



Universidad de Chile

Facultad de Derecho

Departamento de Ciencias del Derecho

# LAGUNAS EN EL DERECHO: NECESIDAD DE UNA RECONSTRUCCIÓN CONCEPTUAL

Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales

Alumno: Gonzalo Falcón Romero

Profesor Guía: Fernando Atria Lemaitre

SANTIAGO DE CHILE, 2016



## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>5</b>
<b>PRIMERA PARTE: TEORÍA DEL DERECHO</b> .....	<b>13</b>
<b>1. El concepto de Derecho</b> .....	<b>13</b>
<b>2. Descripción y evaluación del derecho</b> .....	<b>21</b>
<b>3. Respuesta de Dworkin</b> .....	<b>28</b>
<b>4. ¿Cómo construir conceptos?</b> .....	<b>37</b>
<b>SEGUNDA PARTE: CONCEPTUALIZACIÓN CLÁSICA</b> .....	<b>43</b>
<b>1. Introducción</b> .....	<b>43</b>
<b>2. Construyendo un concepto de Derecho Tributario</b> .....	<b>47</b>
2.1. El derecho tributario como concepto estructural .....	52
2.2. Función en el Derecho Tributario. ....	57
<b>TERCERA PARTE: RECONSTRUCCIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO</b> .....	<b>67</b>
<b>1. Introducción</b> .....	<b>67</b>
1.1. Conceptos funcionales mediados por una estructura .....	68
<b>2. Reconstrucción</b> .....	<b>72</b>
2.1. Tributación como práctica de reconocimiento recíproco. ....	72
2.2. El paradigma clásico del Derecho Tributario .....	76
2.3. El bien interno de la tributación.....	81
2.4. El Derecho Tributario como una institución teleológica .....	89
<b>CUARTA PARTE: LAGUNAS E INTERPRETACIÓN</b> .....	<b>99</b>
<b>1. Una respuesta a las lagunas</b> .....	<b>99</b>
<b>2. Tesis de la respuesta correcta</b> .....	<b>103</b>
<b>3. Interpretación de la ley tributaria</b> .....	<b>118</b>
3.1 Interpretación restrictiva y literal.....	119
3.2 El problema de la calificación: el principio de la realidad económica. ....	121
3.3. Jarach: hechos económicos y causa del tributo. ....	125
3.4 La naturaleza del hecho imponible y la voluntad de la ley .....	131
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>135</b>



## INTRODUCCIÓN

El 28 de enero del año 2003 la Corte Suprema decidió un recurso de casación en el fondo interpuesto contra la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago que confirmaba el fallo de primera instancia del juez tributario en una causa iniciada por el Servicio de Impuesto Internos contra el contribuyente Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A.<sup>1</sup>. La razón era la siguiente: dicho contribuyente no había declarado los débitos fiscales provenientes de la explotación del complejo turístico “Los Jardines de Bahía Inglesa”. Las liquidaciones efectuadas por el SII a la Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. tenían como fundamento la cuestión de que, en los hechos, la explotación de las cabañas era en realidad una actividad gravada con el Impuesto al Valor Agregado por caber dicho servicio en el número 3 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Para una mejor comprensión, es necesario referirse a los hechos del caso. El complejo turístico antes nombrado se componía de dos empresas: Bahía Blanca S.A. e Inversiones Caldera Limitada. La primera era la encargada de entregar en arriendo el inmueble, mientras que la segunda se ocupaba de arrendar todo el mobiliario requerido por el primero. A pesar de que los socios de ambas sociedades eran las mismas personas naturales, el reclamante se defendió alegando que eran empresas totalmente distintas, respecto la normativa aplicable a cada una, a la forma en que se constituyen, al funcionamiento, al reparto de beneficios, en temas de responsabilidad y finalmente en cuanto a su extensión (considerando 11°). En términos simples: la primera sociedad arrendaba el inmueble vacío, y la segunda arrendaba todo lo necesario para que dicho inmueble fuera usado por los turistas.

En cuanto al servicio prestado, la actividad hotelera cabe en el número 3 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta, el cual señala entre otras cosas que las rentas provenientes del comercio están afectas al Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA). Si bien en su conjunto el servicio que prestaban ambos contribuyentes era el ya señalado, el reclamante pretendía desvirtuar tal comprensión de los hechos. La primera empresa (Bahía Blanca S.A.)

---

<sup>1</sup> Sentencia de la Corte Suprema de fecha 28 de enero de 2003, Rol N°4038-01.

arrendaba al público exclusivamente el bien inmueble. Dicho servicio estaba exento de IVA, en virtud del artículo 12 del DL 825 que regula las ventas y servicios exentos. En su letra E) n°11 señala como actividad exenta “el arrendamiento de inmuebles, sin perjuicio de los dispuesto en la letra g) del artículo 8°”, y a su vez la letra g) del artículo 8° prescribe como hecho gravado “el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones...”.

Así las cosas, resulta que la actividad realizada por ambos contribuyentes no era el arriendo de inmuebles amoblados, sino que una cosa era arrendar el inmueble, y otra cosa era arrendar los muebles, lo que permitía al primero escapar del pago del IVA: la propia ley – alegaba el recurrente- impone distintos estatutos jurídicos para ambas actividades, estando una exenta de IVA y la otra afecta a este impuesto (considerando 14°). Apoyaba su pretensión indicando que, en efecto, se cobraba en forma separada el arriendo de la cabaña y el arriendo de los bienes muebles, especificado en distintos porcentajes, procediendo entonces liquidaciones para un caso pero no para el otro, lo que se traducía en que *“se expiden dos boletas: una por el arriendo del inmueble – que se califica de recibo- y otra, que se considera boleta, timbrada por el Servicio, relativa al arriendo de los muebles y por concepto de consumo o prestación de servicios varios”* (considerando 17°).

Para que quede claro, y aún bajo el riesgo de ser repetitivo, la defensa del reclamante queda expresada en el considerando anterior, el cual objeta la interpretación que el SII hizo de la actividad en cuestión, indicando que *“tal planteo (el del SII) es erróneo porque lo que verdaderamente realiza el tipo de establecimientos como los de la especie no es la ejecución de actividad propiamente hotelera, sino de “arriendo de cabañas” -lo que está expresamente indicado en las liquidaciones, como se adelantó- las cuales son bienes inmuebles, por lo que ese ejercicio empresarial está exento del pago del impuesto que se intenta cobrar”*. Cuestión diversa para el recurrente sería si las cabañas se arriendan amobladas, ya que en ese caso, *“cuando se realiza por una sola persona o entidad jurídica, debería calificarse como operación referida a “inmueble amoblado”, pero si, como en el caso de autos, se ejecuta por*

*entes diversos, no puede alterar el estatuto tributario que se indicó previamente, esto es, que el arriendo de inmuebles no tributa y que sí lo hace el de muebles”.*

Esta sentencia de la Corte Suprema logró fama en la práctica jurídica tributaria por la definición que hizo de la elusión, y su distinción esencial con la evasión tributaria. Así, en el considerando 18°, la Corte Suprema señala que *“el Servicio confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de 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... para pagar impuestos de una manera legítima a la que se optó...”*. Esta representación de la elusión implicó que la Corte acogiera el recurso de casación en el fondo, dando la razón a los socios de ambas empresas, y señalando que los jueces del fondo habían infringido, principalmente, el artículo 20 n°3 de la Ley de Impuesto a la Renta (el arriendo de cabañas vacías no cabía como actividad afecta al IVA), el artículo 8 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios (dado que no existía un acto unitario de arriendo de inmueble amoblado) y el artículo 12 letra E) n°11, que eximía del pago del IVA a quienes arriendan un inmueble que no cumple con las condiciones fijadas en la letra g) del artículo 8° de la LIVS (considerando 21°)

Si bien este trabajo no tiene por tema la elusión, sí tiene como objetivo cuestionar el modo en que el derecho tributario opera en la práctica jurídica chilena. El caso señalado recién es ejemplificador respecto a los absurdos a los que se puede llegar con una noción deficiente del derecho tributario, y en especial, con una estéril comprensión de qué es lo que uno le exige al juez que se ve enfrentado a estos casos. Este es un típico caso en el cual un contribuyente, amparado bajo la expresión literal de la ley, escapa al espíritu de la legislación con el fin de obtener fines que contradicen lo que ella misma busca. Dos sociedades que en conjunto prestan un servicio como el señalado, están exactamente en la misma situación jurídica que el empresario hotelero que con una misma sociedad presta el mismo servicio. Entender que la ley no prioriza los intereses del primero por sobre el segundo, sino que ambos están igualmente obligados por la ley es otro de los objetivos que pretende este trabajo.

