este caso, la caída de los actos como hechos constitutivos corresponde a la Administración conforme lo dice el artículo 105 de la Ley General Tributaria²²²⁸ y el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Se agrega a esta conclusión, la presunción de normalidad contractual, establecida en el artículo 1275 del Código Civil español, que provoca que toda operación se presuma correcta,²²²⁹ siendo el efecto propio de las presunciones el cambio del peso de la prueba. En resumen, la conclusión es la misma: quien debe probar la anormalidad de la operación es la Administración.

Sin perjuicio de lo señalado, estas características no resultan definitorias, por lo que, frente a ellas, el contribuyente podrá articular pruebas en contrario,²²³⁰

²²²⁵ ESPEJO POYATO I. (2008), p. 57; RODRÍGUEZ-BEREIJO, M. (2011), pp. 16-18.

²²²⁶ CALVO VÉRGEZ, J. (2007), p. 24; COLLADO YURRITA, M. Á. y PLATÓN GARCÍA, G. (2008), p. 79. GOROSPE OVIEDO, J. I. (2008), p. 199.

²²²⁷ RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G. (2004), p. 50.

²²²⁸ CALVO VÉRGEZ, J. (2011), pp. 112 y 115.

²²²⁹ EXPOSITO CORRAL, A. (1997), p. 51; CALVO VÉRGEZ, J. (2011), p. 109.

²²³⁰ GODOI, M. S. (2005), p. 182.

rebatido cualquiera de los elementos o demostrando que su conducta se encuentra resguardada por alguna economía de opción. Se podrá discutir teóricamente si constituye una contraprueba o una inversión de la carga, pero, en definitiva, esta posibilidad está dentro de la esfera de su responsabilidad.²²³¹

El otro elemento de la derrotabilidad se refiere al umbral de certidumbre (peso de las pruebas y entidad de la situación) que se requiere para derrotar la regla. Es común en el derecho la exigencia de magnitudes, que afectan tanto a la apreciación del hecho (por ejemplo, la gravedad o notoriedad de una conducta) como al peso específico de la prueba, en cuanto si entrega o no convencimiento del hecho. Este requisito lo traducimos como concurrencia de razones graves.²²³²

Efectivamente, la prueba que fija los hechos que destruyen la presunción de normalidad contractual deben reunir certidumbre, a lo menos en lo que se refiere a los aspectos objetivos y verificables²²³³ que contiene la regla antielusiva. Extrapolando razones a propósito de simulaciones, la prueba debe resultar convincente y segura,²²³⁴ o como ha hecho el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que ha exigido la artificialidad como equivalente no tanto a la búsqueda de ahorro fiscal, sino a la existencia de un montaje artificial, carente de realidad económica (asunto RBS, STJUE de 22 de diciembre de 2010, C-277/09, apartado 51). Esta certidumbre es cuidadosa con la determinación basada en indicios (vínculos comerciales o familiares)²²³⁵ y presunciones que no admitan enervar mediante la demostración de la sustancia, efectos económicos o jurídicos distintos al ahorro fiscal.²²³⁶

Pero no solo se trata de generar una magnitud de certidumbre probatoria, sino que también tiene que ver con la magnitud del caso, que se traduce en una razonable justificación de la derrota. Como dice GODOI, puesto que las decisiones de fraude tienden a escapar de la literalidad, dada la presencia de las

²²³¹ RODRÍGUEZ-BEREIJO, M. (2011), pp. 16-18.

²²³² Capítulo 2.2.5.

²²³³ STJCE, 13 de marzo de 2007, asunto Thin Cap Group litigation , C-524/04, apartados 81, 83 y 86.

²²³⁴ CALVO VÉRGEZ, J. (2011), p. 109.

²²³⁵ Ver STS 14 de mayo 2010, n.º rec. 1253/2006, Fundamento Jurídico 3 (sentencia relativa a simulación).

²²³⁶ Se trataba de la aplicación de una norma de subcapitalización. STJCE, 13 de marzo de 2007, asunto Thin Cap Group litigation, C-524/04, apartado 92.

exigencias de seguridad, confianza y certeza, se requiere acentuar las exigencias de justificación,²²³⁷ a lo cual agregaríamos que la prevalencia de un sistema de decisiones que se toma en serio las reglas y sus palabras requiere que, en caso de que se las quiera sobrepasar, quien lo haga justifique la decisión que rompe con la presunción de aplicabilidad.

En suma, la explicación de las cláusulas generales antielusivas desde la derrotabilidad coincide en buena medida con la operatoria de la carga de la prueba, tanto en su esfera productiva como de certidumbre.

²²³⁷ GODOL, M. S. (2005), p. 70.

CONCLUSIONES

Elusión, economía de opción

1. Frente al fenómeno del tributo, que comporta una carga económica para los sujetos, aparecen distintas conductas tendientes a lograr su ahorro, distinguiéndose tradicionalmente entre evasión, elusión y economía de opción.

2. Esta clasificación nace como bipartita, en la lógica de la antonimia lícito-ilícito, pero por el desarrollo del Derecho y del derecho tributario ligado a la aparición del fraude de ley, recepcionado tanto en España (con bastante anterioridad) como en Chile (recientemente), se transforma en tripartita, incorporando una categoría nueva: la economía de opción. Con ello, el criterio lícito-ilícito deja de tener sentido.

3. Insistimos en esta clasificación, reconociendo la validez de la crítica, en razón de que sus términos son usos compartidos y generalizados tanto por la ley y las ciencias sociales como por la doctrina jurídica y los tribunales, lo que da cuenta de una imagen común y, por lo mismo, de una categoría convencionalmente aceptada, que distingue entre tres clases de conductas que buscan el ahorro tributario: existen conductas que provocan ahorro y que serán consideradas ilícitas (evasión); otras que generan ahorro, pero que serán consideradas permitidas (economía de opción); y un tercer grupo de conductas que son aquellas que cuentan con amparo formal del ordenamiento pero a las que, a pesar de ello, se les negarán los efectos jurídicos ordinarios que les corresponderían (elusión).

4. En la lógica inicial de la clasificación bajo la idea de lo lícito-ilícito, la categoría de evasión se ofrece con amplios consensos, el ahorro fiscal se vuelve ilícito, en razón de que existen sanciones de distinta naturaleza al incumplimiento de la obligación tributaria, que en uno de sus aspectos pueden llegar al campo delictual, si es que el modo del incumplimiento ha sido tipificado penalmente. Sin embargo, por otro lado, no se ha construido una clara distinción entre el concepto de elusión y el de economía de opción, y entendemos que en la lógica licitud-ilicitud esa diferenciación es difícil de lograr. De hecho, más que características diferenciadas entre una y otra categoría se pueden observar varios rasgos comunes: la concurrencia de ahorro fiscal, sea por vía «evitación total o parcial»

formal del hecho imponible o por la «utilización o captación» de normas que signifiquen una forma de mejoría fiscal, entre las que se ubican especialmente las exenciones, los beneficios y los hechos no sujetos; la falta de incumplimiento, que se traduce en que los supuestos que generan el ahorro fiscal son anteriores o coetáneos al hecho imponible; y por último, la concurrencia de actuaciones que, a lo menos, formalmente están amparadas por el orden jurídico.

5. Sostenemos que la distinción entre elusión y economía de opción no es apriorística sino casuística y se da en el plano de la aplicación. En efecto, la calificación de una situación como elusiva o como válida se genera en el plano aplicativo, donde se negará la pretensión de amparo que pretende un sujeto y, con ello, se impedirá que una determinada situación produzca las consecuencias jurídicas que la regla establece.

6. La noción de «economía de opción» da cuenta de esta imagen compartida que consiste en que los contribuyentes pueden elegir distintas vías válidas a fin de obtener ahorro fiscal. Este es un concepto jurídico, actual, pertinente y relevante en las culturas jurídicas de Chile y España: **a)** en razón de ser más apropiados que otros términos análogos, como el de «planificación tributaria», que es una idea neutra y abstracta, el de «ahorro de impuesto», que es un efecto, y el de «evasión lícita o legal», que es contradictorio, ya que la evasión, como incumplimiento de la obligación, por definición será reprochable; **b)** en razón de ser aceptado: en Chile la legislación, en su artículo 4 ter del Código Tributario, lo consagra expresamente; y en España por una serie de sentencias, incluidas algunas dictadas por el Tribunal Constitucional; **c)** se trata de un concepto cuyo contenido se justifica por la visión del ser humano como ser racional que actuará en razón de sus intereses, optando por la conducta propia del buen «padre de familia», o sea, la más conveniente a sus intereses patrimoniales dentro del marco de lo jurídicamente correcto, que debe ser modelado en los procesos aplicativos del Derecho; **d)** es una noción relevante. Alguna parte de la doctrina sostiene que estas elecciones se efectúan en un espacio no jurídico, propio del ámbito de la libertad y que, por lo mismo, es un concepto irrelevante. En Chile es la propia ley lo eleva a categoría jurídica al referirse al estar reconocido por el artículo 4 ter del Código Tributario. En general, esta noción siempre será trascendente, dado que es da cuenta de la existencia del espacio de lo permitido.

7. Alguna doctrina incorpora una categoría llamada opciones fiscales como conductas diferentes a las economías de opción. La economía de opción está ligada al supuesto de la regla; en cambio, la opción fiscal es un derecho de opción como efecto del supuesto, permitiendo elegir sistemas de tributación. En todo caso, ambas situaciones suelen estar ligadas, en cuanto que colocarse en el supuesto puede tener como fin alcanzar la opción. Por este motivo, no consideramos trascendente este concepto en la distinción entre elusión y economía de opción.

8. Sostenemos que la distinción entre economías de opción expresas y tácitas no posibilita construir un límite apriorístico de economía de opción que permita, conceptual y silogísticamente, determinar qué conductas son elusivas y cuáles permitidas, dejando en el área de lo lícito las economías de opción expresas, y en el campo de la elusión, las economías de opción tácitas. Las razones para ello son: **a)** la distinción de lo permitido y lo elusivo está marcada por interpretaciones constitucionales que, a nuestro juicio, son preferencias valóricas que se tratan de justificar de acuerdo a los preceptos constitucionales, siendo más una cuestión política que jurídica; **b)** la diferencia entre expreso y tácito analizada desde la teoría de la aplicación es una distinción posible en los casos fáciles pero difusa en los difíciles, en esa zona de penumbra que es, precisamente, donde normalmente ocurren las situaciones de elusión y donde lo expreso y tácito dejan de estar claros. En consecuencia, la economía de opción permite escoger tanto alternativas dadas por reglas expresas como las que nacen de situaciones tácitas. Con ello, volvemos a afirmar que conceptualmente no es posible distinguir una de otra pues, como se dijo, la diferencia se produce en el ámbito aplicativo, sin que encontremos categorías apriorísticas que lo permitan efectuar.

Preferencia por un sistema de decisiones basado en reglas: flexibilización

9. El derecho tributario, a lo menos en su parte sustancial (lo que regula la obligación tributaria y sus elementos), es un derecho de reglas, manifestada principalmente en la ley.

10. Las reglas regulativas son enunciados de carácter práctico que guían la conducta de sus usuarios. Estas se expresan a través del lenguaje, caracterizado

naturalmente por su «vaguedad» y «contextualidad». Sin negar estas características, estimamos que un término o una oración poseen un significado nuclear que los miembros de una misma comunidad comparten no porque el lenguaje sea unívoco, sino justamente en razón de «que todos los hablantes de un lenguaje compartirán un gran número de presupuestos contextuales». Esto explica por qué, en definitiva, el lenguaje posibilita la comunicación. A este significado nuclear lo denominamos «autonomía semántica» (Schauer).

11. Existe acuerdo en que las reglas se articulan en un predicado fáctico (hecho operativo) que consiste en especificar un tipo de situación que puede ocurrir («condiciones fácticas que dan lugar a la aplicación de la regla») y una consecuencia jurídica, esto es, lo que «ha de hacerse, o que ha de ocurrir, o que ha de considerarse ser el caso», cuando esta situación se presenta. El predicado fáctico se selecciona en razón de las justificaciones subyacentes, esto es, del efecto perseguido por la regla, existiendo entre estos elementos una relación de causalidad donde el predicado fáctico se comporta como una formulación probabilística de la consecución de la justificación. En este esquema relacional, siguiendo a SCHAUER, podrá suceder que la formulación sea sobreincluyente («incluye o abarca instancias que la justificación subyacente no cubre») o podrá acontecer que el predicado fáctico «no incluya o no alcance instancias que sí abarcaría la aplicación directa de la justificación subyacente», en cuyo caso la regla sería *subincluyente*.

12. El problema de las justificaciones subyacentes es que estas podrían trasladarse a distintos niveles, llegando a razones ubicadas fuera del Derecho. Por ello, las limitamos a aquellas que se manifiesten en las reglas e historia, al modo del artículo 19 del Código Civil chileno.

13. Los principios se consideran realidades distintas de las justificaciones subyacentes. Algunas corrientes sitúan los principios como un nivel normativo que da coherencia y razón a las reglas y que, por lo tanto, es capaz de autocorregir el sistema jurídico. En esa tesis los principios constituyen normas autónomas, una encarnación de los valores y la razón de ser de las reglas, y pueden determinar la sustitución o corrección de las mismas por una regla distinta, en el caso de que el uso de la regla genere un estado de cosas que

afecte al principio. No estamos conformes con dicha interpretación, pues los principios actúan no conclusivamente, sino como una razón más que no impone una decisión; es una razón, en muchas ocasiones importante o fundamental, que media la decisión aplicativa entre la regla y el caso concreto.

14. Siguiendo a SCHAUER, decimos que existen dos formas de tomar decisiones jurídicas: una «basada en reglas», que consiste en hacerlo conforme a los predicados fácticos (la letra del texto), considerando sólo las circunstancias en ellos expresados; y otra «dialogante», que considera el conjunto de circunstancias relevantes, las justificaciones subyacentes y los principios que pudieran estar presentes, entendiendo que los tipos o generalizaciones son abiertos y meramente referenciales respecto de las razones y principios (*predicados amplios*) que los sustentan. Por eso, al tomar decisiones sobre casos, los decisores deberán considerar el conjunto de circunstancias relevantes con el objeto de precisar, caso a caso, la solución particular del derecho.

15. En nuestro planteamiento, optamos por un sistema que tiene fe en el Derecho, esto es, que toma en serio las reglas y las palabras que en ellas se indican. Esta forma de decisión jurídica presenta variadas problemáticas: **a)** considerando las justificaciones subyacentes, naturalmente habrá soluciones equivocadas, por sobreinclusión o por subinclusión; **b)** un sistema de esta naturaleza se transforma en inequitativo en algunos casos de igualdad vertical; **c)** se trata de un sistema con un lento proceso adaptativo (dictación de nuevas reglas). Sus virtudes se manifiestan en lo siguiente: **a)** mayor grado de confianza, entendido como previsibilidad; **b)** grados mayores de eficiencia, dado que las decisiones basadas en reglas excluyen la consideración de circunstancias ajenas al texto; y **c)** mejor capacidad de respuesta al problema de la aversión al riesgo, eliminando o reduciendo la arbitrariedad, es decir, los errores que provienen del decisor.

16. Existiendo argumentos en contra y a favor de uno y otro sistema, sostenemos que el hecho de ubicarnos en sociedades regidas por la idea del Estado constitucional y democrático de derecho que se construye a partir del rechazo a las decisiones basadas en la sabiduría de las personas, fundado en la separación de poderes y en la sujeción del poder al sistema normativo, nos

inclina a favor del sistema de decisiones basado en reglas, que se ajusta mejor a estos acuerdos recíprocos.

17. No obstante lo expuesto, en el Derecho existen situaciones en las que la solución se consigue considerando circunstancias ajenas a la regla. Es en este punto donde flexibilizamos nuestra postura primaria, asumiendo la teoría de SCHAUER por la que las decisiones basadas en reglas actúan presuntivamente, pudiendo en algunas situaciones derribarse la presunción y negando la consecuencia jurídica, decisión que importará cargas pesadas para quien pretende la inaplicación de la regla y una magnitud significativa de razones para quien tome la decisión que derrota la regla.

18. Denominamos derrotabilidad a la decisión en que, encontrándose una situación cubierta por el significado de la regla, el decisor inaplica la regla. Esta decisión está caracterizada por que las reglas dejan de ser tomadas como razones excluyentes de la deliberación. Considerar que las normas son derrotables comporta preguntarse por el rol del aplicador y, específicamente, por la función de los tribunales. En ellos entendemos que aplicar no solo cubre el proceso silogístico consistente en ubicar la premisa menor (hechos determinados) en una premisa mayor (norma general y abstracta), dando así lugar a la conclusión que corresponde al efecto descrito en la premisa mayor, sino que también implica determinar si el caso concreto es un caso normal, ubicado en la regla, o se trata de un caso anormal, pudiendo negar su aplicación. En ese sentido, la derrotabilidad como respuesta a casos extraordinarios se funda en la razón práctica como mecanismo para enfrentarse a casos que no ha sido posible prever.

19. Una tendencia doctrinal quizás mayoritaria es el denominado neoconstitucionalismo. Este entiende que el Derecho está compuesto por dos órdenes regulatorios, uno expresado y positivado (enunciados lingüísticos), y otro subyacente, valórico, ubicado a nivel constitucional (e incluso moral) y que otorga al juez la capacidad de revisar el conjunto del ordenamiento en modo de mantener la debida corrección. Rechazamos esta manera de entender las cosas por varios motivos: **a)** el conocimiento del contenido de estas normas solo se explica como una decisión de preferencias personales; **b)** los conflictos

constitucionales entre reglas y normas constitucionales tienen su propio sistema de solución, el Tribunal Constitucional; y **c)** por «objeción democrática», dado que este raciocinio coloca al juez por encima de las manifestaciones de la asamblea de representantes, confunde roles, afectando a la legalidad y separación de poderes, y finalmente la judicatura es un poder sin control.

Interpretación, analogía y derrotabilidad

20. La aplicación trata de un proceso «complejo, donde se transita en un ir y venir desde el texto a la realidad». En este proceso de encuentro entre normas y realidad, se fijan los hechos, las normas y luego se resuelve el encuentro entre ambos. En esta dinámica se distinguen distintos tipos de decisiones que responden a diferentes problemas.

21. El primer tipo de problema es sobre los significados de los textos, sobre la interpretación. Se ha entendido que ella «explica», «desentraña» o «atribuye sentido a una disposición». Asumimos esta última noción, entendiendo que la interpretación es una decisión. Las reglas no son perfectas (no se explican) ni portadoras de una voluntad; no obstante, reconocemos que, a lo menos, en los casos fáciles basta el significado autónomo del texto para otorgar sentido.

22. El problema de la interpretación es la ambigüedad o indeterminación lingüística (casos difíciles), caracterizado por la existencia de distintos significados posibles asignables a un texto. Su respuesta es una decisión que atribuye sentido a un texto, optando argumentativamente por uno de estos posibles sentidos.

23. Otro problema es el lógico o normativo, caracterizado por la ausencia de regulación al caso, esto es, por la presencia de una laguna. No compartimos la idea de que esta laguna sea contraria al plan de la ley, ya que determinar la contradicción con el plan de la ley es confundir el plano valorativo con el lógico. La solución frente a la ausencia de norma es la integración analógica, que consiste en aplicar a un caso dado, que no aparece contemplado, una norma prevista para un supuesto de hecho distinto, pero con el cual el caso dado guarda la suficiente semejanza.

24. Un tercer problema es valorativo, caracterizado por la especialidad del caso, en razón de que no fue contemplado debidamente en la regla, generando una decisión netamente aplicativa consistente en negar la aplicación de la regla que lo ampara a pesar de estar cubierto por sus significados, cuestión que denominamos derrotabilidad.

25. Metodológicamente solo pueden convivir si la interpretación se ciñe al sentido de las palabras usadas en los textos. Si no fuera, así la interpretación sería una actividad «omnicomprensiva» en la que confluirían estas distintas problemáticas y decisiones, como estimamos que es lo que sucede en la actualidad, siendo muestra de ello la clasificación tradicional de la interpretación como extensiva y estricta.

26. Conforme a la imposibilidad de mantener la clásica clasificación entre interpretación extensiva, conforme y restrictiva, se propone modificar su sentido y clasificarla conforme a si el aplicador, dentro de los sentidos de las palabras, escogió uno más amplio u otro restringido. De esta forma, se toman en serio las palabras contenidas en las reglas y se evita la noción de que las reglas portan una voluntad o un sentido genuino (verdadero) al que el texto debe adaptarse o adecuarse (superándolo o limitándolo), como si fueran referencias moldeables donde, descubierto su sentido normativo superior o espíritu (la *mens*, la voluntad *legis* o principios normativos axiológicos), se pierde consistencia y se coloca al intérprete, especialmente a jueces y académicos, en una posición de privilegio, denostando las palabras de las leyes aprobadas por el parlamento.

27. La interpretación de las leyes tributarias en Chile y España no está sometida apriorísticamente a ninguna forma especial de interpretación: en cuanto a sus efectos, las normas tributarias son reglas como cualquier otra y, como tales, están sometidas a las mismas regulaciones interpretativas que cada país. Así, en España, en la decisión interpretativa se pueden usar distintos recursos argumentativos, siendo los más comunes el gramatical, el recurso o criterio sistemático (constitucional) y el elemento lógico, el argumento histórico, el argumento sociológico y el argumento finalista. En Chile, se trata de un sistema reglado que no sigue a SAVIGNY, donde los argumentos son la

preferencia del significado de las palabras en su sentido natural (*sensus naturalis*) y obvio (*sensus apertus*, sentido ostensible y abiertamente empleado) por encima del legal; el recurso argumentativo del espíritu de la ley, *ratio legis*, entendida como aquel «efecto que la ley se propone como realizable en la vida social»; el recurso del contexto de la ley, de la correspondencia y armonía entre sus partes y con otras leyes (artículo 22); y a la falta de otros, el recurso del espíritu general de la legislación y equidad natural.

28. La interpretación económica es una creación alemana (también italiana en una dimensión funcional), generada como un mecanismo antielusivo a fin de recaudar fondos. Existen la versión original y una más moderna que la ubica como parte de la interpretación teleológica. En algunas de sus manifestaciones esta interpretación entiende que lo gravado es el supuesto de la obligación tributaria, específicamente la riqueza, lo que se expone en el hecho operativo normativo (entendido como una especie de ejemplo). Por eso, las formas jurídicas que se describen en el texto o las que ocurren en la realidad son secundarias (irrelevantes), debiendo ceder ambas ante la verdadera sustancia económica, que es lo que determina la existencia de la obligación. En otras versiones, se pregunta sobre el significado que adquieren los conceptos jurídicos comunes usados por el derecho tributario, en cuanto a si poseen un sentido propio (tributario) o respetan el significado del derecho común. La versión original ha sido criticada por desconsiderar la naturaleza legal del presupuesto normativo. Se le suman críticas metodológicas en cuanto a que el intérprete tendrá facultades omnímodas, pudiendo desvincularse de las palabras usadas por la ley. Respecto a la versión moderna como argumento teleológico, esta también debe desecharse, ya que plantea una supuesta dicotomía entre el sentido general de los términos y el sentido propio, lo que no solo afecta a la unidad del Derecho, sino que vuelve a insistir en la idea descartada de la naturaleza económica de los hechos imposables mediante una argucia: levantar un falso problema interpretativo que permita sobrepasar los sentidos de los términos usados por el texto de la ley, menospreciando sus palabras y reemplazándolas por aquellas que se estima debería haber utilizado el texto, abandonando de esta forma el racionalismo propio del Derecho.

El fraude a la ley y abuso de derecho

29. El **fraude de ley** se articula, conforme plantean la doctrina y la jurisprudencia, mediante una norma de cobertura y otra defraudada. La primera concede una protección o amparo que sirve de medio a un resultado contrario al sistema jurídico, que constituye lo defraudado, siendo este el sentido atribuido al artículo 6.4. del Código Civil español. La problemática esencial de esta figura es determinar qué es lo que define que una situación amparada por una regla sea considerada no regular y para explicarlo, es necesario precisar el lugar donde se desenvuelve esta figura y la manera cómo opera, existiendo distintas respuestas:

30. Una posibilidad es que el fraude de ley sea un **tipo de ilícito subjetivo**, esto es, que su configuración esté determinada por la concurrencia de un ánimo, que es la intención de eludir. El problema de esta teoría es que el tipo fraude de ley requerirá un resultado, una situación calificada como contraria al sistema jurídico. La intención no demuestra, por sí sola, la ocurrencia de un resultado prohibido o elusivo, menos en un sistema donde el ahorro fiscal está permitido e incluso, algunas veces hasta fomentado. Por ello, la intención no es suficiente como criterio o condición aplicativa.

31. Una segunda opción es considerar que el fraude de ley **es una decisión aplicativa** que sucede en el contacto entre texto y realidad, teniendo las siguientes alternativas: **a)** el fraude a la ley corresponde a una decisión analógica (integrativa). Un problema analógico (integrativo) está caracterizado por la ausencia de respuesta jurídica al caso (presencia de una laguna). El fraude de ley ocurre en el otro extremo de las decisiones aplicativas, en la negación a aplicar a un caso cubierto por la regla los efectos que la misma produce; **b)** otra opción es entender que el fraude de ley es una decisión interpretativa. Existe una vertiente que postula que las reglas poseen un significado lingüístico (emanado de las palabras de los textos) y otro ético social, siendo este último el que se transgrede en el fraude de ley. Rechazamos esta tesis ya que el intérprete, frente a la dicotomía entre el sentido lingüístico y ético social, tendría que preferir este último, con lo cual, la interpretación deja de tener como límites las palabras y pasa a ser ordenada por criterios supralingüísticos. Además, esta postura termina por diluir el fraude de ley dentro de la interpretación: en efecto, si un supuesto es contrario al sentido

atribuido a las reglas, se trata de una actuación *contra legem*, un ataque o contradicción directa de la regla, con lo cual, el fraude de ley se transforma en una figura inservible; **c)** una tercera solución es considerar al fraude de ley como **derrotabilidad**. En efecto, el fraude de ley trata de una decisión aplicativa que ocurre en el contacto entre el caso y la regla luego de haberse interpretado la misma, y se caracteriza por que, a pesar de que el supuesto se ubica como hecho operativo de una norma (de cobertura), la decisión sobre su aplicación es negativa, encuadrándose naturalmente dentro de lo que hemos denominado derrotabilidad. La determinación que declara la derrotabilidad está caracterizada por considerar el conjunto de circunstancias relevantes, no solo las que propone la regla. El efecto de esta resolución es negar el amparo pretendido, desechando las consecuencias jurídicas que la regla establece. De este modo, la esencia del fraude de ley no está en un resultado, sino en la improcedencia del amparo. La regla del artículo 6.4. del Código Civil español actúa como un reconocimiento de la autorización que posee el aplicador, para que pueda negar la aplicación de cualquier regla a situaciones por ella cubiertas.

32. Sobre la operatoria del fraude de ley existen distintas perspectivas. Una tesis postula que la derrotabilidad funciona en razón de que el caso es contrario a los principios que sustentan la regla que actúa como amparo. Esta posición traza la contravención en los principios que actúan otorgando justificaciones a las reglas. El nivel de las reglas es una especie de transparencia que permite vislumbrar el nivel normativo trascendente. Ya nos pronunciamos contra esta concepción del derecho, caracterizado por la posibilidad de conocer las normas procedentes de los valores y que conlleva una facultad revisora y creativa del sistema normativo, permitiendo que los aplicadores, especialmente los jueces, vuelvan a preguntarse por la justificación de las reglas, cuestión ya efectuada por el parlamento. Esta situación afecta al sistema de competencias y equilibrio de poderes que conforman un Estado de derecho constitucional y democrático, dañando el imperio del Derecho, la seguridad jurídica, la eficiencia y la aversión al riesgo. La otra posibilidad es que la negación a la aplicación de la regla a una situación que se ubica dentro de sus significados se justifica en lo extraordinario del caso. El caso, enfrentado a la regla y a sus justificaciones subyacentes y

principios, permitirá decidir si ese caso, de acuerdo no solo con las circunstancias normativas, sino con todas las circunstancias relevantes, es de aquellos comprendidos en la *formulación probabilística* o presenta una grave inconsistencia con ella, dado que se trata de situaciones que, si bien se ubican dentro de los significados atribuidos a la regla, no estuvieron comprendidas en la configuración del hecho operativo.

33. Terminamos distinguiendo fraude de ley y simulación. Son dos figuras distintas en razón de que en la simulación existe un acto manifestado que no es real ni válido, sino que es un disfraz que oculta su inexistencia o un negocio distinto, existiendo una discordancia entre lo declarado y lo pretendido; en cambio, en el fraude el o los actos son reales y válidos y quienes concurren a su formación desean los efectos jurídicos que generan, por lo que hay plena concordancia entre lo declarado y lo pretendido.

34. Existen dos construcciones relativas **al abuso del derecho**, si bien ambas actúan como límite de los derechos subjetivos: una lo hace en **sí misma**, es decir, estableciendo que se actúa dentro o fuera del derecho subjetivo, negando el término abuso de derecho; y otra, **en el ejercicio de los derechos**, postulando que un derecho puede ser ejercido abusivamente. Ambas tesis tienen una estructura equivalente: concurre una acción que se presenta como regular dentro del haz de facultades que tal derecho ofrece, la cual genera un daño a un interés legítimo y que, por algún motivo, no es considerada regular.