Si bien, como se dijo, este caso muestra especialmente cuál es el problema con la comprensión (o incomprensión) de la elusión que se tiene hoy en día, no es difícil trasladar dicho problema al tema de las lagunas: la utilización de la expresión de la ley en beneficio propio produce una actitud esencialmente instrumental frente a la legislación tributaria. Esta instrumentalización de la ley lleva a destruir los fundamentos mismos del derecho tributario, alterando la comprensión que se tiene de éste, del derecho en general y de la función judicial. El trato que se le da a las lagunas actualmente (hoyos inevitables que deja el legislador, frente a lo cual hay poco que hacer) cuestiona los mismos fundamentos de la práctica jurídica: el hecho de que vivimos en comunidades que se rigen por leyes de las cuales los mismos ciudadanos participaron en su creación, y que cada uno de los ciudadanos es igual ante ella.

La presente investigación tiene por objeto tratar un problema frecuente que ha existido en la discusión de la teoría del derecho, y que se niega a desaparecer: el tema de las lagunas en el derecho. Entendiendo que los sistemas jurídicos inevitablemente dejan espacios sin regulación expresa, diversos análisis se han realizado por los teóricos del derecho para dar una respuesta satisfactoria a esta urgente situación.

La primera parte de este trabajo busca situar la discusión de las lagunas dentro de la tradición analítica de la filosofía del derecho, intentando dar cuenta de distintas aproximaciones que ha habido para resolverlas, y mostrando cuáles han sido los déficit de dichas comprensiones, que ha llevado a que al día de hoy las lagunas sigan siendo un asunto en el cual no hay acuerdos sobre lo que ha de hacer el juez cuando se enfrenta a ellas al momento de aplicar la ley.

En nuestra tradición jurídica, se acepta sin mayores complicaciones la idea de que las lagunas son producto de una mala técnica legislativa. A esto se suma la opinión de varios que sostienen que es imposible pretender que el legislador cubra todas las situaciones posibles que puedan generarse. Así entonces resulta ser una situación de toda normalidad el que frente a casos no regulados expresamente se entienda que los individuos gozan de completa libertad para hacer lo que deseen mientras no infrinjan lo que la letra de la ley ha dispuesto (o su conducta no pueda ser automáticamente subsumida bajo dicha letra), interpretándola de modo



que produzca razonamientos lo más restrictivo posibles. Como esta situación es una que ocurre particularmente en el derecho tributario, es a través de éste que se intentará dar una solución.

En la discusión tributaria actual, lo anterior ha significado escepticismo frente a intentos por dar una solución a este problema, lo que puede verificarse atendiendo al debate sobre la cláusula general anti-elusión que fue implementada en la última reforma tributaria. Viendo cómo en su operatividad el derecho tributario deja tantos espacios sin regular como lo permita la creatividad de los abogados, la postura de algunos ha sido encogerse de hombros y asumir que la existencia de las lagunas son inevitables dada la imposibilidad de plantearse y prever todos los casos posibles que puedan subsumirse bajo una ley.<sup>2</sup>

Lo que pretende este trabajo es mostrar cómo una solución al problema de las lagunas implica replantearse la comprensión que uno tenga sobre el derecho. Así, algunos han hecho depender la solución a las lagunas respecto del tipo de acercamiento que uno tiene al derecho, o en otras palabras, quienes creen que su análisis del derecho es uno que tiene por finalidad describir cómo efectivamente son los sistemas jurídicos existentes (y que deja al derecho tal como está) o si en dicho análisis uno no puede evitar referirse a componentes normativos o evaluativos de las reglas a aplicar para encontrar una solución adecuada al caso que se presenta. Esta idea de Nino es la que servirá de partida para mostrar las deficiencias que la filosofía analítica del derecho ha tenido en su intento por solucionar este problema.

Frente a las dificultades que produce la idea de que el estudio sobre el derecho sea uno que pretende meramente describir “una importante institución social”, veremos como la distinción entre el derecho que es y el derecho que debe ser desaparece, lo que nos llevará a preguntarnos cómo es que se construyen los conceptos que en el derecho se emplean, esto es,

---

<sup>2</sup> Esto podría parecer natural si entendemos que dicha posibilidad obedece a lo que Hart señalaba sobre la necesidad de dejar cuestiones abiertas que deben ser resueltas por el juez cuando esos casos se presentan (y cuya subsunción bajo el estándar que fija la regla es al menos discutible). La relativa indeterminación de propósitos e ignorancia de los hechos lleva a que sea necesario fijar reglas generales pero cuya aplicación al caso concreto debe ser resuelta por el juez cuando éste se le presente. Para Hart esto implicaba discreción en el área de textura abierta; para la doctrina tributaria chilena significa que, de no caber exactamente en la letra de la ley, no existirá obligación alguna para el contribuyente de pagar un impuesto.

cuál es la naturaleza de conceptos como el de juez o el de jurisdicción. Atendiendo la manera en que estos conceptos se crean, podremos ver qué concepciones han intentado dar cuenta del derecho tributario. Si bien el análisis conceptual efectuado por Hart será dejado de lado por no proveer una explicación adecuada del fenómeno jurídico, sí será necesario mostrar cómo es que el análisis de los conceptos que utilizamos como participantes dentro de la práctica jurídica nos ayuda a elaborar una mejor comprensión de lo que entendemos por derecho.

La segunda parte de esta memoria trata dos modos generalizados de referirse al derecho tributario, según fijen su atención en la estructura del derecho tributario o en la función que este tiene que cumplir. Entendiendo que los primeros ponen el foco en la forma que ha tenido la tributación (pagos exigidos coactivamente por verificarse un supuesto establecido en la ley) y los segundos en la finalidad que se tiene al fijar un hecho imponible (financiar los gastos que se hacen en beneficio de todos), se intentará mostrar por qué esta forma de tratar el problema lleva a la disolución del derecho tributario.

Lo interesante será notar que esta situación no es propia del derecho tributario chileno, sino que en la doctrina comparada podemos encontrar casos similares en que se entienden a los impuestos como conceptos estructurales o conceptos funcionales. Para el final de esta segunda parte, se revisarán algunas ideas sobre capacidad contributiva que permitirán una interiorización en lo que será la reconstrucción conceptual ofrecida en la tercera parte.

Habiendo revisado en qué fallan ambas comprensiones, una estructural y otra funcional del derecho tributario, en el tercer capítulo se optará por una comprensión del derecho tributario que permita seguir entendiéndolo como algo que aún vale la pena rescatar, mostrando cómo éste permite la posibilidad del reconocimiento recíproco entre los miembros que son parte de una comunidad política. Una aproximación de la tributación como una práctica con un bien interno y el derecho tributario como una institución teleológica que permite mediar entre lo inmanente de una teoría del derecho y lo trascendente que guían los ideales políticos nos permitirá reconstruir al derecho tributario y rescatar lo más valioso de él: el reconocimiento de la mutua dependencia que tenemos los unos con los otros.

Con una reconstrucción como esa, se puede dar una respuesta a las lagunas desde una óptica moderna del derecho. Al asumir que la clave para la comprensión del derecho moderno es la configuración institucional diferenciada pero dependiente de los tres poderes del estado (administración, legislación y jurisdicción), se puede intentar una respuesta que no reproduzca los problemas a los que han llevado las soluciones habidas hasta ahora: los espacios no regulados expresamente por el legislador no implican discreción al juez (lo que implica sostener que no está jurídicamente obligado a decidir de ninguna forma), sino que deben ser analizados a la luz de la regulación en su conjunto y de un trabajo dogmático que busque la mejor comprensión del derecho.

En particular para el derecho tributario, esto significará comenzar a tratar los problemas del derecho tributario de un modo distinto al que se ha venido haciendo hasta ahora. Frente a casos no regulados expresamente, habremos de incorporar al análisis cuestiones relativas a la noción misma que tengamos del derecho tributario, a cómo su finalidad se logra en ese caso en particular y cómo es que una u otra solución se corresponde con la racionalidad propia del conjunto de reglas que conforman el derecho tributario. Una respuesta a las lagunas no puede ser neutral respecto al concepto de derecho tributario, lo que se traduce en una necesidad de tomar partido por cuál es la concepción que extrae lo mejor de éste, cuestión que lleva a intentar, en términos holísticos, una comprensión completa de la práctica jurídica que justifique dicha concepción.

Una respuesta a las lagunas permitirá hacer referencia a otra de las cuestiones sobre las que ha debatido la doctrina tributaria chilena: la interpretación de la norma jurídico-tributaria. El camino recorrido hasta ahora ayudará a entender cómo este es un problema que también requiere de una reconstrucción del concepto que tenemos de derecho tributario. Para poder realizar la labor interpretativa, será necesario reconstruir la racionalidad que tiene el conjunto de normas propias del derecho tributario, y así poder afirmar cuándo una interpretación es correcta y cuando no, entendiendo que esa respuesta correcta es *jurídicamente* correcta, es decir, es a la cual el juez tenía la obligación *jurídica* de llegar.



## **PRIMERA PARTE: TEORÍA DEL DERECHO**

### **1. El concepto de Derecho**

Con el tránsito a la filosofía analítica del derecho desde la filosofía analítica propiamente tal, vemos que en el ámbito jurídico, según cierta manera de aproximarse a estos temas, se puede hacer una distinción inicial según el punto de vista desde el cual se mire el fenómeno jurídico (en términos generales, podemos caracterizar estos dos enfoques como sigue, sin que sea necesario referirse en profundidad a ellos). Uno de estos enfoques es el empírico, cuyo análisis se basa principalmente en la experiencia, en lo que efectivamente ocurre como parámetro para el análisis del derecho; otro enfoque es uno de tipo formal, que basado en un razonamiento lógico, pretende llegar con su método de análisis a una única respuesta correcta, entendiendo que el estudio del derecho precisa de un carácter científico.

El primero de estos enfoques en teoría del derecho es representado por autores como Alf Ross y Brian Leiter. Este empirismo plantea dos tesis principales: la primera nos dice que la metodología apropiada para analizar el fenómeno jurídico es la empírico-científica. Este realismo jurídico, como ha sido llamado, reduce el análisis a conductas fisiológicas, a cómo efectivamente se comportan los individuos y el distinto rol que juegan entonces las reglas jurídicas. Bajo esta comprensión, el derecho no puede explicarse exclusivamente a raíz de las reglas jurídicas, puesto que si la preocupación está puesta en cómo realmente los jueces deciden, la preocupación por factores externos puede ser igual o aún mayor que las normas legales. Una regla podrá mostrar cómo es probable que un juez decida en determinado caso, pero no pasará de eso: en atención a la experiencia, se advierte que los jueces no siempre toman en cuenta las normas jurídicas para decidir un caso, lo que lleva a la conclusión de que la apelación a motivos extra-jurídicos estaría al mismo nivel que las normas jurídicas al momento de fallar.

En gran medida, es sociología aplicada al derecho: se pregunta por medidas de conductas con el objeto de predecir lo que los individuos harán en el futuro, teniendo

principalmente en la mira el actuar del juez al momento de efectuar las predicciones. La segunda tesis de este empirismo señala que sólo esta metodología empírico-científica es la que nos puede otorgar explicaciones satisfactorias del fenómeno jurídico, rechazando por esto el análisis conceptual por llevar este en su seno un sinsentido. Este enfoque es una reacción en el interior de la teoría del derecho del siglo XX frente a una etapa anterior que se explica a continuación

El segundo enfoque, denominado “formal”, se puede apreciar principalmente en la obra de Hans Kelsen. En su célebre obra “Teoría Pura del Derecho”, el autor busca elaborar una teoría del derecho purificada, esto es, purgada tanto de elementos ideológicos como políticos. Kelsen sitúa al derecho en el plano nouménico del *deber-ser*, opuesto al *ser* propio del mundo fenoménico. Su objeto de estudio entonces es el derecho positivo, le interesa el ámbito normativo del deber-ser.

Este enfoque formalista de Kelsen se basa en la idea de un conocimiento a priori. Toda teoría científica (este era el propósito de Kelsen cuando estudia al derecho) parte de un supuesto, y sobre éste construye lo demás. Tal supuesto, sobre el cual Kelsen elabora su teoría pura del derecho, es la norma hipotética fundante, que además de ser la regla que otorga validez a las restantes del ordenamiento jurídico (cada norma es válida porque recibe su validez de una norma anterior a ella, y así sucesivamente), tiene la cualidad de no recibir validez de una norma anterior a ella. Para estudiar el fenómeno jurídico -señala Kelsen- tenemos una metodología propia, que es la lógica. Hay una estructura lógica de las normas, cuya formulación más básica es “dado S se tiene P”, a la cual podríamos reducir toda norma jurídica. Una noción primaria de normas según la cual, dada su estructura, todo incumplimiento de una norma acarrea una sanción, será característica de esta comprensión.

La teorización de Kelsen sobre el Derecho es una que ya se había anunciado anteriormente en los inicios del positivismo, a cargo de John Austin. Para él, las normas jurídicas son aquellas que emanan del soberano, a quien todos los miembros de la comunidad política reconocen como autoridad. Estas normas son de carácter general, y tienen como correlato la sanción que se le impone a quienes las incumplan. Así podemos ver cómo la

noción de normas primarias a partir de la cual Kelsen construirá su teoría ya se dejaba ver: el derecho es un conjunto de normas que emanan del soberano y sólo serán tales las que, producto de su incumplimiento, acarreen una sanción para el individuo. Esta comprensión del derecho no superaba la comparación con un conjunto de órdenes respaldadas por amenazas.

A estos dos enfoques, se opone un tercero, que tiene en la obra de Hart su principal exposición. En breves palabras, lo que hace Hart es proponer un enfoque alternativo para estudiar al fenómeno jurídico, cuya base será el análisis conceptual. El entendimiento y el significado de los conceptos aumentan la comprensión del fenómeno que se estudia, en el entendido de que si el fenómeno jurídico se basa en conceptos, su estudio agudizará la comprensión que tengamos de éste. Su análisis conceptual se opondrá tanto a realistas como a formalistas, rechazando su construcción monista y adoptando un naturalismo lingüístico, buscando dar cuenta de un concepto sin tener por esto que definirlo. Para esto es ilustrativo recurrir al capítulo 1 de su libro “El Concepto de Derecho”, publicado en el año 1961.

Hart identifica tres problemas recurrentes que surgen cuando quienes hacen teoría del derecho se proponen llegar a una definición de lo que el derecho es, cuestión que no ocurriría si el objetivo principal deja de ser este. Los dos primeros problemas tienen un supuesto común, cuando decimos que en presencia del derecho ciertas conductas pierden el carácter de optativas para los individuos y pasan a ser obligatorias. Lo que Hart hará en la primera parte de su obra será poner en tela de juicio el análisis de Austin sobre el derecho como órdenes respaldadas por amenazas. El primer problema, en palabras de Hart, será buscar una respuesta a la pregunta “*¿En qué difieren, pues, el derecho y la obligación jurídica de las órdenes respaldadas por sanciones y cómo están relacionadas con ellas?*”<sup>3</sup>. Hart con esto cuestionaba la comprensión del derecho que Austin y sus seguidores en la teoría jurídica inglesa tenían, basándola en la noción de órdenes respaldadas por amenazas (derecho como un conjunto de normas primarias). ¿Era el derecho un conjunto de órdenes respaldadas por amenazas en caso de incumplimiento, o había algo más que decir respecto al tipo de normas que lo contenían (había algo más que normas primarias)?

---

<sup>3</sup> HART, H.L.A. “*El Concepto de Derecho*” (trad. Genaro R. Carrió). Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1963. 8p.

En palabras de Dworkin, dos son las objeciones fundamentales que se le plantearon a esta idea de derecho como mandatos generales emanados del soberano. La primera objeción cuestionaba el supuesto de la teoría de Austin, según el cual “*en cada comunidad se puede encontrar un grupo o institución determinado que ejerce en última instancia el control de todos los otros grupos*”<sup>4</sup>. En las sociedades complejas –dice Dworkin- es imposible determinar qué grupo es el que tiene el control por sobre los demás, entendiendo que son sociedades dinámicas en las cuales el gobierno va cambiando. La identificación del soberano con el pueblo tampoco significa mucho, ya que persiste el problema relativo a poder determinar cuál es el mandato que emana de éste.