35. En el núcleo del abuso de derecho, al igual que en el fraude a la ley, yace la pregunta sobre el hecho operativo que determina su condición: **a)** para algunos es el interés (provecho del titular) jurídicamente protegido: si el acto coincide con el interés tutelado se ubica dentro del derecho subjetivo; al contrario, si el acto contradice el interés protegido, es un acto lícito. Esta teoría cambia el rol del juez de aplicador a ponderador de intereses; **b)** otros plantean que la condición aplicativa reside en la esfera subjetiva, es decir, en la concurrencia del dolo o culpa. Esta explicación conlleva la disolución del abuso del derecho en la responsabilidad extracontractual; **c)** para otros, está en la finalidad o función del derecho subjetivo. Esta entiende que los derechos subjetivos son reconocidos por cumplir un papel social o una función

socioeconómica, por lo cual, la transgresión de esa finalidad es una conducta abusiva. El problema es que estos fines y funciones no solo son extrajurídicos, sino que dependerán en demasía del evaluador; **d)** un último criterio son los principios, sea en la perspectiva de pautas de conductas como expresión de una conciencia social o como un nivel normativo superior que da justificación a las reglas. Existe abuso de derecho si el acto afecta la conciencia social o si afecta los principios que justifican la regla utilizada. Reconoce este planteamiento una controversia normativa entre dos tipos de normas principios y reglas. Ocurre que, tanto en Chile como en España, el conflicto entre este tipo de normas se resuelve a favor de las reglas por especificidad; **e)** otra posibilidad para justificar la declaración de abuso del derecho es utilizar los principios, en cuanto que permiten realizar una interpretación correctora de las reglas que participan en la situación. De esta forma, los principios podrán reconstruir las reglas y los derechos subjetivos, situación que hemos rechazado, ya que no respeta los límites de la decisión interpretativa marcada por el significado de las palabras.

36. Al igual que en el fraude, nuestra explicación es que el abuso del derecho es una decisión aplicativa de derrotabilidad en la que existe un acto amparado, pero el aplicador, al considerar todas las circunstancias del caso, especialmente el daño, y ponerlas en relación a las justificaciones subyacentes, principios y la regla que afecta el caso, determina que se trata de una situación especial o anormal, decidiendo no atribuir los efectos jurídicos que a dicho acto corresponderían.

37. La derrotabilidad del ejercicio amparado por el derecho subjetivo requiere que el caso se presente como gravemente anormal o especial. El legislador español, a diferencia de lo que ocurre con el fraude de ley, facilita la decisión aplicativa de la derrotabilidad entregando categorías a priori que dan cuenta de situaciones donde existe un desajuste entre el ejercicio del derecho y el caso, analizado a la luz de las justificaciones y principios presentes. En ese sentido, la regla regulativa del abuso de derecho establecida en la legislación española (artículo 7.2 del Código Civil) contiene dos condiciones de aplicación específicas que determinan que el caso es anormal: la ocurrencia de un daño innecesario consecuencia de un *animus nocendi* o si el volumen del daño es

anormal (excesivo).

38. El fraude de ley y el abuso del derecho son figuras distintas. En el fraude es la ley directamente la que se utiliza para «defraudar»; en cambio, en el abuso se usa un derecho subjetivo. Habiendo constatado diferencias entre estas dos figuras, las mismas se relativizan al acercar el derecho subjetivo a la norma, en cuanto que tutelado por el Derecho. El mismo efecto de relativización sucede si las atribuciones que confiere el derecho subjetivo consisten en poderes normativos, como la libertad contractual, y al ejercerse este poder normativo se genera un daño innecesario. En efecto, en este caso se da lugar al abuso de derecho, manifestado en el abuso de la libertad contractual, y ocurre el fraude de ley, consistente en el uso artificioso de la regla que concede la libertad contractual. Por ello, si bien consideramos que existen diferencias entre ambas figuras, hay entre ellas una importante área común donde no es posible separar una y otra.

Legalidad, seguridad jurídica y deber de contribuir

39. En el orden constitucional chileno y español, la legalidad es entendida como sometimiento de los poderes al ordenamiento jurídico, donde se prefiere un sistema de decisiones basado en un orden normativo institucional, que disciplina quién y cómo se toman las decisiones jurídicas sobre un sistema basado en las consideraciones individuales de lo que es justo. Este modelo de organización tiene su origen en la transformación del sistema monárquico al republicano y se basa en la consideración del ser humano como un sujeto digno, con capacidad de decidir y sentir y de comportarse conforme a su propio mando en pos de un proyecto de vida por él mismo concebido.

40. Dentro del Estado de derecho, entremezclado con la legalidad, aparece el principio de la seguridad jurídica. Si se quiere que una organización esté sujeta al derecho, es necesario que las actuaciones del Estado y sus órganos se rijan por «reglas generales, claras, conocidas, relativamente constantes en el tiempo, prospectivas y no contradictorias», y si se quiere que dicha comunidad proteja derechos y exista responsabilidad estatal, se requiere un ordenamiento jurídico inteligible, confiable y previsible. Sin estos rasgos, ni la dimensión formal del Estado de derecho (separación de poderes y estructura

del sistema normativo) ni su dimensión material (protección de derechos y responsabilidad estatal) son efectivos.

41. La seguridad jurídica y su repercusión en materia tributaria ha sido reconocida desde Adam Smith. Actualmente, siguiendo a ÁVILA, reconocemos tres dimensiones: cognoscibilidad (conocer y entender el derecho), confiabilidad (que lo sucedido bajo un marco determinado de normas sea reconocido y no afectado) y calculabilidad (que se puedan prever de manera aproximada las consecuencias de los actos en el futuro, lo que implica un mantenimiento razonable de los sistemas normativos). No obstante estas dimensiones, insistimos en la dimensión de previsibilidad que aporta la seguridad jurídica, entendida como la capacidad de anticipar razonablemente las decisiones de otro, especialmente de las autoridades, sin perjuicio de que, como señalábamos, esta regla no se agote en esta dimensión.

42. La legalidad, en su dimensión de reserva de ley, se presenta formal y materialmente como un mandato al legislador y a los entes controladores, a objeto de asegurar que la disciplinización de los tributos y sus elementos se lleve a cabo por medio de una ley.

43. Se han ofrecido distintas razones para explicar el origen de esta regla. Algunos apuntan a la idea de autoimposición como mecanismo de protección de la libertad y propiedad personal (criticada por la crisis que afecta al parlamento como órgano de representación); otros la fundan en la exigencia de un «procedimiento democrático», en cuanto que da publicidad y debate a estas decisiones, constituyéndose en una garantía de libertad y seguridad de los ciudadanos; otros simplemente la consideran una garantía de dirección de política; por último, hay quienes entienden que es un «instrumento de trato uniforme». A nuestro entender, sobresale como razón la idea de distribución de poderes, distinguiendo entre quien crea el tributo y quien resulta ser beneficiario, con el fin de repeler posibles tiranías.

44. La legalidad y la seguridad jurídica ubicadas en el ámbito tributario reiteran y robustecen las mismas razones que marcan la preferencia por un sistema de decisiones basado en reglas (distribución de poderes, confianza – en su perspectiva de previsibilidad– y, finalmente, aversión al riesgo, entendido

como decisiones basadas en consideraciones personales), lo que se traduce en un mayor refuerzo en la densidad de las reglas tributarias (las del derecho substancial), imponiendo un importante vínculo entre la formulación de textos normativos y su ámbito aplicativo.

45. En la fase de producción de textos normativos. La legalidad como reserva de ley actúa dotando a las reglas tributarias sustanciales de mayor resistencia y densidad, lo que se traduce en prohibir y limitar el uso de otras fuentes normativas en la regulación del tributo y sus elementos. En efecto, en el núcleo (identidad del tributo), la participación de otras fuentes queda prohibida. Fuera de ese campo se pueden apreciar diversas intensidades. En Chile la participación de otras fuentes normativas escritas está subordinada y solo se permite alguna actividad especificadora. En España, el sistema es relativo, permitiéndose que otras fuentes normativas subordinadas puedan, además de especificar la ley, complementarla, promoviendo un vínculo enfático entre esta regulación y la ley.

46. La seguridad jurídica actúa como: a) **límite a la retroactividad**, que deja de fundarse en el derecho de propiedad, específicamente en los derechos adquiridos, y pasa a justificarse sobre la «confianza» o creencia razonable de que los actos y efectos radicados bajo un determinado ordenamiento no serán modificados o desafectados por reglas posteriores de manera desfavorable para el contribuyente; b) **límite a la inestabilidad y a los cambios sorpresivos**, que se manifiesta en la idea de continuidad o permanencia en el tiempo de las reglas; c) **límite a la incertidumbre de los textos**, donde la seguridad jurídica exige al legislador un grado razonable de cognoscibilidad, esto es, que los afectados por las normas puedan acceder a la información y, como mínimo, comprender su sentido (inteligibilidad), marcado por la calidad lingüística y la determinabilidad de su contenido, evitando así amplios grados de transferencia de decisión, como sucede en una cláusula general.

47. Respecto a la tipicidad como principio tributario, no alcanzamos a percibir su existencia autónoma relevante, sino que constituye una expresión natural del quehacer normativo de quien debe elaborar enunciados jurídicos.

48. Consideramos inválida la idea genérica de justicia como justificación de

los tipos. Al momento de concretar este ideal común, surgen concepciones ideológicas sobre cómo lograr la justicia de un sistema. Reconocemos que las reglas tributarias poseen justificaciones subyacentes, propias y contingentes, que, por razones estructurales (construcción del tipo) y fácticas (contextos históricos, sistemáticos y funcionales), parece inconcebible que se puedan negar.

49. En la fase aplicativa, existen características del sistema que son consecuencia de la mayor densidad normativa otorgada por la legalidad y seguridad jurídica. Dichas características son: **a)** la promoción de un sistema de decisión jurídica basado en reglas que se funda en: **1)** la distribución de poderes, que asigna y priva a las autoridades de funciones específicas. Así, no resulta válido que el aplicador deba volver a considerarlo todo, dado que mucho de ello ya fue sopesado; **2)** la existencia de un principio democrático, que radica en la asamblea de representantes la justificación de los textos jurídicos; **3)** la preferencia del error del sistema por encima del error personal, como razón de nacimiento del Estado de derecho (aversión al riesgo, en palabras de Schauer); **b)** la limitación de las fuentes que considerar en las decisiones jurídicas, reduciéndose a las reglas escritas. Si el sistema constitucional veda que otros tipos de fuentes normativas (distintas a la ley y a los reglamentos) fijen mandatos, permisos o prohibiciones, deberá aceptarse que al aplicador (en lo relativo al *an* y al *quantum*) también le está vedado alejarse «esencialmente» de dichas fuentes normativas, o dicho positivamente, el mandato al aplicador es que resuelva conforme a estos textos (fuentes normativas positivas). A esta deducción se unen las exigencias provenientes de la seguridad jurídica, especialmente en lo que respecta a la confianza; **c)** la prohibición de la analogía, esto es, el veto para que el aplicador pueda usar las justificaciones subyacentes de un hecho operativo para un supuesto distinto, asignando las consecuencias jurídicas de esa condición aplicativa. En nuestra tesis (distinta a la de Pérez Royo), el argumento analógico sí conlleva la creación de normas, dado que implica unir una consecuencia jurídica expresada en el sistema normativo a un supuesto que no lo está, lo que articula una nueva regla, inexistente hasta ese momento; **d)** la exigencia de argumentos contundentes, a fin de derrotar la presunción de aplicación de la regla a un caso que se sitúa

bajo sus significados. Serían situaciones que, usando las palabras de PONT, están «tan teñidas de ánimo elusivo que deforman la realidad hasta lo grotesco», o en términos de FALCÓN Y TELLA serían «aquellos hechos a los que ni ha llegado ni, por muy diligente que fuera, podría haber llegado el legislador». Esta derrotabilidad se refiere a las reglas tributarias. La derrota de las reglas ordinarias está sometida a su propio sistema, que no incluye justificaciones subyacentes del derecho tributario.

50. Respecto de la autoridad llamada a decidir sobre la derrotabilidad de las reglas, entendemos que naturalmente es el juez y no la Administración. Esta importante facultad requiere de un marco institucional con el fin de que la decisión, de por sí subjetiva, no se vea influida por factores distintos a un convencimiento jurídico racional del juez, dotándose el sistema judicial de normas que resguardan la imparcialidad e independencia de los jueces. En la labor ejecutiva, el funcionario no está dotado natural ni institucionalmente de los resguardos necesarios que garanticen un ejercicio razonablemente no arbitrario de una facultad de este tipo, sino todo lo contrario, se le induce a considerarse «parte de». Además, si se le otorgara esta función, se produciría un desorden de señales, dado que se le exige un vínculo natural con las reglas y una decisión basada en estas, pero a la vez, se le autoriza a desconsiderar la regla y sus textos.

51. La doctrina ha construido dos versiones respecto del deber de contribuir y sus reglas-principios específicos, especialmente los de igualdad y capacidad económica. El primero adquiere una dimensión garantista en cuanto que actúa a favor del interés privado como mecanismo de protección de los derechos patrimoniales de los sujetos; el otro es solidario, actuando a favor del interés fiscal como elemento no solo de recaudación, sino como mecanismo que atiende a la justicia social, caracterizado por el interés común. Estas dos visiones se expresan tanto en la fase de producción normativa como de aplicación.

52. En la fase de producción: En España, el texto constitucional consagra expresamente la noción de capacidad económica, distinguiéndose dos enfoques respecto de su alcance jurídico: **a)** Una primera perspectiva le otorga

un alcance y contenido sustanciales, actuando como límite a la libertad de configuración del tributo del poder legislativo, es decir, como derecho-garantía de los contribuyentes de su libertad y patrimonio. Este derecho-límite se expresa en que los «supuestos gravados» deben ser hechos que manifiesten capacidad económica, denominándose ello «capacidad económica absoluta»; también en el derecho-límite que afecta a la construcción de la obligación, en cuanto que se exige el cumplimiento de ciertos criterios en la determinación de la cuantía de la obligación. A esto se le denomina «capacidad económica relativa», donde destaca la concurrencia de un mínimo no gravado y de un máximo de imposición. En este plano, el contribuyente afectado discutirá la adecuación de la norma al texto constitucional, pudiendo dicha adecuación ser controlada por el Tribunal Constitucional. La crítica que se le hace es que no siempre las obligaciones tributarias respetan estos límites, siendo entonces necesario cambiar el enfoque; **b)** La segunda postura entiende que el principio de capacidad económica es una especificación del principio de igualdad manifestada bajo la idea de «la interdicción de la arbitrariedad». En materia tributaria, la diferenciación basada en capacidades económicas es aceptada constitucionalmente, con lo cual este principio adquiere un matiz positivo en cuanto que la discriminación que se justifica en la capacidad económica aparece, en principio, como un estado permitido. Si la diferenciación de trato no se funda en esta noción, la misma *prima facie* aparecerá como arbitraria, por lo cual será necesario justificar su validez sobre otras razones fuertes que argumenten esta desigualdad. Este enfoque otorga al legislador un importante grado de libertad en la configuración del sistema tributario, así como de cada uno de los tributos y demás componentes singularmente considerados.