Una segunda objeción tiene relación con que la teoría de Austin “*no llega en absoluto a explicar, ni a reconocer siquiera, ciertos hechos sorprendentes en lo referente a las actitudes que adoptamos hacia el derecho*”<sup>5</sup>. Para los críticos de entonces, resultaba inapropiado asimilar al derecho con las órdenes generales de un gángster. Si lo que caracterizaba una norma jurídica era la amenaza que conlleva su incumplimiento, “*la autoridad del derecho se funda exclusivamente sobre la capacidad y la voluntad del soberano de perjudicar a quienes desobedecen*”<sup>6</sup>. Esto es lo que posteriormente notará Hart al mostrar que las actitudes que un ciudadano toma frente al derecho son distintas a las que toma respecto a órdenes dictadas, bajo amenaza, por una “banda de delincuentes armados”: en el segundo caso uno *se ve* obligado a actuar, mientras que en el primero uno *está* obligado a hacerlo.

El segundo problema recurrente sería aquel que las teorías escolásticas del derecho natural ponen en el debate. Si decíamos que el supuesto común de estos dos primeros problemas era que ciertas conductas dejaban de ser optativas para los individuos, la cuestión será ahora en virtud de qué tipo de normas ocurre esto. La doctrina característica de estas es que “*el derecho es entendido mejor como una rama de la moral o de la justicia y que es su*

---

<sup>4</sup> DWORKIN, Ronald. “Los Derechos en Serio”. Editorial Ariel S.A., Barcelona, 2012. 67p.

<sup>5</sup> Ibid. 67p.

<sup>6</sup> Ibid. 67-68p.



*congruencia con los principios de moral o justicia, y no el hecho de que constituye un cuerpo de órdenes y amenazas, lo que hace a su esencia*<sup>7</sup>. Quienes hablan del derecho como órdenes respaldadas por amenazas, y quienes ven al derecho en su relación con la moral o la justicia suponen la existencia de reglas.

Un tercer problema principal es aquel que aparece cuando nos cuestionamos sobre la noción misma de regla y las derivaciones de esto: “*¿Qué son las reglas?; ¿qué significa decir que una regla existe?; ¿los tribunales aplican reglas o sólo fingen hacerlo? Una vez que la noción es cuestionada, y lo ha sido especialmente en la teoría jurídica de este siglo, aparecen las mayores divergencias de opinión*”<sup>8</sup>. Estos tres problemas recurrentes harán que Hart fije la mirada no en buscar una definición de lo que es el derecho, sino en lograr una clarificación de esta importante institución social describiendo lo que podíamos considerar como esencial y propio de todos los sistemas jurídicos en abstracto.

Para explicar las dificultades propias cuando uno busca una definición, Hart usa como ejemplo la definición de triángulo o de elefante. Las definiciones de este tipo tienen una doble tarea: “*simultáneamente suministra un código o fórmula que traduce la palabra a otros términos que se entienden bien, y ubica para nosotros el tipo de cosa a que se refiere la palabra según el uso, indicando las características que comparte con una familia más amplia de cosas y aquellas que las distinguen de otras de la misma familia*”<sup>9</sup>. Esta forma de definir algo por género y diferencia no puede ser aplicada al derecho, ya que tal tarea supondría que hay algo así como una categoría general bajo la cual pudiéramos subsumir cosas como “derecho” y que luego podríamos diferenciar al derecho de otros elementos dentro de dicha categoría general: en primer lugar no tenemos esta categoría general y no hay razón para pensar que los intentos de definición de esta no fueran a ser igual de problemáticos cuando lo que se intentaba era definir al derecho; y en segundo lugar, la falta de esta categoría general

---

<sup>7</sup> Ibid. 9p.

<sup>8</sup> Ibid. 10p.

<sup>9</sup> Ibid. 17p.

hace imposible determinar qué elementos caben por igual dentro de ésta y de los cuales habría que diferenciar al derecho.

No hay razones, nos mostrará Hart en su obra, para pensar que los problemas recurrentes del derecho vayan a ser respondidos con una definición de este. Lo que intentará en El Concepto de Derecho *“no es dar una definición de derecho...; su propósito es hacer avanzar la teoría jurídica proporcionando un análisis más elaborado de la estructura distintiva de un sistema jurídico nacional, y una mejor comprensión de las semejanzas y diferencias entre el derecho, la coerción y la moral, como tipos de fenómenos sociales”*<sup>10</sup>.

El Concepto de Derecho de Hart innovó en cuanto a la comprensión del fenómeno jurídico, y con esto una nueva perspectiva desde la cual la filosofía analítica mira al derecho. Hart ve una inconsistencia entre el análisis teórico del derecho y el uso práctico de este por los ciudadanos. El ciudadano estándar ocupa el derecho en su vida cotidiana sin entender qué es lo que está haciendo. Un sujeto paga las contribuciones una vez al mes sin tener nociones de derecho tributario, compra una casa sin saber de derecho de contratos e indemniza a un sujeto sin saber las reglas de la responsabilidad extracontractual. Hart nota que a nivel teórico puede no haber consenso, pero esto no implica que en la práctica las personas no ejecuten actos jurídicos. Con su obra, pretende volver el equilibrio entre la ejecución del fenómeno jurídico y su conceptualización.

La aproximación al fenómeno jurídico en la obra de Hart se auto-comprende como un trabajo de sociología descriptiva al advertir, ya en el prefacio, que *“la sugestión de que las investigaciones sobre los significados de las palabras simplemente arrojan luz sobre éstas, es falsa. Muchas distinciones importantes, que no son inmediatamente obvias, entre tipos de situación social, o relaciones, pueden ser esclarecidas mejor mediante un examen de los usos típicos de las expresiones relevantes y de la manera en que éstas dependen de un contexto social que a menudo no se expresa”*<sup>11</sup>. Lo que Hart pretendía entonces era explicar el modo en

---

<sup>10</sup> Ibíd. 21p.

<sup>11</sup> Ibíd. p. xi-xii.

que se desarrolla esta importante institución social, para lo cual era necesario un análisis de los conceptos formulados al interior de esta práctica, pero sin pretender con esto que se estuviera comprometiendo con cuestiones sustantivas.

Sólo si el trabajo de Hart se entendía como uno que intentaba explicar algo que existía con autonomía a su análisis podía decirse que estaba haciendo ciencia, ya que su interés estaba puesto en formular una teoría abstracta sobre el derecho que pudiera predicarse respecto a todos los sistemas jurídicos. Hart da por supuesto que en el mundo opera esta importante institución social que es el derecho, y que su tarea por ende será encontrar el significado que tiene para quienes participan al interior de la práctica. Al aceptar que su acercamiento al derecho era puramente descriptivo (el derecho existe con independencia a nosotros y la tarea del filósofo es explicarlo, esclarecer su significado), afirmaba con esto la existencia autónoma del derecho como objeto de estudio en relación a la reflexión que recae sobre éste. Como ha sido señalado, frente a la pregunta por si “¿es el Derecho algo que puede ser descrito sin que la descripción cambie el objeto descrito?”<sup>12</sup>, el trabajo de Hart se configuraba como un intento por responderla afirmativamente.

Este intento de analizar el fenómeno jurídico como uno de sociología descriptiva muestra la oposición de Hart a un estudio propiamente sociológico del Derecho, dado que el carácter de su trabajo no es uno que se identifique ni con el naturalismo ni con el realismo jurídico. La relación del trabajo de Hart con la sociología puede ser entendida al menos en tres formas diferentes<sup>13</sup>, pero bastará con referirse en el texto principal a una tercera alternativa, ilustrada por Brian Bix.

---

<sup>12</sup>ATRIA, Fernando. “La Forma del Derecho”. Libro de próxima publicación. 3p.