53. En Chile, el principio de capacidad de pago no está expresamente incorporado en el texto constitucional, de ahí que haya recibido un tratamiento irrelevante. Es la igualdad en su formulación clásica, como prohibición a la intromisión de diferenciaciones arbitrarias, la que actúa como límite general al legislador. Otro límite, manifestado, pero nunca aplicado en Chile, es la prohibición a los tributos manifiestamente desproporcionados e injustos, en el que podrían encajar nociones como *mínimo existencial* o *máximo de la carga tributaria*; en todo caso. En conclusión, el legislador chileno, desde la

perspectiva de la organización del deber de contribuir y del criterio de la igualdad tributaria, goza de una importante libertad en su tarea de configuración de los tributos, quedando limitado principalmente por la prohibición de trato arbitrario y de no ser manifiestamente injusto.

54. En la fase aplicativa del tributo, el principio puede seguir concretándose no solo en la relación abstracta de la ley con el cumplimiento de ciertos requisitos de validez, sino en el tránsito desde el supuesto abstracto a la realidad, y aparecen nuevamente dos versiones del principio: una primera, garantista, que se traduce en el derecho concreto de que el tributo solo grave la propia (efectiva) capacidad económica, por lo cual, si resulta gravado un supuesto que no demuestra capacidad económica (por ejemplo, a través de una presunción o ficción), o no se contemplen mínimos, o se exceda un máximo de imposición, el juzgador debería no aplicar la regla; la otra versión del deber de contribuir es su vertiente solidaria, donde el principio constitucional no actúa como límite, sino como justificación constitucional que permite al aplicador perseguir la justicia y la capacidad económica en casos concretos. Así, si aparece un conflicto entre un negocio jurídico y el deber de contribuir en razón de la capacidad contributiva, podría significar que el primero debe ceder a favor del segundo. Desde esta perspectiva, el deber de contribuir, en su dimensión solidaria, se transforma en un mandato-autorización a la Administración y a los jueces para que, en razón del interés público, puedan corregir los defectos de las reglas a fin de hacer efectiva la igualdad de la contribución o recalificar los actos o negocios que se formalizaron conforme reglas del derecho común, atendiendo a la sustancia económica o el resultado económico que ellas generen. Nuestra postura es contraria porque el deber de contribuir debe ser mediado por la ley, pero también porque la capacidad contributiva no es el criterio ni la única razón que aparece en la formulación de las reglas tributarias, así como porque la legalidad se traduce en un «cerco» que pone la ley al deber de contribuir, impidiendo la aplicación del deber de contribuir –como norma-principio constitucional– directamente. Esta posición ubica al aplicador en una posición superior a la del legislador, al permitirle volver a preguntarse si la norma es justa o no, si refleja o no adecuadamente el deber de contribuir; además, desnaturaliza el sistema de imposición como un sistema de

obligaciones establecidas por la ley. Esta forma de entender el tributo, como bien ha expresado PONT, significa regresar a una etapa anterior del derecho tributario en la que este se entendía como una relación de poder donde los ciudadanos quedan sometidos al Estado.

55. En definitiva, consideramos que el deber de contribuir y el principio de capacidad económica como manifestación de la igualdad poseen un escaso impacto en lo hemos llamado decisiones basadas en reglas o, como afirma PALAO, poseen una «función relativamente modesta de límite al legislador», además de que su función en materia de aplicación no permite corregir los textos legales asignando o restando contenidos que los mismos no dicen, ni tampoco permite justificar la derrota de reglas ubicadas en el resto del ordenamiento.

Las cláusulas generales antielusivas como expresión de derrotabilidad

56. Abuso de derecho, fraude de ley y abuso en las posibilidades de configuración, en nuestra tesis, son figuras con matices o énfasis distintos, pero con áreas comunes de acción. Sin embargo, cuando se analizan desde el derecho tributario, específicamente desde la elusión, estos conceptos informan de situaciones similares en que formalmente se está bajo el amparo de reglas, protección que termina siendo rechazada al considerarse que se trata de una situación insólita o extraordinaria y que no estuvo considerada en la generalización que emanada de la regla.

57. La regla española, en sus tres versiones históricas, ha tenido una escasa aplicación, intentando en cada modificación mejorar aspectos entendidos como limitadores de su eficacia, eliminándose componentes subjetivos y exigencias probatorias. A la vez, se han corregido normas que ocupaban el espacio aplicativo de esta regla, como la de la calificación económica, establecida en el antiguo artículo 25 de la Ley General Tributaria. Con esto lo que se intenta es que sea la regla antielusiva el mecanismo de reacción eficaz contra el fraude y no otros.

58. La historia de la ley da cuenta de tres grandes discusiones: **a)** sobre su naturaleza, esto es, si el fraude de ley tributario es una regulación autónoma

del derecho tributario o es una expresión del fraude de ley común regulado en el Código Civil español; **b)** referida a su operatoria, lo que se pronuncia sobre la manera de alcanzar la regla defraudada (analogía, interpretación extensiva, ficción y fraude); y **c)** por último, sobre las propiedades que permiten distinguir situaciones en fraude de ley respecto de las que no lo son. Lo que nos parece relevante de estas discusiones es que muestran ciertos caracteres comunes y limitativos: uno es el enfoque predominante de que el fraude de ley tributario se estructura evitando la hipótesis legal, sin preocuparse de la elusión basada en estrategias captativas de normas; esto explicaría por qué parte de la doctrina sostiene que la norma de amparo es siempre una regla no tributaria; y dos, relacionado con lo anterior, es la lógica de enfocar la explicación de estas reglas en el resultado obtenido y cómo la regla alcanza dicho resultado, sin considerar adecuadamente la importancia de la regla de amparo y su relación con el caso.

59. Se devela de la historia la existencia de una fuerte corriente que entiende que el Derecho debe preferir la sustancia de las cosas antes que las formas, tomándose las decisiones jurídicas en consideraciones distintas de los textos. Estas doctrinas se manifiestan de dos modos: **uno**, bajo la idea de que la interpretación debe hacerse conforme a la capacidad económica que subyace bajo la generalidad o desagregando los conceptos jurídicos usados por el derecho tributario de los significados asignados por el derecho común; **dos**, mediante la calificación económica, esto es, la «etiquetación» de los hechos conforme a los resultados económicos de los actos y negocios. A nuestro parecer, esta solución es una huida del derecho, justificada a propósito del logro de una cuestión razonable y compartida como es el ataque a la elusión. Esta manera de entender las cosas conduce hacia un derecho vulgar, que confunde conceptos como interpretación, calificación y simulación y disuelve las nociones de fraude de ley o abuso del derecho, convirtiéndolas en inútiles.

60. Conforme exponemos, el abuso de derecho, el fraude de ley y las cláusulas generales antielusivas no son más que un mecanismo ordinario de la derrotabilidad, aplicación del Derecho caracterizada por que existe una situación que está amparada por el Derecho, ya sea por una regla o por una facultad propia de un derecho subjetivo tutelado por el sistema normativo. Lo que determina esta calificación es lo extraordinario del caso, que se define al

analizar la norma de amparo respecto de este y las justificaciones subyacentes y principios.

61. En esta propuesta, la derrotabilidad se produce respecto de la norma de cobertura, por lo que la determinación de lo elusivo queda radicada en la protección requerida. Este enfoque deja fuera el resultado económico alcanzado, que ha dado un conjunto de respuestas, a nuestro juicio equivocadas, al volcarse en explicar cómo se alcanza la regla que contiene el hecho imponible, que sería usando la analogía, la interpretación extensiva, las ficciones e incluso el fraude de ley en una versión sustancialista que desfigura este mecanismo aplicativo, confundiéndolo o disolviéndolos en otros.

62. La necesidad de las cláusulas generales antielusivas se ancla en dos razones. Si la estrategia elusiva es la captación de normas, la regla en que se funda el amparo será normalmente una regla tributaria sustancial. Respecto a la legalidad y la seguridad jurídica, la posibilidad de su derrota está limitada a casos muy evidentes o graves, por eso, el rol de la regla en este supuesto es establecer propiedades que permitan al aplicador ampliar el campo de derrotabilidad, facilitando la decisión contra la aplicación de un precepto a una situación por ella cubierta. La otra razón se mueve al campo de las estrategias evitativas, donde ordinariamente actúan como regla de amparo las normas de derecho común. La regla antielusiva incorpora razones tributarias en el análisis del amparo requerido, en otras palabras, esta regla introduce en el sistema general aplicativo del Derecho razones tributarias a considerar en la aplicación de cualquiera regla o derecho subjetivo.

63. Las normas antielusivas chilena y española requieren como condiciones aplicativas los siguientes hechos: **a)** la obtención de una ventaja tributaria tomada en sentido amplio, no solo como disminución del monto de la prestación; **b)** propio de la regla española es la consideración de la impropiedad o artificialidad del acto o negocio. En nuestra tesis, ello equivale a una apreciación sobre la normalidad de uso, diferenciándose de la regla antiabusiva alemana, que requiere una discordancia entre la forma elegida y el resultado que algunos concretan en la ausencia o ilicitud de causa, y otros, en la discordancia entre tipo y resultado; y **c)** común para ambas reglas es la falta de

efectos jurídicos o económicos distintos a los tributarios. Para cierta parte de la doctrina, esta idea se inspira en el *business purpose*, que requiere la confluencia de condiciones objetivas y subjetivas (motivación tributaria). No compartimos esta interpretación. En la redacción del texto aparece una noción más objetiva, siendo interesante observar la jurisprudencia de Estados Unidos y el desarrollo de lo que ellos llaman el aspecto objetivo de la regla general antielusiva, traducido a la idea de *cambiar de modo significativo la posición económica del contribuyente*.

64. Agregamos como requisito la ausencia de norma de resguardo. Esto es interesante ya que, para compatibilizar los ahorros por captación, la idea de norma de resguardo y existencia de fraude o abuso, la única posibilidad de aplicación de la regla antiabuso es entender que existe discordancia entre el caso y la regla, esto es, semejante a lo que ha señalado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al exigir en las declaraciones de fraude que la ventaja fiscal sea contraria al sistema normativo europeo.

65. El efecto propio de la derrotabilidad es no aplicar la regla de amparo. Si es una norma que capta, simplemente se pierde el beneficio; en cambio, si se trata de una situación de evitación, se deben calificar los efectos del acto o del negocio «desnudos», una vez que se ha quitado el amparo.

66. Respecto a quién debe decidir la derrotabilidad de las reglas tributarias sustanciales, estimamos que debiera ser el juez, ajustándonos a la solución chilena y criticando la norma española. Funcionalmente, la Administración no está estructurada para tomar este tipo de decisiones, además de que su principio guía, «la legalidad», apunta en sentido diverso de la derrotabilidad.

67. Por último, la carga de la prueba corresponde fundamentalmente a la Administración en dos dimensiones, la producción y la certidumbre, esto es, la entidad que debe reunir la norma para establecer esta anomalía frente a la presunción de aplicabilidad de la regla de amparo, lo cual recae en manos de la Administración.

ÍNDICE DE SIGLAS

AO	<i>Abgabenordnung</i> (Ordenanza general alemana)
AA.VV.	Autores Varios
CC	Código Civil
CCCH	Código Civil chileno
CCE	Código Civil español
CPE	Código Penal español
CS	Corte Suprema de Chile
CT	Código Tributario (chileno)
CTCH	Código Tributario chileno
Dir	Director
DL	Decreto Ley
DFL	Decreto con Fuerza de Ley
DRAE	Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española
FJ	Fundamento Jurídico
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
ILADT	Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario
IPC	Índice de Precio al Consumidor
IRC	<i>Internal Revenue Commisisoner</i>
IRPF	Impuesto a la renta a las personas físicas
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LGT	Ley General Tributaria
LIR	Ley de Impuesto a la Renta (Chile)
PUCV	Pontificia Universidad Católica de Valparaíso
RC	Recurso Casación
RIT	Rol Interno del Tribunal
SAP	Sentencia Audiencia Provincial

SCS	Sentencia Corte Suprema
ss.	siguientes
SII	Servicio de Impuestos Internos (agencia tributaria chilena)
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
STJCE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STCCH	Sentencia del Tribunal Constitucional de Chile
STCE	Sentencia del Tribunal Constitucional español
STTA	Sentencia del Tribunal Tributario Aduanero
TCCH	Tribunal Constitucional de Chile
TCE	Tribunal Constitucional español
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TJCE	Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TRLIS	Texto refundido de la ley de impuesto a las sociedades
TS	Tribunal Supremo
TTA	Tribunal Tributario Aduanero
UTM	Unidad Tributaria Mensual

BIBLIOGRAFÍA

- AA. VV. (2001). *Historia de los derechos fundamentales. Siglo XVIII: El contexto social y cultural de los derechos. Los rasgos generales de evolución*. Madrid: Dykinson.
- AARNIO, A. (1987). *Sobre la ambigüedad semántica en la interpretación jurídica*. En *DOXA* (4).
- ABELIUK MANASEVICH, R. (2008). *Las obligaciones, tomo I*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- ACCATINO, D. (2006). *Los afanes de la teoría de la interpretación constitucional*. En *Revista Derecho y Humanidades* (12).
- ACERO, J. J. (2006). *Searle y el significado literal*. En *Revista de filosofía*, 31 (2).
- AGOSTINI, A. (1983). *Les options*. París: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence.
- AGUALLO AVILÉS, A. (2003). *Una vez más, acerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las normas tributarias*. En *Revista Española de Derecho Constitucional* (68).
- AGUIRRE UBILLA, L. y VILLALÓN SANTIS, R. (2010). *Efectos tributarios de la reorganización de empresas*. Tesis de grado. Santiago de Chile: Universidad de Chile. Disponible en <http://www.repositorio.uchile.cl/handle/2250/111745>
- ALBALADEJO, M. (2008). *Derecho civil tomo II. Derecho de obligaciones*. Madrid: Edisofer.
- (2013). *Derecho civil I. Introducción y parte general*. Madrid: Edisofer.
- ALBI IBÁÑEZ, E. (1990). *Elusión y evasión fiscal: la investigación económica*. En *Revista de la Hacienda pública española* (115).
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1970). *La evasión legal impositiva*. En *Revista de Economía Política* (56).
- ALCHOURRÓN, C. (2000). *Sobre derecho y lógica*. En *Isonomía* (13).
- ALCHOURRÓN, C. y BULYGIN, E. (1987). *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea.
- ALDUNATE, E. (1995). *Deficiencias en la argumentación jurídica. Comentario crítico al fallo del Tribunal Constitucional librado en la causa rol n.º 207*. En *Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso*, XVI.

- (1995). *La independencia judicial, aproximación teórica. Consagración constitucional y crítica*. En *Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso*, XVI.
 - (1998). *Consideraciones preliminares para una teoría de la interpretación jurídica*. En *Revista chilena de Derecho* (20).
 - (2002). *Interpretación, valores y sistema constitucional*. En *Cuadernos de Derecho Público* (15).
 - (2010). *Aproximación conceptual y crítica al neoconstitucionalismo*. En *Revista de Derecho*, XXIII (1).
- ALEGRE, M. (2005). *Vulgarización y deterioro del derecho democrático*. En *Revista de Derecho y Humanidades* (11).
- ALESSANDRI, A. Y OTROS (1945). *Derecho Civil (tomo 1)*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- ALESSANDRI RODRÍGUEZ, A. y otros. (2005). *Tratado de Derecho Civil. Partes preliminar y general, Tomo I*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- (2009). *De la responsabilidad extracontractual en el derecho civil chileno*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
 - (2010). *La nulidad y la rescisión en el derecho civil chileno, T. I*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- ALEXY, R. (1993). *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- ALONSO, J. P. (2006). *Modelos jurídicos de coherencia*. En GARCÍA FIGUEROA, A. (coord.). *Racionalidad y derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (1993). *Jurisprudencia constitucional tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons.
- (2008). *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*. Madrid: Marcial Pons.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. y otros (2010). *Temas prácticos de derecho tributario*. Barcelona: Atelier.
- ALONSO MADRIGAL, J. y GÓMEZ LANZ, F. J. (2006). *Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación*. En *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (281-282).
- ALVARADO, A. (2011). *Delitos de emprendimiento en el código tributario*. Santiago de Chile: Librotecnia.

- ÁLVAREZ GARCÍA, S. y FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. (2004). *Ética y hacienda pública: el principio de justicia en la imposición*. En *Crónica Tributaria* (111).
- AMORÓS, N. (1965). *La elusión y la evasión tributaria*. En *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, XV (57).
- AMORÓS GUARDIOLA, M. (1977). *Comentario al artículo 6.4 del Código Civil*. En *Comentarios a las reformas del Código Civil. El nuevo título preliminar del Código Civil y la ley de 2 de mayo de 1975, vol. I*. Madrid: Tecnos.
- ANDRÉS AUCEJO, E. (2003). *El origen de la potestad reglamentaria del gobierno en derecho comparado y el principio de legalidad en el derecho público español: en especial en derecho tributario*. En *Revista jurídica del Perú* (46).
- (2013). *Relaciones entre reglamento y ley en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- ANDREUCCI AGUILERA, R. (2008). *Los conceptos de la Corte Suprema sobre interpretación de la ley a través de sus sentencias*. En *Revista Nomos* (1).
- ANIBARRO PÉREZ, S. (2003). *El principio de protección de la confianza legítima como límite al poder legislativo en materia tributaria*. En *Revista española de derecho financiero* (119).
- ARANEDA DÖRR, H. (1994) *Finanzas públicas*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- ARIAS VELASCO, J. (1994) *Dictamen sobre el fraude de ley tributaria y figuras afines en su aplicación a un caso concreto*. En *Revista Técnica Tributaria*, (24).
- ARISTÓTELES (1931), *Ética a Nicómaco*. Madrid: L. Rubio.
- ASTE MEJÍAS, C. (2013). *Curso de Derecho y Código Tributario, (tomo I)*. Santiago de Chile: Legal Publishing.
- ATAZ LÓPEZ, J. (2013). *Aplicación de las normas jurídicas*. En RODRÍGUEZ-CANO, B. (dir.). *Comentario al Código Civil, tomo I*. Valencia: Tirant Lo Blanc.
- ATIENZA, M. (1986). *Sobre la analogía en el derecho. Ensayo de análisis de un razonamiento jurídico*. Madrid: Civitas.
- (1989). *Introducción al derecho*. Barcelona: Barcanova.
- (2010). *A vueltas con la ponderación*. En *La Razón del Derecho. Revista Interdisciplinaria de Ciencias Jurídicas* (1).

- (2012). *El sentido del derecho*. Barcelona: Ariel.
- ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. (1991). *Sobre principios y reglas*. En *DOXA* (10).
- (2000). *Ilícitos atípicos*. Madrid: Trotta.
- ATRIA, F. (2000.a). *Concepciones de la función judicial: el caso de la igualdad ante la ley*. En GONZÁLEZ, F. y VIVEROS, F. (dir.) *Igualdad, libertad de expresión e interés público*. Santiago de Chile: Universidad Diego Portales.
- (2000.b). *Las circunstancias de la derrotabilidad*. En *Revista de Ciencias Sociales* (45).
 - (2000.c). *Revisión judicial: el síndrome de la víctima insatisfecha*. En *Revista de Estudios Públicos* (79).
 - (2001). *Inaplicabilidad y coherencia. Contra la ideología del legalismo*. En *Revista de Derecho de la Universidad Austral de Chile*, 12 (1).
 - (2003). *La hora del Derecho. Los derechos humanos entre la política y el Derecho*. En *Revista de Estudios Públicos* (91).
 - (2004). *Jurisdicción e independencia judicial: el poder judicial como poder nulo*. En *Revista de Estudios de la Justicia* (5).
 - (2005.a). *Creación y aplicación del derecho: entre formalismo y escepticismo*. En AA.VV. *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons.
 - (2005.b). *El derecho y la contingencia de lo político*. En *Revista Derechos y Humanidades* (11).
 - (2005.c). *Sobre las lagunas*. En AA.VV. *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons.
 - (2005.d). *Réplica entre jueces y activistas disfrazados de jueces*. En AA.VV. *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons.
- ÁVILA, H. (2011). *Teoría de los principios*. Madrid: Marcial Pons.
- (2012). *Teoría de la seguridad jurídica*. Madrid: Marcial Pons.
 - (2013). *Neoconstitucionalismo: entre la «ciencia del Derecho» y el «Derecho de la ciencia»*. En *Gaceta Constitucional* (66).
- AVILÉS HERNANDEZ, V. M. (2005). *Legalidad tributaria*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.

- BACIGALUPO, E. (1983). *La garantía del principio de legalidad y la prohibición de analogía en el derecho penal*. En *Anuario de derechos humanos*. Madrid: Universidad Complutense.
- BACIGALUPO SAGGESE, S. (2005). *Principio de legalidad y fraude de ley*. En *Revista de Contabilidad y Tributación* (271).
- BÄCKER, C. (2014). *Reglas, principios y derrotabilidad*. En *DOXA* (37).
- BÁEZ MORENO, A. (2009). *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*. Pamplona: Aranzadi.
- (2010). *Algunas reflexiones sobre la prohibición de la analogía en el derecho tributario*. En AA.VV. *Tratado sobre la ley general tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, tomo I*. Madrid: Aranzadi.
- BARAONA GONZÁLEZ, J. (2010). *La cultura jurídica chilena: apuntes históricos, tendencias y desafíos*. En *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso* (XXXV).
- BARCIA LEHMANN, R. (2010). *Lecciones de derecho civil. Tomo I Del acto jurídico*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- BARREIX, A. y BES, M. (2010). *Breve historia del impuesto sobre la renta*. En *Documentos* (9), Instituto de Estudios Fiscales.
- BARROS BOURIE, E. (2010). *Tratado de responsabilidad extracontractual*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- BASSA MERCADO, J. (2011). *Elementos teóricos para la interpretación constitucional. Algunas reflexiones a propósito de Zagrebelsky y Häberle*. En *Revista de Derechos Fundamentales* (5).
- BATTLE VÁZQUEZ, M. (1978). *De las normas jurídicas, su aplicación y eficacia, artículos. 1 a 7*. En ALBALADEJO, M. (dir.). *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales, tomo I*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado.
- BAYÓN, J. C. (2000). *Derrotabilidad, indeterminación del derecho y positivismo jurídico*. En *Isonomía* (13).
- BAYONA, J. J. y SOLER, M. T. (1991). *Compendio de derecho financiero*. Alicante: Librería Compás.
- BECERRA TOLEDO, B. (2012). *Impuestos ambientales su necesidad de aplicación en Chile*. Memoria de licenciatura. Valparaíso: Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.

- BERLIRI, A. (1964). *Principios de derecho tributario*, vol. I. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- BERMÚDEZ, J. (2005). *El principio de la confianza legítima en la actuación de la administración como límite a la potestad invalidatoria*. En *Revista de Derecho de la Universidad Austral de Chile*, XVIII (2).
- BOBBIO, N. (1991). *Teoría General del Derecho*. Madrid: Debate.
- BOETSCH GILLET, C. (2011). *La buena fe contractual*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- BONNECASE, J. (1944). *La escuela de la exégesis en derecho civil*. México D.F.: Cajica.
- BORDALÍ, A. (2007). *Análisis crítico de la función judicial e independencia en el derecho chileno*. En COUSO, J. y ATRIA, F. (coord.). *La judicatura como organización*. Santiago de Chile: Expansiva e IEJ.
- BRZOVIC GONZÁLEZ, F. (2001). *Ley de evasión y elusión tributaria*. En *Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae* (5).
- (2003). *Evasión y elusión tributaria*. En *Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae* (7).
- BULYGIN, E. (2005). *Creación y aplicación del derecho*. En AA.VV. *Lagunas en el derecho*. Madrid: Marcial Pons.
- BURLADA ECHEVESTE, J. L. (2006). *El fraude de ley en el derecho tributario*. En *Quincena Fiscal* (7-8), pp. 9-59.
- BUSTAMANTE, T. (2010.a). *Principios, regla y derrotabilidad, el problema de las decisiones contra legem*. En BONORINO, P. (ed.), *Teoría del derecho y decisión judicial*. Madrid: Bubok.
- (2010.b). *Conflictos normativos y decisiones contra legem: una explicación de la derrotabilidad normativa a partir de la distinción entre reglas y principios*. En *DOXA* (33).
- CABANILLAS SANCHEZ, A. (2008). *Sentencias de derecho civil, parte general*. En *Anuario de Derecho Civil* LXI (2 y 3).
- CAFFARENA LAPORTA, J. (1992). *Artículo 6 apartado 4*. En ALBALADEJO, M. (coord.). *Comentarios al Código Civil y compilaciones forales, Tomo I*. Madrid: Revista de Derecho Privado.
- CALAMANDREI, P. (1960). *Proceso y democracia*, Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América.
- (2009). *Fe en el derecho*. Madrid: Marcial Pons.

- CALDERÓN CARRERO, J. M. (2010). *La codificación de la «doctrina de la sustancia económica» en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el «sustancialismo»*. En *Quincena Fiscal* (15-16).
- CALVO VÉRGEZ, J. (2007). *Cláusula antiabuso versus fraude de ley: ¿dos conceptos semejantes en la Ley General Tributaria?* En *Revista Crónica Tributaria* (123).
- (2011) *La simulación en el derecho tributario: análisis de la reciente doctrina del Tribunal Supremo*. En *Quincena Fiscal* (14).
- CANO MARTÍNEZ, J. I. (2009). *La exteriorización de los actos jurídicos: su forma y la protección de su apariencia*. Barcelona: Bosch.
- CARBONELL, M. (coord.) (2007). *Teoría del neoconstitucionalismo*. Madrid: Trotta.
- CARRASQUER CLARI, M. L. (2002). *El problema del fraude a la ley en el derecho tributario*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- CARRIÓ, G. (1990). *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires: Albeledo Perrot.
- CASADO OLLERO, G. (1982). *El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica*. En *Revista Española de Derecho Financiero* (34).
- (2000). *Legalidad tributaria y función calificadoras*. En *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid* (16).
- CASAS AGUDO, D. (2008). *Estudio sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*. Madrid: Marcial Pons.
- CASTÁN TOBEÑAS, J. (1986). *Derecho civil español común y foral, tomo I*. Madrid: Editorial Reus.
- CASTELLÁ SURRIBAS, S. J. (2003) *La protección internacional de las minorías*. En GÓMEZ ISA, F. (dir.) *La protección internacional de los derechos humanos en los albores del siglo XXI*. Bilbao: Universidad de Deusto.
- CASTILLO BLANCO, F. (2007). *Interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico público*. Madrid: Indap.
- CAZORLA PRIETO, L. M. (2009). *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Navarra: Aranzadi.

- CEA EGAÑA, J. L. (1998). *Los principios de reserva legal y complementaria en la Constitución chilena*. En *Revista de Derecho de la Universidad Austral de Chile*, IX.
- CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS (2014). *Reporte tributario*, 47. Santiago de Chile: Universidad de Chile.
- CERDA FERNÁNDEZ, C. (1991). *Razonamiento judicial, verdad y justicia*. En *Cuadernos de análisis jurídico* (18).
- CHANDÍA OLIVAREZ, S. (2012). *Principios jurídicos y ordenamiento jurídico. Bases para una teoría general de los principios jurídicos en el sistema constitucional chileno*. En *Revista de Derecho y Humanidades* (20).
- CHECA GONZÁLEZ, C. (2010). *La crisis del principio de reserva de ley en materia tributaria*. En: *Revista Española de Derecho Financiero Civitas*, (145).
- CLARO SOLAR, L. (1978). *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado, tomo I*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- COLAO MARÍN, P. Á. (2004). *El principio de reserva de ley en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- COLLADO YURRITA, M. Á. y PLATÓN GARCÍA, G. (2008) *La cláusula general antielusión de la ley general tributaria. Problemas prácticos*. En COLLADO YURRITA, M. Á. *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*. Barcelona: Atelier.
- (2011). *Principios constitucionales de derecho financiero: principios formales*. En COLLADO YURRITA, M. Á. (dir.). *Derecho financiero y tributario, parte general*. Barcelona: Atelier.
- COMANDUCCI, P. (2002). *Formas de (neo)constitucionalismo: un análisis metateórico*. En *Isonomía* (16).
- COMBARROS VILLANUEVA, V. E. (1984). *La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica (algunas reflexiones a propósito del concepto de «propiedad económica» en el impuesto al patrimonio)*. En: *Revista Española de Derecho Financiero* (44).
- CORDERO QUINZACARA, E. (2006). *La dogmática constitucional de la propiedad en el derecho chileno*. En *Revista de Derecho (Valdivia)*, 19 (1).
- (2009). *El sentido actual del dominio legal y la potestad reglamentaria*. En *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, XXXII.