<sup>13</sup>Por no ser relevantes, las dos primeras se explican sucintamente aquí. Una primera interpretación entiende que la noción de sociología descriptiva puede pensarse por la interacción que hay entre el derecho y la sociología. Dicha interacción tiene que ver con la recopilación de antecedentes factuales, labor inherente a la sociología, que luego serán tematizados por una teoría del derecho al nivel de un examen jurídico. Una segunda, bajo la interpretación de Nicola Lacey, que asociaba la sociología descriptiva de Hart a la sociología de Max Weber. Un argumento a favor de esto sería la similitud que hay entre lo hecho por ambos: la comprensión de un fenómeno desde dos dimensiones, un punto de vista interno a la práctica y uno externo propio de un observador ajeno a esta. A juicio de Lacey, esta forma de enfrentar una práctica desde dos puntos de vista, como lo hace Hart, habría estado inspirada por la sociología weberiana.

Bix sostiene que se puede hacer sociología descriptiva sin hacer sociología disciplinaria, y que la sociología *a la Hart* es más general y amplia que la segunda, a pesar de que la metodología utilizada por ambas sea coincidente. Esta diferencia permite concluir que lo que Hart intenta hacer no es sociología pura, si no dar cuenta de ciertas realidades para la tarea conceptual que realizará en su obra, a través del estudio de ciertos comportamientos y fenómenos.

Bix muestra que respecto a las prácticas sociales, han existido distintas formas de acercarse a su estudio, e identifica tres teorías-modos mediante los cuales esto se ha hecho en la filosofía del derecho. Una sería la teoría descriptiva, “que pretende determinar cuál es el caso” basándose por ejemplo en lo que efectivamente ocurre (como hizo el realismo jurídico del siglo XX); otras serían las teorías analíticas, que “hacen proposiciones acerca de la naturaleza necesaria o intrínseca de alguna práctica o institución”; y por último, las teorías prescriptivas, que “argumentan acerca de cómo las prácticas u opiniones deben ser reformadas”<sup>14</sup>.

Hart trata su obra como un ensayo de sociología descriptiva, entendiendo que las teorías descriptivas en la terminología de Bix intentaban dar cuenta de los comportamientos realizados por los individuos en sus acciones cotidianas. A la vez esto permitiría realizar un análisis más acabado acerca de los conceptos que son parte del fenómeno jurídico, y ciertamente del concepto de derecho. Bix admite que pueda haber variaciones dentro de su distinción inicial, y por esto es que reconoce la posibilidad de teorías descriptivas que se desvíen de la pura descripción, intentando establecer la naturaleza de lo que se pretende describir, o que caigan conflictivamente en el espectro que hay entre estas y las teorías puramente prescriptivas. Como señala: “*la construcción de una teoría sobre una institución social o práctica requiere alguna selección o simplificación: (a) para prevenir que la teoría devenga simplemente una reformulación caótica de una realidad compleja; (b) para permitir a la teoría extraer alguna intuición básica sobre la institución o práctica; y/o (c) para*

---

<sup>14</sup> BIX, Brian. “Teoría del Derecho: Tipos y propósitos”, en del mismo Teoría del Derecho: ambición y límites (trad. Pablo E. Navarro et al.). Marcial Pons, Madrid, 2006. 18p.

*permitir a la teoría enfocarse en la más acabada o mayor instanciación de la institución o práctica”<sup>15</sup>.*

El análisis conceptual después de la publicación de Hart se alzó como el nuevo paradigma para dar cuenta del fenómeno jurídico. Pero este análisis conceptual de Hart estaba acompañado también por un intento de realizar un estudio sociológico descriptivo de la práctica jurídica, lo que según Bix otorga a la obra de Hart no sólo la pretensión de hacer proposiciones sobre la naturaleza intrínseca de una práctica, sino también de comprender y describir cómo esta práctica se desarrolla en la vida de las personas.

Así, el análisis conceptual era posible de ser efectuado de distinta forma según el objetivo que se persiguiera: se podía buscar, como primera tarea, explicar ciertos usos lingüísticos; en segundo lugar se podía buscar explicar el significado de ciertas palabras o términos que son parte de nuestras prácticas; y/o se podía buscar formular un criterio de corrección con el cual se identifique el concepto que está en juego. Lo que Hart hace sin duda es explicar ciertos usos lingüísticos propios del fenómeno jurídico. Secundariamente busca explicar el significado de ciertos términos relevantes para comprender nuestra práctica jurídica actual, pero lo que en ningún caso hace es buscar un criterio de corrección con el cual comparar su concepto de derecho: su teoría es general y descriptiva, no evaluativa.

## **2. Descripción y evaluación del derecho**

Con la publicación del libro de Hart por un lado, y con la respuesta que a éste hiciera Dworkin por otro, podemos decir que un intenso debate se produjo durante la segunda mitad del siglo XX respecto al contenido del derecho, basado principalmente en el problema de la validez en los sistemas jurídicos de ciertos estándares normativos que no eran reconocidos por una regla de reconocimiento, es decir, que valían por ser materialmente correctos y no por satisfacer la tesis de las fuentes en su versión positivista más dura (el derecho es válido porque está basado en fuentes sociales). Esta disputa produjo al interior del positivismo jurídico una

---

<sup>15</sup> *Ibíd.* 21p.

división entre quienes podían aceptar una conexión contingente (aunque no necesaria) entre el derecho y la moral, y quienes se rehusaban a calificar a la moral como fundamento de validez de algún sistema jurídico.

Esta disputa, en lo que interesa a esta parte de la investigación, puede traducirse en una disputa por quienes defienden una teoría descriptiva del derecho y quienes niegan tal posibilidad, afirmando que la reflexión que recae sobre el derecho no es indiferente al objeto mismo de estudio, es decir, quienes responden negativamente a la pregunta formulada más arriba: la teoría del derecho no deja al derecho tal como estaba. En lo que ha sido denominado “una disputa de familia”<sup>16</sup>, el bando de los duros (que no aceptarían como parte del sistema jurídico estándares normativos que valieran por su corrección) negaría cualquier conexión entre derecho y moral, entendiendo que, como herederos de Hart, lo suyo era describir el fenómeno jurídico cuyo único fundamento era una versión fuerte de la tesis de las fuentes (es derecho sólo lo que puede fundarse en hechos sociales). Si era “imaginable” un sistema jurídico en que no hubiera conexión con la moral, entonces la empresa del positivismo jurídico *a la Hart* seguía teniendo sentido.

El bando de los suaves por su parte reconocería que es posible que los sistemas jurídicos se refieran a la moral siempre que dicha conexión no sea necesaria sino contingente. Entre otras razones, afirman que si una convención incorpora a la moral al derecho, entonces las normas cuyo contenido o identificación depende de dichos criterios son válidas, ya que así lo han querido quienes participan de dicha práctica. Como la conexión no era necesaria (y era “imaginable” un sistema jurídico que no se refiriera a la moral), los positivistas suaves no pueden identificarse con quienes acusan la imposibilidad de una teoría puramente descriptiva del derecho, por lo cual comprenderemos a ambos bandos dentro de los continuadores de la obra de Hart, es decir, aquellos para los cuales la reflexión sobre el derecho deja a éste tal y como estaba.

---

<sup>16</sup> Op. cit. ATRIA, F. La Forma del Derecho. 5p.

En lo que sigue, se intentará mostrar como una disputa de este tipo respecto al objeto de estudio de los filósofos del derecho tiene repercusiones prácticas en la operatividad de éste. Como se verá más adelante, hay quienes afirman que la respuesta a ciertos problemas jurídicos (como el de las lagunas) dependerá de cómo uno se aproxime al derecho, o como ya se ha dicho, según si uno defiende o no la posibilidad de una teoría puramente descriptiva del derecho, que sólo busque explicar una gran institución social sin pretender con esto que algo esté cambiando al hacerlo. Las razones por las cuales ver el problema de ese modo significan respuestas sesgadas y estériles quedará claro hacia el final del trabajo, cuando veamos que la respuesta a las lagunas no depende exclusivamente del enfoque a través del cual nos acercamos al fenómeno jurídico, sino que dependerá fundamentalmente de contar con una correcta comprensión institucional, y no solamente conceptual, del derecho.

En primer lugar, para responder a esta posibilidad de una teoría puramente descriptiva del derecho, recurriremos al trabajo realizado por Carlos Santiago Nino titulado “La validez del derecho”. Con esto se buscará problematizar esta distinción, bajo el supuesto de que un concepto puramente descriptivo de derecho no es posible de ser concebido por quienes están inmersos en la práctica jurídica, valiéndonos para esto de la distinción hecha por Hart de quienes participan del fenómeno jurídico desde un punto de vista interno y quienes la observan desde un punto de vista externo.