- CORNEJO GONZÁLEZ, F. (2007). *La interpretación de la ley tributaria*. Memoria de licenciatura. Valparaíso: Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.
- CORRAL TALCIANI, H. (2003). *Lecciones de responsabilidad civil extracontractual*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- CORREA, R. (2005). *Vulgarización por constitucionalización*. En *Revista de Derecho y Humanidades* (11).
- CORTÉS DOMINGUEZ, M. y MARTIN DELGADO, J. M. (1970). *Ordenamiento Tributario español*. Madrid: Tecnos.
- DE BARROS CARVALHO, P. (2008). *El supraprincipio de la seguridad jurídica y la revocación de normas tributarias*. En *Quincena Fiscal* (7).
- DE CASTRO Y BRAVO, F. (1949-1952) (1984). *Derecho civil de España*. Madrid: Civitas.
- (1971). *El negocio jurídico*. En *Tratado práctico y crítico de derecho civil, tomo X*. Madrid: Civitas.
- DE LA GARZA, F. (1976). *Derecho financiero mexicano*. México D.F., Porrúa.
- DE LA IGLESIA PRADOS, E. (2007). *El fraude de ley*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- DE LA VEGA BENAYAS, C. (1976). *Teoría, aplicación y eficacia de las normas del Código Civil*. Madrid: Civitas.
- DE VICENTE DE LA CASA, F. (2012). *Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos*. En *Crónica Tributaria* (144).
- DIAZ GARCÍA, I. (2012). *Igualdad en la aplicación de la ley. Concepto, lusfundamentalidad y Consecuencias*. En *Revista Ius et Praxis de la Universidad de Talca* (2).
- DIEZ DUARTE, R. (1982). *La simulación de contrato en el Código Civil chileno*. Santiago de Chile: Fallos del Mes.
- DIEZ-PICAZO, L. (1974). *El abuso del derecho y el fraude de la ley en el nuevo título preliminar del Código Civil y el problema de sus recíprocas relaciones*. En *Documentación jurídica* (4).
- (2007). *Fundamentos del derecho civil y patrimonial, volumen I*. Madrid: Civitas.
- DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. (2012). *Sistema de derecho civil (vol. I)*. Madrid: Tecnos.
- DIEZ SCHWERTER, J. L. (1997). *El daño extracontractual*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.

- DOMÍNGUEZ ÁGUILA, R. (1992). *Fraus omnia corrumpit. Notas sobre el fraude en el derecho civil*. En *Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los tribunales*, LXXXIX (3).
- DUCCI CLARO, C. (1988). *Derecho civil, parte general*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- (2006). *La interpretación jurídica*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- DUMAY PEÑA, A. (1970). *El delito tributario*. Concepción: Samver.
- DURAN RIBERA, W. (2003). *Los derechos fundamentales como contenido esencial del estado de derecho*. En AA. VV. (2003). *Anuario de derecho constitucional latinoamericano*. Montevideo: Konrad-Adenauer-Stiftung.
- DURAN-SINDREU BUXADÉ, A. (2013) *El asesor fiscal: una breve reflexión*. En *Revista Técnica Tributaria*, XXV (100).
- EDUARDO OTERO, S. (2006). *Evasión, elusión y planificación tributaria: desviación de poder. Manual de consultas tributarias*. Santiago de Chile: Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos.
- EINAUDI, L. (1958). *Principios de hacienda pública*. Madrid: Aguilar.
- EMILFORK SOTO, E. (1996). *La justicia tributaria*. En *Revista de Derecho de la Universidad de Concepción* (199).
- ENGISCH, K. (1963). *Logische studien zur gesetzsanwendung*, 3 Auflage. Heidelberg: C. Winter.
- ESCRIBANO, F. (2012). *El conflicto en la aplicación de las normas y la simulación en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. En Hinojosa Torralvo, J. J. (dir.). *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*. Barcelona: Atelier.
- ESPEJO POYATO, I. (2008). *La jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo sobre las medidas antielusión de los estados miembros*. En COLLADO YURRITA, M. Á. *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*. Barcelona: Atelier.
- ESPINOZA ESPINOZA, J. (2005). *Los principios contenidos en el título preliminar del Código civil peruano de 1984*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú.
- EVANS DE LA CUADRA, E. y EVANS ESPÍÑEIRA, E. (1997). *Los tributos ante la Constitución*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.

- EXPOSITO CORRAL, A. (1997). *Comentario a la resolución del TEAC de 28 de febrero de 1996. Casos de anomalía negocial*. En *Quincena Fiscal* (19)
- FAIÑA MEDIN, J. (1975). *La interpretación económica de las leyes tributarias y el fraude a la ley fiscal*. En *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, XXV (115).
- FALCÓN Y TELLA, R. (1995.a). *El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art.6.4 CC*. En *Quincena Fiscal* (17).
- (1995.b). *El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura*. En *Quincena Fiscal* (18).
 - (1995.c). *Negocio indirecto y fraude de ley*. En *Quincena Fiscal* (6).
 - (1996). *Calificación del hecho imponible y simulación*. En *Quincena Fiscal* (11).
 - (1999). *Un principio fundamental del derecho tributario: reserva de ley*. En *Revista Española de Derecho Financiero* (104).
 - (2002). *El expediente especial de fraude de ley: un procedimiento que no existe, pero se aplica*. En *Quincena Fiscal* (21).
 - (2004). *El tipo único (flat tax) en el IRPF y la sorprendente propuesta de tipos progresivos en el IBI*. En *Quincena Fiscal*, (20).
 - (2006). *El fraude de ley y el IVA (STJCE Halifax, 21 de febrero 2006): la imposibilidad de sancionar y la necesidad de tener en cuenta el IVA soportado*. En *Quincena Fiscal* (6).
 - (2010). *La abstracción «tributaria» de la causa y presunción de validez de los actos o negocios gravados*. En *Quincena Fiscal* (8).
 - (2011). *El limitado alcance de la exigencia de un motivo económico distinto del ahorro fiscal: la necesidad de una cláusula antiabuso específica (STJ 20 mayo 2010, Zwijnenburg) y la posibilidad de aprovechar las ventajas derivadas de calificaciones «híbridas» en el IVA (STJ 22 diciembre 2010, RBS)*. En *Quincena Fiscal* (6).
- FAUNDEZ UGALDE, A. (2012). *Los derechos adquiridos como límite a la potestad tributaria: análisis desde perspectiva de la argumentación jurídica*. En *Revista de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile* (6).
- FEDELE, A. (2001). *La reserva de ley*. En AMATUCCI, A. (dir.) (2001). *Tratado de derecho tributario*. Bogotá: Editorial Temis.

- FERMANDOIS, A. (2010). *Derecho constitucional económico, Tomo II*. Santiago de Chile: Ediciones UC.
- FERNÁNDEZ AMOR, J. y MASBERNAT, P. (2013) *La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: aportaciones para un debate*. En *Revista de Estudios Constitucionales de la Universidad de Talca* 11 (2).
- FERNÁNDEZ PROVOSTE, M. y FERNÁNDEZ PROVOSTE, H. (1952). *Principios de derecho tributario*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- FERNÁNDEZ SESSAREGO, C. (1992). *Abuso del derecho*. Buenos Aires: Atea.
- FERRARA, F. (1960). *La simulación en los negocios jurídicos*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. (1999). *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*. En *Quincena Fiscal*, (21).
- (2001). *Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal*. En *Quincena Fiscal* (8).
 - (2003) *El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el anteproyecto de la ley general tributaria*. En: AA.VV. (2012) *La derrota del derecho y otros estudios comentados del profesor Dr. José Juan Ferreiro Lapatza. Libro homenaje*. Madrid: Marcial Pons.
 - (2004). *Curso de derecho financiero español. Derecho financiero, vol. I*. Madrid: Marcial Pons.
 - (2010). *Instituciones de derecho financiero*. Madrid: Marcial Pons.
 - (2012). *La derrota del derecho. Discurso a la entrada en la Academia de Jurisprudencia y Legislación de Cataluña 2012*. En AA.VV. *La derrota del derecho y otros estudios comentados del profesor Dr. José Juan Ferreiro Lapatza. Libro homenaje*. Madrid: Marcial Pons.
 - (2013). *La derrota del Derecho*. Discurso de ingreso a la Academia de Jurisprudencia y Legislación de Cataluña.
- FIGUEROA YÁÑEZ, G. (2010). *Curso de derecho civil. Tomos I y II*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- FLORES ARNEDO, A. (1996). *Negocios anómalos jurídico-tributarios*. En *Revista Crónica Tributaria* (78).
- FLORES ZAVALA, E. (1985). *Elementos de finanzas públicas mexicanas*. México D.F.: Porrúa.

- FONSECA CAPDEVILA, E. (2001) *Los negocios anómalos ante el derecho tributario: perspectiva de futuro*. En *Crónica Tributaria* (100).
- FUENTES GUIÑEZ, R. (1998). *El fraude a la ley*. Santiago de Chile: Congreso.
- FUEYO LANERI, F. (1992). *El fraude a la ley*. En *Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales*, LXXXVIII (2).
- FULLER, L. (2002). *El caso de los exploradores de cavernas*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- GALICIA AIZPURÚA, G. (2009). *Sentencia del tribunal supremo de 14 de septiembre de 2009: vecindad civil, fraude de ley y discriminación por razón de sexo*. En YZQUIERDO TOLSADA, M. (dir.). *Comentarios a las sentencias de unificación de doctrina (civil y mercantil)*, vol. 3. Madrid: Dykinson.
- GALLO, F. (2011). *Las razones del fisco, ética y justicia en los tributos*. Madrid: Marcial Pons.
- GAMERO CASADO, E. y FERNÁNDEZ, RAMOS, S. (2012). *Manual básico de derecho administrativo*. Madrid: Tecnos.
- GARCÍA, J. F. y VERDUGO, S. (2013). *Activismo judicial en Chile. ¿Hacia el gobierno de los jueces?* Santiago de Chile: Ediciones LYD.
- GARCÍA AMADO, J. A. (2006.a). *¿Existe discrecionalidad en la decisión judicial?* En *Isegoría* (35).
- (2006.b). *Interpretar, argumentar, decidir*. En HURTADO POZO, J. (dir.). *Interpretación y aplicación de la ley penal*. Lima: Universidad Católica de Perú y Universidad de Friburgo.
 - (2009.a). *Sobre el neoconstitucionalismo y sus precursores*. En MANTILLA ESPINOSA, F. (coord.) *Controversias constitucionales*. Bogotá: Universidad de Rosario.
 - (2009.b). *El juicio de ponderación y sus partes. Una crítica*. En AA.VV. *Robert Alexy. Derechos sociales y ponderación*. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo.
 - (2012). *Sobre formalismos y antiformalismos en la teoría del derecho*. En *Eunomia* (3).
- GARCÍA BERRO, F. (2010). *Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación*. En *Revista Española de Derecho Financiero* (145).

- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R. (2011). *Curso de derecho administrativo*. Pamplona: Civitas.
- GARCÍA FIGUEROA, A. (2003). *La incidencia de la derrotabilidad de los principios iusfundamentales sobre el concepto de derecho*. En *Diritto e questioni pubbliche* (3).
- (2010). *Neoconstitucionalismo y derrotabilidad. El derecho a través de los derechos*. En BONORINO, P. (ed.), (2010). *Teoría del derecho y decisión judicial*. Madrid: Bubok.
- GARCÍA NOVOA, C. (2003). *La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley general Tributaria*. En *Quincena Fiscal* (8).
- (2004). *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
 - (2006). *El proyecto de ley de prevención del fraude (I)*. En *Quincena Fiscal* (9).
 - (2012). *El concepto de tributo*. Madrid: Marcial Pons.
- GARCÍA RICCI, D. (2011). *Estado de derecho y principio de legalidad*. México: Comisión Nacional de los Derechos Humanos.
- GARCÍA VIZCAINO, C. (1996). *Derecho tributario, tomo I*. Buenos Aires: Depalma.
- GIULIANI FONROUGE, C. M. (1982). *Derecho financiero (tomo II)*. Buenos Aires: Depalma.
- GODOI, M. S. (2005). *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- GÓMEZ CABRERA, C. (1997). *El fraude a la ley tributaria a la luz de su nueva regulación*. En *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* 47, (246).
- GONZÁLEZ GARCÍA, E. (1979). *El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978*. En AA. VV. *La Constitución española y las fuentes del derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- (1985). *Las presunciones y ficciones como mecanismo de reacción frente al fraude de la ley tributaria*. En *Revista de Derecho y de Hacienda Pública* (179).

- (2001). *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*. Pamplona: Aranzadi.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. (1993). *El fraude de ley en materia tributaria*. Salamanca: Plaza Universitaria.
- GORJON PALENZUELA, J. F. (1978). *Fraude a la ley tributaria*. En *Revista Crónica Tributaria* (27).
- GOROSPE OVIEDO, J. y HERRERA MOLINA, P. (2001). *La interpretación favorable al contribuyente ante la oscuridad normativa*. En *Revista Crónica Tributaria* (100).
- (2007). *La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español*. En AA.VV. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson.
- GOROSPE OVIEDO, J. (2008). *STC 120/2005 de 10 de mayo: fraude de ley y delito fiscal. Vulneración de derecho a la legalidad penal y a la tutela judicial efectiva sin indefensión (artículos 25.1 y 24.1 Constitución española)*. En *Crónica Tributaria* (128).
- GUASTINI, R. (2006). *Variaciones sobre temas de Carlos Alchourrón y Eugenio Bulgyn: derrotabilidad, lagunas axiológicas e interpretación*. En *Análisis filosófico*, XXVI (2).
- GUILLEN LÓPEZ, E. (2001). *Los parlamentos y el tiempo: el ejemplo inglés hasta la Revolución Gloriosa*. En *Cuadernos constitucionales de la Cátedra Fadrique Furio Ceriol* (36-37).
- GULLÓN BALLESTEROS, A. (2006). *Comentarios al artículo 7 del Código Civil*. En SIERRA GIL DE LA CUESTA, I. (coord.). *Comentario del Código Civil, tomo I*. Barcelona: Bosch.
- GUZMÁN BRITO, A. (1992). *La historia dogmática de las normas sobre interpretación recibidas por el Código Civil de Chile*. En AA.VV. *Interpretación, integración y razonamiento jurídicos*. Santiago de Chile: U. Adolfo Ibáñez, U. de Chile, Editorial Jurídica de Chile.
- (1995). *Las cosas incorporales en la doctrina y en el derecho positivo*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- (1996). *Derecho privado romano, tomo I*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- (2007). *Las reglas del Código Civil de Chile sobre interpretación de las leyes*. Santiago de Chile: Lexis Nexis.

- HALLIVIS PELAYO, M. (2007). *Teoría general de la interpretación*. México: Porrúa.
- HART, H. L. A. (1963). *El concepto de derecho*. Buenos Aires: Editorial Abeledo Perrot.
- HENSEL, A. (2005). *Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- HERNANZ MARTIN, A. (2003). *Comentarios al proyecto de ley general tributaria*. En *Impuestos*, (13).
- HERRERA MOLINA, P. M. (1998) *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons.
- (2003). *Metodología del derecho financiero y tributario*. Documentos IEF, n.º 26/2003.
- HERRERO MADARIAGA, J. (1980). *El fraude de ley tributaria: comentario al Real Decreto de 29 de junio de 1979*. En *Revista Crónica Tributaria* (34).
- HUEPE ARTIGAS, F. A. (2008). *Responsabilidad del Estado, falta de servicio y responsabilidad objetiva en su actividad administrativa*. Santiago de Chile: Legal Publishing.
- ITURRALDE, V. (2010). *Interpretación literal: análisis de una noción compleja*. En BONORINO, P. (ed.) (2010). *Teoría del derecho y decisión judicial*. Madrid: Bubok,
- JARACH, D. (1971). *El hecho imponible*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- JOSSERAND, L. (1950). *Derecho civil, tomo I, vol. I*. Barcelona: Bosch.
- (2012). *El espíritu de los derechos y su relatividad teleología jurídica*. Granada: Comares.
- KALDOR, N. (1963). *El impuesto al gasto*. México D. F.: Fondo de Cultura Económica.
- KELSEN, H. (1934) (2009). *Teoría pura del derecho*. Buenos Aires: Eudeba.
- (1979). *Teoría general del Derecho y del Estado*. México D.F.: Universidad Autónoma de México.
- KRUSE, H. W. (1978). *Derecho tributario, parte general*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas.
- (2001). *El ahorro de impuesto, la elusión fiscal y la evasión*. En AMATUCCI, A. (ed.) (2001). *Tratado de Derecho Tributario* (tomo II). Bogotá: Editorial Temis.