Cuando Nino se pregunta si requiere el enfoque positivista un concepto descriptivo de derecho, entiende por este *“la pretensión... de que la existencia y el contenido de un sistema jurídico puedan ser determinados sin recurrir a consideraciones valorativas o morales”*<sup>17</sup>. Por supuesto, dice después, que *“esto no implica, de ningún modo, sostener que las consideraciones valorativas o morales sean irrelevantes para decidir si un sistema jurídico o una norma del sistema deben ser aplicados u obedecidos”*<sup>18</sup> sino que estas valen al momento de identificar una norma o un sistema como jurídico. Lo propio de la ciencia jurídica era describir el fenómeno que observaban, manteniéndose agnósticos respecto a cuestiones que

---

<sup>17</sup> NINO, Carlos Santiago. “La validez del derecho”. Editorial Astrea. Buenos Aires, 1985. 181p.

<sup>18</sup> Ibid. 181p.

aludieran a consideraciones morales. Esto implica también una distinción entre el derecho que es y el derecho que debe ser, entendiendo que la labor del jurista se acaba en describir el primero sin hacer referencia al segundo, bajo el riesgo de que lo que hiciese en este segundo plano no sería propiamente un trabajo científico.

Es necesario entonces preguntarse si esta exigencia definicional que supone Nino es común a los positivistas, exigencia que hace posible tanto a descriptivistas como a no descriptivistas (que Nino llama “normativistas”) caer dentro de esta categoría. Diversos autores han sido catalogados como positivistas, entre ellos Bentham, Austin, Kelsen y Hart: ¿cuál es esta exigencia bajo la cual podemos subsumir a todos ellos como positivistas? Nino señala numerosas proposiciones que han sido consideradas como distintivas de los positivistas. De todas estas proposiciones (que por motivos de espacio no serán reproducidas aquí) que son compartidas o renegadas entre los diversos autores, hay una que es la tesis central del positivismo, aquella que cabe atribuir a todos estos autores: *“el derecho es un fenómeno social que puede ser identificado y descrito por un observador externo sin recurrir a consideraciones acerca de su justificación o valor moral o acerca del deber moral de obedecerlo y aplicarlo”*<sup>19</sup>. Tanto descriptivistas como normativistas comparten –según Nino– esta tesis.

Para Dworkin, y esto sólo con fines de complementar lo dicho por Nino, el esqueleto del positivismo está constituido de manera un poco más compleja. La tesis que Nino identifica como central del positivismo dice relación con lo que el derecho es, o en otras palabras, es una que se refiere al objeto de estudio de los filósofos, pero no se pronuncia sobre el modo en que funcionan las personas con el derecho como tampoco se refiere al derecho en su aplicación. El primer principio del positivismo, afirma Dworkin, es que *“el derecho de una comunidad es un conjunto de normas especiales usadas directa o indirectamente por la comunidad con el propósito de determinar qué comportamiento será castigado o sometido a coerción por los poderes públicos”*<sup>20</sup>. Así, el derecho se conforma por normas especiales, distintas de otras

---

<sup>19</sup> Ibíd. 148p.

<sup>20</sup> Op. cit. DWORKIN, R. Los derechos en serio. 65p.



normas (como las normas sociales o morales), y que son identificadas no por su contenido sino por su origen, esto es, por el modo en que fueron adoptadas dentro de la comunidad.

Un segundo principio es que *“el conjunto de normas jurídicas válidas agota el concepto de derecho, de modo que si alguna de tales normas no cubre claramente el caso de alguien... entonces el caso no se puede decidir aplicando la ley”*<sup>21</sup>. Esta idea no es exclusiva de una teoría que se preocupa simplemente por el derecho como algo que existe, sino que tiene consecuencias al momento en que los enunciados jurídicos son aplicados. Esta tesis trae consigo una sobre el rol de la jurisdicción, entendiendo que el aplicar la ley es una tarea mecánica cuando el caso se comprende claramente en el enunciado jurídico puro, mientras que en caso contrario, lo que corresponde es que el juez cree una norma nueva o modifique el rango de casos sobre los cuales ha de ser aplicable. Esta solución, la vía media que encontró Hart entre formalistas y escépticos es una que no se sostiene, dado que su comprensión de las normas sigue siendo deficiente (ambos entienden que las normas son estándares a ser aplicados mecánicamente, siendo el escéptico un formalista que comprendió que dicho ideal es imposible de alcanzar).

El problema que para una teoría del razonamiento legal genera una tesis del derecho como la de Hart ya ha sido tratado<sup>22</sup>, pero es relevante al menos mostrar los casos en los que Hart se vería obligado a sostener que el derecho que es no puede ser distinguido del derecho que debe ser. Estos casos ejemplifican una segunda lectura que puede hacerse de su tesis de la textura abierta, según la cual ésta es una necesidad propia del derecho al tener que hacer frente a una tensión entre “certeza y adecuación”<sup>23</sup>. En esta lectura, un caso será difícil cuando la demanda por adecuación supere la demanda por certeza, es decir, cuando la aplicación de la expresión de la norma al caso genere un resultado inadecuado dadas las propiedades de éste.

---

<sup>21</sup> *Ibíd.* 65p.

<sup>22</sup> Atria, “Del derecho y el razonamiento jurídico” ATRIA, Fernando. “Del Derecho y el Razonamiento Jurídico”. Cuaderno de Filosofía de Derecho, Doxa, 1999.

<sup>23</sup> Estos términos son usados por Atria, no por Hart ni por MacCormick.

Para determinar por qué este caso cabe en la textura abierta en su segunda lectura, será necesario hacer una nueva valoración: “ello porque esa “marca” está constituida por la respuesta al problema de cuán inadecuada debe ser la solución ofrecida por una regla para un caso para que la demanda por certeza sea derrotada, y la respuesta a esta pregunta depende, claramente, del valor relativo de cada una de estas necesidades sociales”<sup>24</sup>. En este momento, la pregunta por el derecho que es debe ser una pregunta por el derecho que debe ser atendiendo las circunstancias especiales del caso y el conjunto de otras reglas que son pertinentes al caso.

Por último, los positivistas comparten la idea de que “*decir que alguien tiene una obligación jurídica equivale a afirmar que su caso se incluye dentro de una norma jurídica válida que le exige hacer algo o le prohíbe que lo haga*”<sup>25</sup>. Esto significa que cuando un individuo tiene un derecho hay una obligación correlativa que recae sobre otros sujetos o en la colectividad en su conjunto. En ausencia de norma no hay obligación, lo que implica que, en atención al segundo principio que Dworkin reconoce en los positivistas, cuando el juez falla sin tener norma aplicable al caso, no está reconociendo derechos ni imponiendo obligaciones. Ahí donde no hay norma expresa aplicable se ha llegado a los límites del derecho: le corresponderá al juez crear una que solucione el conflicto.

El contraste hecho por Hart entre el punto de vista interno del derecho y el punto de vista externo tiene relevancia para comprender el fenómeno jurídico, y con esto efectuar una crítica a esta distinción que Nino hace entre descriptivistas y normativistas. Lo que se intentará hacer ahora es negar tal posibilidad a quienes actúan desde un punto de vista interno en el fenómeno jurídico, estableciendo que para ellos el concepto de derecho no puede ser descriptivo. Un concepto descriptivo de derecho para ellos es engañoso, no puede estarse en el interior de la práctica jurídica entendiendo al derecho como *es* sin tener en cuenta lo que *debe ser*.

---

<sup>24</sup> Op. cit. ATRIA, F. “Del Derecho y el Razonamiento Jurídico”. 86p.

<sup>25</sup> Op. cit. DWORKIN, R. Los derechos en serio, 66p.

Hart parte del supuesto de que un grupo social tiene ciertas reglas de conducta, y que de estas uno se puede ocupar “*como un mero observador que no las acepta, o como un miembro del grupo que las acepta y que las usa como guías de conducta*”<sup>26</sup>. Dependiendo de si uno participa de la práctica jurídica o es un mero observador ajeno a esta, la idea misma de regla condiciona su valor. Como luego señala: “... *si el observador se atiende realmente en forma rígida a este punto de vista extremo y no da ninguna explicación de la manera en que los miembros del grupo que aceptan las reglas contemplan su propia conducta regular, su descripción de la vida de estos no podrá ser, en modo alguno, una descripción en términos de reglas ni, por lo tanto, en términos de las nociones de obligación o deber que son dependientes de la noción de regla*”<sup>27</sup>.

Lo que este supuesto sujeto externo concluye luego de observar las conductas de los individuos inmersos en la práctica serán simplemente cálculos de probabilidad o predicciones sobre lo que harán los sujetos dadas ciertas circunstancias (el ejemplo que ocupa Hart es que este observador se limitará a decir que al haber visto cómo frente a una luz roja del semáforo los individuos se detenían, cuando la luz roja se encienda de nuevo, habrá una alta probabilidad de que esto siga ocurriendo). Lo que ocurrirá es que este observador “*no verá toda una dimensión de la vida social de aquellos a quienes observa, ya que para estos la luz roja no es un mero signo de que los otros se detendrán: los miembros del grupo ven en la luz roja una señal para que ellos se detengan*”<sup>28</sup>.

El punto de vista interno hace que los individuos consideren a las reglas como normas referidas a su propia conducta, y no como un dato que hará posible predecir la conducta de los sujetos observados: “*para ellos (quienes constituyen la mayoría de la sociedad, esto es, participan internamente del fenómeno jurídico) la violación de una regla no es simplemente una base para la predicción de que sobrevendrá cierta reacción hostil, sino una razón para*

---

<sup>26</sup> Op. cit. HART, H.L.A. 110-111p.

<sup>27</sup> Ibid. 110p.

<sup>28</sup> Ibid, 112p.

*esa hostilidad*”<sup>29</sup>. La regla entonces es una razón para los sujetos para comportarse de determinada forma, cuestión que no puede ser apreciada por este observador externo.

La negación de un concepto puramente descriptivo para quienes participan de la práctica jurídica tiene que ver con esto último. Un concepto descriptivo de derecho se limitaría exclusivamente a observadores externos. En palabras de Bix: *“la idea básica es que, dado que las prácticas e instituciones sociales son actividades guiadas por propósitos, una teoría o descripción puramente externa será inadecuada. Los teóricos deben tomar en cuenta los propósitos y percepciones de los participantes en la práctica”*<sup>30</sup>. Este “giro hermenéutico”, como ha sido llamado, realizado por Hart nos entrega la idea esencial para entender por qué un participante de la práctica jurídica no puede ver al derecho como un concepto meramente descriptivo: este participante, utilizando las distinciones de Hart, no actúa según un hábito sino que actúa motivado por una regla; dicho sujeto no se ve obligado, sino que tiene una obligación.

### **3. Respuesta de Dworkin**

La distinción hecha por Nino entre quienes adoptan un criterio descriptivo de derecho y quienes abogan por uno normativo tiene una particular relevancia cuando estamos frente al tema de las lagunas en el derecho. Según el autor, en una teorización descriptiva del Derecho existe la posibilidad de lagunas, mientras que desde la óptica contraria (quienes sostienen un concepto normativo de derecho) tal posibilidad no existe. Esta distinción, y su posterior consecuencia respecto a las lagunas va a ser tratada haciendo referencia a la crítica que Ronald Dworkin hiciera a la obra de Hart nombrada anteriormente.

Al notar lo insuficiente que es el abanico de posibilidades que muestra Nino, se mostrarán las razones por las cuales un enfoque descriptivo no permite la inteligibilidad del

---

<sup>29</sup> Ibid, 113 p.

<sup>30</sup> BIX, Brian. “Algunas reflexiones sobre metodología en teoría del derecho”, en del mismo Teoría del Derecho: ambición y límites (trad. Pablo E. Navarro et al.) Marcial Pons, Madrid, 2006. 182p.

derecho, y con esto, se vuelve incapaz de dar una respuesta satisfactoria al problema de las lagunas. Con esto, será necesario ver el modo en que se construyen los conceptos jurídicos (cuya naturaleza se determina mediante la reflexión que se hace de ellos, y no es una que se da por descontada como si existiera con autonomía de la reflexión), lo que nos dejará en mejor lugar para iniciar el trabajo de reconstrucción que permite responder adecuadamente a este tipo de problemas<sup>31</sup>.

En su artículo titulado “El post scriptum de Hart y el carácter de la filosofía política”, Ronald Dworkin hace una crítica a los “arquimedianos”, dentro de los cuales situaba el proyecto de Hart. Lo que se le acusa es básicamente la cuestión sobre la posición que toman respecto a un problema. En estos términos, lo que va a ser sometido a crítica es el fundamento que aducen para situarse frente al derecho y poder describirlo sin atender a cuestiones morales o evaluativas, esto es, de dónde pretenden aferrarse los descriptivistas para hacer su descripción de lo que el derecho es, como si pudiera uno situarse frente a un objeto y examinarlo como un observador externo, y desde esa posición tomar una postura sin comprometerse con lo que este objeto implica. En los términos que se han utilizado hasta ahora, lo que cuestiona Dworkin es la respuesta afirmativa que ellos dan a la cuestión de si la teoría del derecho, luego de realizar su tarea, deja al derecho tal como estaba.

Lo notado por Dworkin no habría de ser indiferente para Hart. Cuenta el primero en su artículo sobre el post scriptum de Hart, que entre los papeles que éste había dejado antes de morir, se encontraba un comentario sobre su obra, que en principio había sido pensado como epílogo a una nueva edición de El Concepto de Derecho. En palabras de Dworkin, lo que Hart reclamaba sobre su proyecto eran dos afirmaciones, las que en este comentario al post scriptum él deseaba cuestionar, en tanto la pretensión de Hart era, como Arquímedes, situarse desde afuera de un fenómeno para así analizarlo. Dworkin señala en primer lugar la primera afirmación que Hart hace de su propia obra: *“se trata de un proyecto descriptivo más bien que de uno moral o éticamente evaluativo; aspira a comprender pero no a evaluar las extendidas*

---

<sup>31</sup> Cuestión que se trata desde la segunda parte de esta memoria.

y elaboradas prácticas sociales del derecho”. La segunda afirmación que Hart reclamaba para su trabajo es que “*se trata de un proyecto filosófico antes que uno jurídico*”<sup>32</sup>.

Como es sabido, Dworkin criticó ambas pretensiones de Hart en su libro “Law’s Empire” (publicado 25 años después que El Concepto de Derecho de Hart). Frente a la afirmación de que el proyecto de Hart era descriptivo, Dworkin responde que “*una teoría general acerca de cómo ha de ser identificado el derecho válido, como la propia teoría de Hart, no es una descripción neutral de la práctica jurídica, sino una interpretación de ella que aspira no solo a describirla sino a justificarla*”<sup>33</sup>. Y respecto a la segunda, Dworkin sostuvo que “*la argumentación jurídica ordinaria tiene el mismo carácter: un juez o ciudadano que ha de decidir lo que el derecho es en algún complicado asunto debe interpretar el derecho pasado para ver qué principios los justifican mejor, y luego decidir lo que esos principios requieren en el nuevo caso*”<sup>34</sup>.

Lo que Dworkin critica de proyectos como el de Hart es esta idea de que sea posible situarse fuera de los conflictos jurídicos para hablar sobre el derecho, como si el filósofo del derecho pudiera permanecer ajeno a compromisos evaluativos para hablar de este, posibilitando así el surgimiento de dos niveles de discurso: el de los participantes de la práctica, como el ciudadano cuando discute sobre lo que es correcto o no; y el de los “filósofos”, un discurso de segundo orden cuya preocupación es ver cómo se desenvuelve el primero, plataforma en la cual “*se definen y exploran conceptos de primer orden, y las afirmaciones de primer orden son clasificadas y asignadas a categorías filosóficas*”<sup>35</sup>.

La diferencia entre estos dos niveles de discurso es que “*las teorías filosóficas de segundo orden acerca de los juicios de valor, insisten los filósofos, son neutrales, filosóficas o*

---

<sup>32</sup> DWORKIN, Ronald. “El post scriptum de Hart y el carácter de la filosofía política” (trad. de Ernesto Rizzo Elgueta). En: ORELLANA, Miguel. “Causas Perdidas. Ensayos de filosofía jurídica, política y moral”. Editorial Catalonia, Santiago, 2010. 23p.

<sup>33</sup> *Ibíd.* 23p.