- LACRUZ BERDEJO, J. L. (dir.) (2005). *Elementos de derecho civil. Tomo I. Parte general (vol. 3)*. Madrid: Dykinson.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. (2011). *Las doctrinas judiciales norteamericana de anti-abuso fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la doctrina sobre la sustancia económica) y la doctrina sobre acuerdos artificiales aplicables en la unión europea*. En *Quincena Fiscal* (21).
- LAPORTA, F. (1994). *Imperio de la ley. Reflexiones sobre un punto de partida de Elías Díaz*. En *DOXA* (15-16).
- (2001). *El ámbito de la constitución*. En *DOXA* (24).
- LARENZ, K. (1994). *Metodología de la ciencia del derecho*. Barcelona: Ariel.
- LARRAIN RIOS, H. (2004). *Lecciones de derecho civil*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- LARRAZ, J. (1952). *Metodología aplicativa del derecho tributario*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado.
- LASARTE, C. (2007). *Principios de derecho civil, vol. I. Parte general y derecho de la persona*. Madrid: Marcial Pons.
- LEJEUNE VALCÁRCEL, E. (2001). *El principio de igualdad*. En AMATUCCI, A. (dir.) *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Temis.
- LOIS ESTÉVES, J. (2001). *Fraude contra derecho*. Madrid: Civitas.
- LÓPEZ MOLINO, A. M. (1998). *Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (artículos 24, 25 y 28.2 de la Ley General Tributaria)*. En *Crónica tributaria* (85).
- LÓPEZ SANTA MARÍA, J. (1986). *Los contratos, parte general*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- LÓPEZ TELLO, J. (2003). *La cláusula antiabuso del anteproyecto de nueva ley general tributaria*. En *Actualidad Jurídica Uría y Menéndez* (5).
- MACCORMICK, N. (1995). *Defeasibility in law and logic*. En BANKOWSKI, Z. y otros. (eds.) *Informatics and the foundation of legal reasoning*. Dordrecht: Kluwer.
- (2007). *Instituciones del derecho*. Madrid: Marcial Pons.
- (2010). *H. L. A. Hart*. Madrid: Marcial Pons.
- MACHO PÉREZ, A. (2005). *El principio de irretroactividad en materia tributaria*. Tesis de doctorado. Barcelona: Universidad Pompeu Fabra.

- MAGASICH, A. (1999). *Falta de probidad, vías de hecho, injurias o conducta inmoral grave debidamente comprobada, como causal de terminación del contrato de trabajo*. Tesis de licenciatura. Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.
- MALAGÓN PINZÓN, M. (2006). *La ciencia de la policía, una introducción histórica al derecho administrativo colombiano*. Memoria de grado. Madrid: Universidad Complutense de Madrid.
- MALHERBE, J. (1994). *Realidad y Fiscalidad*. En *Revista de Derecho y de Hacienda Pública* (229).
- MALVÁREZ PASCUAL, A. (2001) *La adecuación a la constitución de las normas orientadas a evitar el fraude fiscal. Especial referencia a las presunciones absolutas*. En *Gaceta Fiscal* (200).
- (2010). *Las exigencias formales para el ejercicio de opciones fiscales. Estudio de su régimen jurídico a la luz del principio de proporcionalidad*. En *Revista técnica tributaria* (88).
- MANTERO SÁEZ, A. (1998). *La economía de opción en el IRPF*. En *Revista técnica tributaria* (1).
- MANTILLA ESPINOZA, F. (2009). *Interpretar: ¿aplicar o crear derecho? Análisis desde la perspectiva del derecho privado*. En *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, XXXIII.
- MARÍN BENÍTEZ, G. (2010). *Deber de contribuir, principio de legalidad y planificación fiscal*. En: *Contabilidad y Tributación* (327).
- (2013). *¿Es lícita la planificación fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencias del ordenamiento tributario*. Valladolid: Lex Nova.
- MARQUEZ BURGUEÑO, F. J. (2012) *Percepción social del fraude fiscal*. En HINOJOSA TORRALVO, J. J. (dir.) *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*. Barcelona: Atelier.
- MARSHALL BARBERAN, P. (2010). *El estado de derecho como principio y su consagración en la constitución política*. En *Revista de Derecho* (2).
- MARTIN BERNAL, J. M. (1982). *El abuso del derecho*. Madrid: Montecorvo.
- MARTÍN DELGADO, J. M. (1979). *Los principios de capacidad económica e igualdad en la constitución española de 1978*. En *Hacienda Pública Española* (60).

- MARTÍN LÓPEZ, J. (2013) *La doctrina estadounidense de la sustancia económica como norma general antiabuso en materia tributaria: análisis jurídico de su codificación*. En *Revista Española de Derecho Financiero* (157).
- MARTÍNEZ COHEN, R. (2007). *El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno*. En *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, XXIX.
- MASBERNAT MUÑOZ, P. (2010). *El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España*. En: *Revista Ius et Praxis de la Universidad de Talca* (1).
- (2012). *El desarrollo de los principios constitucionales tributarios de carácter material en la jurisprudencia del tribunal*. En *Revista de Derecho de la Universidad Católica del Norte* (1).
- MASSONE PARODI, P. (1975). *Principios de derecho tributario*. Valparaíso: EDEVAL.
- (2010). *Infracciones tributarias*. Santiago de Chile: Legal Publishing.
 - (2013). *Principios de derecho tributario* (tomo I). Santiago de Chile: Legal Publishing.
- MCMAHON, M. (2010) *Living with (and Dying by) the Codified Economic Substance Doctrine*. En *University of Florida Levin College of Law Research*. Disponible en: <http://www.papers.ssrn.com>
- MEDINA DE LEMUS, M. (2006). *Derecho civil, tomo I. Parte general*. Madrid: Dilex.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (2000). *Derecho financiero y tributario, parte general. Lecciones de cátedra*. Valladolid: Lex Nova.
- MERKEL, A. (2004). *Teoría general del derecho administrativo*. Granada: Comares.
- MEZA BARROS, R. (2007). *Manual de derecho civil. De las fuentes de las obligaciones, tomo II*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- MEZA ENCIMA, B. e IBACETA MEDINA, D. (2007). *El principio constitucional de legalidad en materia tributaria*. Santiago de Chile: Lexis Nexis.
- MEZQUITA GARCÍA-GRANERO, M. D. (2003). *El fraude a la ley en la jurisprudencia*. Pamplona: Aranzadi.

- MICHELI, G.A. (1976). *Las presunciones y el fraude en el derecho tributario*. En *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (122).
- MIR PUIG, S. (2015). *Derecho penal. Parte general*. Barcelona: Reppertor.
- MIRANDA PAN, M. (1977). *El fraude a la ley tributaria y la legislación española*. En *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, (128).
- MOLINER, M. (1989). *Diccionario de uso del español*. Madrid: Gredos.
- MONTECINOS ARAYA, J. (2000). *De la elusión y la evasión tributaria*. En *Revista de Derecho de la Universidad de Concepción* (2007).
- MONTERO AROCA, J. y otros (2009). *Derecho jurisdiccional, tomo I, parte general*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- MONTESQUIEU, C. (1906). *Del espíritu de las leyes (tomo I)*. Madrid: Librería General de Victoriano Suárez.
- MORESO, J. J. (2005). A brilliant disguise: *entre fuentes y lagunas*. En AA.VV. *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons.
- MOSCHETTI F. (2001). *El principio de la capacidad contributiva*. En AMATUCCI, A. (dir.). *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Temis.
- MUSGRAVE, R. y MUSGRAVE, P. (1992). *Hacienda pública, teórica y aplicada*. Madrid: Mc Graw–Hill.
- NAVARRO, P. (2005). *Acerca de la inevitabilidad de la interpretación*. En *Isonomía* (22).
- NAVARRO BELTRÁN, E. (2008). *Notas sobre el principio de derecho constitucional tributario*. En *Revista de Derecho Público de la Universidad de Chile* (70).
- NAVAS VÁSQUEZ, R. (1984). *La calificación del hecho imponible según el artículo 25 de la ley general tributaria*. En *Revista Crónica Tributaria* (50).
- (1996). *El problema de la calificación tras la reforma de la Ley General Tributaria*. En *Quincena Fiscal* (6).
- NEUMARK, F. (1974). *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- NÚÑEZ LEIVA, I. (2010). *La responsabilidad patrimonial del Estado legislador: un análisis a propósito de las garantías del contribuyente en el sistema chileno*. En *Revista de Estudios Constitucionales* (1).
- (2012). *Constitución, neoconstitucionalismo y lagunas jurídicas (normativas y axiológicas)*. En *Revista de Estudios Constitucionales* (2).

- OLASO, L. M. y CASAL, J. M. (2007). *Curso de introducción al derecho* (tomo II). Caracas: Universidad Católica Andrés Bello.
- ORREGO, C. (2003). *De la ontología del derecho al derecho justo. Progresos recientes de la teoría analítica del derecho*. En *Revista Chilena de Derecho*, 30 (2).
- ORTIZ CALZADILLA, R. (1981). *Sobre el fraude de ley en materia tributaria*. En *Crónica Tributaria* (39).
- ORTIZ QUIROGA, L. (2000). *Sobre el perjuicio en el delito tributario*. En RODRÍGUEZ, L. (coord.) (2008). *Delito, pena y proceso. Libro de homenaje a la memoria del profesor Tito Solari Peralta*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- OTÁROLA ESPINOZA, Y. (2012). *La función supletoria de las normas de derecho civil*. En *Revista Chilena de Derecho y Ciencia Política* 3 (2).
- PALACIO ATARD, V. (1959). *Manual de historia universal. Edad Moderna (tomo II)*. Madrid: Espasa Calpe.
- PALAO TABOADA, C. (1966) (2009). *El fraude a la ley en derecho tributario*. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova.
- (1980). *Ordenanza tributaria alemana*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
 - (1996) (2009). *Notas a la ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la ley general tributaria (II)*. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova.
 - (1997) (2009). *Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (la prohibición de la analogía en el derecho tributario)*. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova.
 - (1998) (2009) *¿Existe el fraude de ley tributaria?*. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova.
 - (2000) (2009). *El atolladero del fraude a la ley tributaria*. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova.
 - (2001) (2009). *Algunos problemas que plantea la aplicación de norma española sobre el fraude a la ley tributaria*. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Madrid: Lex Nova.

- (2002) (2009) *Los «motivos económicos válidos» en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales*. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova.
- (2003) (2009). *La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria*. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova.
- (2004). *Nueva visita al principio de capacidad contributiva*. En *REDF Civitas* (124).
- (2004) (2009). *Normas anti-elusión en el derecho interno español y en el derecho comunitario europeo*. En: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova.
- (2006) (2009). *Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal*. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Madrid: Lex Nova, p. 177. Artículo incluido en *Semana de Estudios de Derecho Financiero* 50 (2005).
- (2015). *El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del anteproyecto de ley de modificación de la Ley General Tributaria*. En *Revista Española de Derecho Financiero*, (165).

PARRAGUEZ RUIZ, L. S. (2012). *El negocio jurídico simulado* (tesis doctoral). Salamanca: Universidad de Salamanca.

PÉREZ ÁLVAREZ, M. Á. (2011). *Aplicación de las normas jurídicas: Interpretación de las normas y equidad*. En CAÑIZARES, A. y otros (dirs.). *Código Civil comentado, vol. I*. Madrid: Civitas.

PÉREZ BERMEJO, J. M. (2006). *Coherencia y sistema jurídico*. Madrid: Marcial Pons.

PÉREZ DE AYALA, J. L. (1998). *El fundamento ex lege de la obligación tributaria en los comportamientos con fraude a la ley. En torno al nuevo artículo 24 de la Ley General Tributaria (Con una particular referencia a la imposición ambiental)*. En YABAR STERLING, A. (dir.). *Fiscalidad ambiental*. Barcelona: CODECS. Disponible en <http://vlex.com/vid/57159297>

- (2004). *El régimen fiscal de las «economías de opción» en un contexto globalizado*. En *I Jornada de Derecho Tributario Global*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. (2001). *La elusión fiscal frente a las conductas ilícitas: una cuestión aún sin resolver*. En *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (260).

- PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. y PÉREZ DE AYALA, J. L. (2008). *Fundamentos de derecho tributario*. Madrid: Ganseliesel. Disponible en <http://vlex.com/vid/39696239>
- PÉREZ ROYO, F. (1972). *Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria*. En *Revista de Hacienda Pública Española* (14).
- (1991). *Comentarios al art. 24 de la Ley General Tributaria*. En AA.VV. *Comentarios a la ley general tributaria y líneas para su reforma. Libro de homenaje a Fernando Sainz de Bujanda* (vol. I). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
 - (2004) *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Madrid: Thomson-Reuters-Civitas.
 - (2005). *La doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (examen de casos recientes)*. En *Quincena Fiscal* (10).
 - (2013). *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Madrid: Civitas.
 - (2014). *Curso de derecho constitucional*. Madrid: Marcial Pons.
- PISTONE, P. (1995) *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Pavia: CEDAM.
- PITA GRANDAL, A. M. y ANEIROS PEREIRA, J. (2012). *La cláusula antiabuso en las fusiones desde la perspectiva comunitaria y española*. En *Crónica Tributaria* (144).
- PLANIOL, M. y RIPERT, J. (1940). *Tratado práctico de derecho civil francés, tomo 6: las obligaciones*. La Habana: Cultural S.A.
- PLATÓN GARCÍA, G. (2011). *Aplicación e interpretación de las normas tributarias*. En COLLADO, M. Á. (dir.) (2011). *Derecho financiero y tributario, parte general*. Madrid: Atelier.
- PONT CLEMENTE, J. F. (1991). *Las fuentes del derecho tributario*. En *Comentarios a la ley general tributaria y líneas para su reforma. Libro de homenaje a Fernando de Bujanda* (vol. I). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- (1994). *La borrosa configuración de la infracción tributaria en nuestro ordenamiento*. En *Revista Española de Derecho Financiero, Civitas* (84).
 - (2004). *La responsabilidad penal del asesor fiscal. Incidencia de la normativa relativa al blanqueo de capitales*. Disponible en

http://www.ub.edu/empresariales/ec/pdfs/3461-ESP-responsabilidad_penal_jfp.pdf

- (2004). *Principio de calificación y delimitación del conflicto en la aplicación de las normas*. En: AA.VV. *La Ley General Tributaria*. Barcelona: Gráficas del Rey.
 - (2006.a). *La simulación en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
 - (2006.b). *La economía de opción*. Madrid: Marcial Pons.
- PONT MESTRES, M. (1994). *Aproximación a una indagación acerca de las causas del fraude tributario*. En *Revista Técnica Tributaria* (24).
- POZZOLO, S. (1998). *Neoconstitucionalismo y especificidad de la interpretación constitucional*. En *DOXA*, 2 (21).
- PRADA LARREA, J. L. (1996). *Fraude de ley y sanción: una incompatibilidad conceptual*. En *Revista Impuestos* 12 (1).
- PRIETO SANCHÍS, L. (2001). *Neoconstitucionalismo y ponderación judicial*. En *AFDUAM* (Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid), n.º 5.
- PUIG BRUTAU, J. (1987). *Compendio de derecho civil (vol. I)*. Barcelona: Bosch.
- PUIG I FERRIOL, LL. y otros (2001). *Manual de derecho civil, vol. I. Introducción y derecho de la persona*. Madrid: Marcial Pons.
- QUERALT, M. y otros. (1995) *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.
- (1998). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.
 - (2007). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.
- QUINTANA, F. (2006). *Interpretación y argumentación jurídica*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- RAWLS, J. (1955). *Dos conceptos de regla*. En FOOT, P. (1974). *Teorías sobre la ética*. México: Fondo de Cultura Económica.
- RECABARREN, S. (1993). *Planificación tributaria o fraude de ley*. Memoria de grado. Santiago de Chile: Universidad de Chile.
- RIBES RIBES, A. (2009). *Las medidas tributarias anti-abuso en la jurisprudencia comunitaria*. En *Quincena Fiscal* (1-2).

- RIVAS CORONADO, N. y PAILLACAR SILVA, C. (2007). *Caracterización de la elusión fiscal en el impuesto a la renta de Chile*. En *Capiv Review*, 5.
- ROCA TRIAS, E. (1992). *Aplicación de las normas jurídicas, art. 4*. En ALBALADEJO, M. *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales, tomo I*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado.
- RÓDENAS, Á. (2001). *En la penumbra: indeterminación, derrotabilidad y aplicación judicial de las normas*. En *DOXA* (24).
- RODRÍGUEZ, J. (1997). *La derrotabilidad de las normas jurídicas*. En *Isonomía* (6).
- (2005). *La imagen actual de las lagunas en el derecho*. En: AA.VV. *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons.
- RODRÍGUEZ ADRADOS, A. (1995). *El fraude a la ley*. En *Escritos Jurídicos*. Madrid: Colegios Notariales de España.
- RODRÍGUEZ ARIAS BUSTAMENTE, L. (1955). *El abuso del derecho (teoría de los actos antinormativos)*. En *Revista de la Facultad de Derecho de México*, IV (16) y V (17-18).
- RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. (1998). *Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española*. En: *Revista Española de Derecho Financiero* (100).
- (2005). *El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico*. En: *Revista Española de Derecho Financiero* (125).
- (2009). *Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica*. En: *Revista Española de Derecho Financiero Civitas* (142).
- (2011). *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*. Madrid: Marcial Pons.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO, M. (2011) *La carga de la prueba en el derecho tributario: su aplicación en las normas tributarias anti-abuso y en la doctrina del TJUE*. En *Contabilidad y Tributación* (344).
- RODRÍGUEZ GREZ, P. (1999). *El abuso del derecho y el abuso circunstancial*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- (2004). *Teoría de la interpretación jurídica*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2008) *El abuso de derecho en el ámbito del IVA: una nueva precisión en la doctrina elaborada por la jurisprudencia*

- comunitaria. Resolución comentada: STCE de 21 de febrero de 2008 (asunto C-425/06). En Quincena Fiscal (9).*
- ROGEL CÉSPEDES, B. (2008). *La elusión tributaria y la teoría del abuso del derecho y el fraude a la ley en el derecho tributario chileno*. Memoria de grado. Valdivia: Universidad Austral de Chile.
- ROJAS MIÑO, I. (2015). *Derecho del Trabajo. Derecho Individual del trabajo*. Santiago de Chile: Thomson Reuters.
- ROSEMBUJ, T. (1994). *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- (2008). *El abuso del derecho y la realidad económica*. En: *Quincena Fiscal*, (5).
- ROSS, A. (1970). *Sobre el derecho y la justicia*. Buenos Aires: Eudeba.
- ROZAS VALDÉS, J. (1993). *El derecho tributario ante el fraude a la ley*. En *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (223).
- RUBIO LLORENTE, F. (1993). *El principio de legalidad*. En *Revista Española de Derecho Constitucional* (39).
- RUIZ ALMENDRAL, V. (2010). *¿Tiene futuro el test de los «motivos económicos válidos» en las normas anti-abuso? (sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el derecho de la Unión Europea)*. En *Contabilidad y Tributación* (329-330).
- RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G. (2004). *El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)*. En *Estudios financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (257-258).
- RUIZ MANERO, J. (2005). *Algunas concepciones del derecho y sus lagunas*. En AA.VV. *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons, pp.
- RUIZ TOLEDANO, J. (1998). *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*. Barcelona: CISS.
- RUIZ ZAPATERO, G. (1998). *El contexto determinante del fraude de ley tributaria*. En *Revista de Contabilidad y Tributación* (179).
- SACCO AQUINO, S. (2010). *La Constitución de 1980 como fundamento y origen de una teoría constitucional de la Irretroactividad*. En *Revista Chilena de Derecho* (33).
- SAINZ DE BUJANDA, F. (1962). *Hacienda y derecho, vol. I*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.

- (1966). *Hacienda y derecho, vol. IV*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.
 - (1982). *Lecciones de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense.
- SAINZ MORENO, F. (1976). *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*. Madrid: Civitas.
- SALAZAR, D. (2003). *Incentivos tributarios a las donaciones en el marco de política fiscal*. Memoria de grado. Valparaíso: PUCV.
- SALVADOR CODERCH, P. (1992). *Aplicación de las normas jurídicas, art. 3, apartado 1*. En: ALBALADEJO, M. (dir.). *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales, tomo I*. Madrid: Revista de Derecho Privado.
- SÁNCHEZ FERRO, S. (1997). *Analogía e imperio de la ley*. En *Anuario de filosofía del derecho*, XVI.
- SÁNCHEZ MORÓN, M. (2011). *Derecho administrativo, parte general*. Madrid: Tecnos.
- SÁNCHEZ PINO, A. (2001). *Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria*. En *Revista Española de Derecho Financiero* (109-110).
- SÁNCHEZ VIAMONTE, C. (1958). *Las instituciones políticas en la historia universal*. Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Argentina.
- SANTA MARÍA, P. (1988). *Fundamentos de derecho administrativo*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces.
- SAVIGNY, F. K. (1924). *Sistema del derecho romano actual, tomo I*. Madrid: Editorial de Góngora.
- (1979). *Metodología jurídica*. Buenos Aires: Ediciones de Palma.
- SCHAUER, F. (1988). *Formalism*. En *The Yale Law Journal*, 97.
- (2004). *Las reglas en juego*. Madrid: Marcial Pons.
 - (2013). *Pensar como un abogado*. Madrid: Marcial Pons.
- SCHULTZ FIGUEROA, R. (2012). *Elusión tributaria desde el punto de vista de la legislación extranjera*. Memoria de grado. Santiago de Chile: Universidad de Chile. Disponible en <http://www.tesis.uchile.cl/handle/2250/112912>
- SEARLE, J. (1994). *Actos de habla*. Barcelona: Planeta.
- SEGURA ORTEGA, M. (1993). *El movimiento del derecho libre*. En *Anuario de Filosofía del Derecho*, 10

- SILVA PIZARRO, M. (2001). *Evasión, elusión e interpretación en materia tributaria (interpretación según la realidad económica)*. En *La Semana Jurídica* (32).
- SIMÓN ACOSTA, E. (1998). *El fraude a la ley tributaria en proceso de revisión*. En *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* (34).
- (1999). *Derecho constitucional tributario. Derechos fundamentales y tributo*. En *Revista IFA* (25).
- SIMÓN MATAIX, M. (1998). *Las opciones tributarias en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid.
- SIOTA ALVAREZ, M. (2008). *Analogía y fraude a la ley tributaria*. En *Revista Española de Derecho Financiero* (139).
- (2010). *Analogía e interpretación en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- SMITH, A. (1794) (1996), *Investigación de la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones* (tomo I). Valladolid: Junta de Castilla y León.
- SOLS LUCIA, A. (1989). *El fraude a la ley*. Barcelona: Bosch.
- SPISSO, R. (2000) *Derecho constitucional tributario: principios constitucionales del gasto público. Doctrina judicial de la corte Suprema de Justicia de la Nación*. Buenos Aires: Depalma.
- SQUELLA, A. (2000). *Introducción al derecho*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- (2007). *Independencia interna del poder judicial: ante quiénes, en qué y para qué tenemos jueces independientes*. En COUSO, J. y ATRIA, F. (eds.), *La judicatura como organización*. Santiago de Chile: Expansiva e IEJ.
- STIGLITZ, J. (2010). *Regulación y fallas*. En *Revista de economía institucional*, 12 (23).
- STREETER, J. (1968). *La interpretación de la Ley Tributaria*. En *Revista de derecho económico* (21-22).
- SUÁREZ, F., S.J. (1612) (1968). *Tratado de las leyes y de Dios legislador, vol. IV (libros VI y VII)*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.
- TAMBELLINI, P. (2007) *L'elusione della norma tributaria*. Milano: Giuffrè editore.
- TAVEIRA TORRES, H. (2006), *Derecho tributario y autonomía privada (el poder de tributar y la teoría de los negocios jurídicos en la actualidad)*.

- Metodología para la interpretación de los hechos tributarios*). En *Crónica Tributaria* (118).
- TEJERIZO LÓPEZ, M. (2012). *Medidas de lucha contra el fraude fiscal en el derecho español*. En HINOJOSA, J. J. y LUQUE, M. A. (ed.) (2012). *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*. Barcelona: Atelier.
- TERRAZAS PONCE, J. D. (2011). *Abuso del derecho: definiciones en torno a su origen*. En *Estudios de Derecho Privado. Libro homenaje al jurista René Abeliuk Manasevich*. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello.
- TIPKE, K. (2002). *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons.
- TOMÁS y VALIENTE, F. (1993). *Escritos sobre y desde el tribunal constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- TORREGROSA CARNÉ, M. D. (2002). *Nulidad y anulabilidad de actos administrativos tributarios: fuentes, conceptos y delimitación*. En *Revista Técnica Tributaria* (56).
- (2003) *Técnicas procedimentales alternativas en los supuestos de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados*. En ARMENTA, T. y otros. *Alternativas convencionales en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- UGALDE, R. y GARCÍA, J. (2006). *Elusión, planificación y evasión tributaria*. Santiago de Chile: Lexis Nexis.
- (2007). *Evasión tributaria*. En *Revista de Contabilidad y Auditoría* (185)
- VALENZUELA BARAONA, C. (2000). *Elusión tributaria. Normas antielusivas y facultades fiscalizadoras otorgadas al Servicio de Impuestos Internos, en relación al impuesto a la renta*. Memoria de grado. Santiago de Chile: Universidad de Chile.
- VAN WEEZEL, A. (2007). *Delitos tributarios*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- VANONI, E. (1937) *Elementi di diritto tributario*. Padova: CEDAM. Citado por BERLIRI, A. (1964). *Principios de derecho tributario*, vol. I. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- (1973). *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*. Madrid: IEF.
- VARONA ALABERN, J. E. (2007). *Concepto de tributo y principio de capacidad económica*. En *Revista Española de Derecho Financiero Civitas* (135).

- (2009). *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- VELASCO LETELIER, E. (1941). *El objeto ante la jurisprudencia*. Disponible en http://www.tesis.uchile.cl/tesis/uchile/1941/velasco_e/html/index-frames.html
- VERGARA BLANCO, A. (1992). *La propietarización de los derechos*, En *Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso*, XVI.
- VERGARA HERNÁNDEZ, S. (2006). *Planificación tributaria y tributación*. Santiago de Chile: Editorial Nova Lex.
- VIAL DEL RIO, V. (2006). *Teoría general del acto jurídico*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- VIGO, R. L. (2012). *De la interpretación de la ley a la argumentación desde la constitución: realidad, teorías y valoración*. En *Revista Díkaion*, 21 (1).
- VILAR MAYER, P. (2005). *Planificación fiscal indebida y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria española*. En *Revista de Contabilidad y Tributación* (273).
- VILLEGAS, H. (1979). *Curso de finanzas, derecho tributario y financiero, t. I*. Buenos Aires: Depalma.
- VIVEROS, M. P. y RAMÍREZ, E. (1997). *Delito tributario: análisis jurídico, doctrina, jurisprudencia*. Santiago de Chile: Ediciones Jurídicas Congreso.
- WAHN PLEITEZ, W. (2012). *Interpretaciones que amenazan al derecho tributario. Tendencias actuales y análisis crítico*. En *Revista de Estudios tributarios* (6).
- WEBER, M. (1979). *El político y el científico*. Madrid: Alianza Editorial.
- WROBLEWSKI, J. (1988). *Constitución y teoría general de la interpretación jurídica*. Madrid: Civitas.
- XAVIER, A. (1975). *Tipicidad y legalidad en el derecho tributario*. En *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* XXV (120).
- YÁÑEZ, F. (2014). *Análisis de la nueva cláusula general antielusiva*. En *Revista de Estudios Tributarios* (11), pp. 233-250.
- ZAPATA, P. (2007). *La función judicial en Chile*. En COUSO, J. y ATRIA, F. (eds.). *La judicatura como organización*. Santiago de Chile: Expansiva e IEJ.

OTRAS FUENTES:

INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO (ILADT) (1970). *La evasión fiscal legítima, concepto y problemas*. En *IV Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios*. Estoril: ILADT.

- (ILADT) (2008). *La elusión fiscal y los medios para evitarla*. En *XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Isla Margarita: ILADT.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2014). *Diccionario de la Real Academia Española*. Disponible en <http://lema.rae.es/drae/>

REAL COMISIÓN DE INVESTIGACIÓN DE CANADÁ (1962-1966). *Informe sobre la fiscalidad (vol. I)*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales y Ministerio de Hacienda.

REPERTORIO DE LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA CHILENA, *Código Civil y leyes complementarias, Tomo I*. (1996) Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.