<sup>34</sup> *Ibíd.* 23p.

<sup>35</sup> *Ibíd.* 24p.

*no comprometidas. Ellas no toman posición acerca de la moralidad del aborto o la discriminación o la amistad o el patriotismo. Son conceptuales o descriptivas, no sustantivas y comprometidas*<sup>36</sup>. Lo que lleva a que sea en el discurso de primer orden, el que tienen los ciudadanos, donde se ven compromisos con valores. En la distinción hecha con anterioridad, en este discurso de primer orden es donde discutimos y podemos hablar acerca de cómo el derecho debería ser, en el entendido de que los filósofos, como Hart, sólo nos están diciendo cómo el derecho es. Para fundamentar su posición Dworkin hará un análisis de los conceptos que le servirá para mostrar por qué las definiciones de tal o cual concepto llevan un compromiso sustantivo y normativo que no puede dejarse de lado.

A modo de ilustración, Dworkin utiliza un caso inventado para mostrarnos la discordia existente entre él y Hart respecto a la forma en que abogados y jueces deben hacer sus propios juicios de valor para identificar el derecho válido. El caso es el siguiente: la señora Sorenson había tomado un medicamento comercializado por distintas farmacéuticas. Su consumo le produjo un severo daño cardíaco y por esto demandó a todas las farmacéuticas para que respondieran en proporción a su cuota de mercado. Los abogados de las demandadas se valieron del principio de que nadie es responsable de daños si es que no se prueba con extrema veracidad la responsabilidad de los supuestos causantes. Para Dworkin la argumentación jurídica *“es de modo característico y generalizado argumentación moral”*<sup>37</sup>, por lo cual los abogados cuando se enfrentan a este problema deben utilizar el conjunto de principios que entrega una mejor respuesta (y cuando Dworkin habla de la mejor respuesta se refiere a la que moralmente sea la más convincente).

Con esto se ve que cuando uno busca determinar cuál es el derecho, y con esto cuál es la aplicación correcta de la norma para ese caso, no podemos dissociar el derecho que es con el derecho que debería ser, porque la respuesta que Dworkin da para la primera es la misma que da para la segunda. La respuesta por el derecho aplicable es la respuesta por el derecho que debería ser aplicable (lo que es razonable aplicar), llegando a este por medio del conjunto de

---

<sup>36</sup> *Ibíd.* 24p.

<sup>37</sup> *Ibíd.* 26p.

principios que entreguen la respuesta moral más convincente, respuesta mediada por argumentación jurídica que no es sino argumentación moral.

Para Hart en cambio, la argumentación jurídica comprende elementos normativos cuando así lo determinan las fuentes sociales de las cuales fluye el derecho. Si las fuentes sociales incluyen a la moral, entonces el derecho puede apelar a ella; en caso contrario, la argumentación jurídica no puede ser normativa. Pero a esto Dworkin responde señalando que *“ninguna legislatura o decisión judicial pasada ha hecho a la moral pertinente en el caso de la Sra. Sorenson de manera que, en opinión de Hart, ningún juicio o deliberación moral tiene lugar en la cuestión si acaso ella tiene derecho a lo que pidió”*<sup>38</sup>.

Dworkin nota lo agudo de esta controversia, dado que llegan a respuestas distintas para el mismo asunto. *“Es difícil –señala- dar crédito a su afirmación de que no estamos realmente en desacuerdo o de que no estamos tratando de responder las mismas preguntas”*<sup>39</sup>. Recordemos que Hart en su respuesta al trabajo de Dworkin sostiene que los proyectos que cada uno habían tomado eran distintos, no contrapuestos, que mientras lo que Dworkin hacía era un trabajo jurídico, lo de él era más bien filosófico; y que lo intentado con su obra era describir el derecho que es, ajeno a compromisos morales.

Y la cuestión de cuál es la respuesta correcta en cada caso, lo que no es sino determinar el derecho que es, incluso dejaba de ser problemático para Hart, dado que su empresa era una de segundo orden, no preocupada por los juicios de valor sustantivos sino por análisis neutrales y filosóficos. Hart en el post scríptum afirmó que era concebible que él estuviera equivocado y Dworkin en lo correcto acerca de cómo ha de identificarse el derecho. Pero esto no por una discrepancia entre sus ideas, sino sólo por la diferencia de nivel en la cual están sus discursos. Hart afirma que el hecho de que Dworkin pudiera estar en lo correcto sobre la forma en que determinamos el derecho válido sería sólo porque la explicación de la práctica jurídica de primer orden elaborada por Dworkin es una mejor descripción de segundo orden

---

<sup>38</sup> *Ibíd.* 26p.

<sup>39</sup> *Ibíd.* 26p.



que la suya (esto es dicho por Dworkin). Lo que lleva a la conclusión de que el desacuerdo entre ambos era “*no solo acerca de cómo el derecho ha de ser identificado, sino también acerca de qué tipo de teoría es una respuesta general a esa pregunta*”<sup>40</sup>.

La manera según la cual Hart entiende que su estudio conceptual es descriptivo nos lleva entonces a la pregunta por los conceptos. Si bien Dworkin considera que ambos tienen una preocupación igual por estudiar el concepto mismo de derecho, hay que ir entonces ahora al estudio de los conceptos políticos para poder entender cómo es que Hart considera que su obra sea una de estudio conceptual descriptivo. Según Dworkin, para determinar la naturaleza de un concepto es necesario recurrir a la mejor versión de ese concepto, y para obtener la mejor versión de ese concepto (lo mismo podría valer para la decisión de un caso: la respuesta a ese caso es la mejor respuesta que pueda ofrecer el derecho a través de la argumentación jurídica, que como Dworkin dirá, no es sino argumentación moral) es iluso e infructífero no tomar en cuenta las cuestiones morales o evaluativas que surgirán en su momento. La idea de determinar la naturaleza de un concepto jurídico sin comprometerse sustantivamente con su mejor versión no es sólo una tarea difícil: para Dworkin no es posible.

Por ahora, basta dar una pequeña conclusión a la distinción hecha por Nino, pero sólo parcial, ya que una definitiva requiere un análisis de los conceptos que se dará a continuación. Con la respuesta que Dworkin le da al post scriptum de Hart, se puede concluir que una mirada descriptiva del fenómeno jurídico es tan difícil como ilusoria: la teoría de Hart es “*una interpretación de la práctica jurídica que entabla y descansa sobre pretensiones morales y éticas*”<sup>41</sup>. Negando la posibilidad entonces de este estudio descriptivo del derecho, la respuesta a la cuestión de las lagunas en Nino es simple, pero insuficiente: la cuestión de las lagunas no depende sólo de si adoptamos un concepto descriptivo o normativo de derecho, ya que la primera opción ya no es posible. Para ampliar la visión sobre el problema, será útil mirar la cuestión sobre los conceptos políticos de Dworkin.

---

<sup>40</sup> Ibid. 26p.

<sup>41</sup> Ibid. 27p.

El planteamiento de los descriptivistas tiene en principio dos problemas. El primero sería el rol que juegan los conceptos en la discusión política. Una parte importante de las discusiones políticas, como asevera Dworkin, es que esta incluye en buena medida el asunto conceptual mismo de los términos que se utilizan. Parece extraño sostener que los conceptos puedan ser descritos siendo política o moralmente neutral en vista de las controversias que se han suscitado respecto a lo que implican conceptos como el de democracia (y aquí Dworkin se refiere a la discusión sobre si la revisión judicial es consistente o no con la democracia) o el de libertad (y aquí viene también la discusión, por ejemplo, de si los impuestos afectan o no la libertad de las personas).

Señala Dworkin, frente a la imposibilidad que esto trae, que los arquimedianos *“deben elegir un sentido de descripción más preciso para hacer defendible su posición. Pero no pueden hacer esto: cada sentido de descripción, considerados uno a la vez, prueba estar patentemente fuera de lugar”*<sup>42</sup>. Y ocupa un ejemplo relativo a la discusión que se ha dado en todo el mundo respecto a lo que significa, o lo que podemos entender como justicia. Las disputas sobre la justicia no se refieren principalmente a lo bueno que es, o lo importante que es para nosotros, sino que hacen alusión a lo que derechamente es la justicia. Señala luego: *“sería, entonces, de lo más implausible tratar una teoría filosófica de ese concepto como arquimediana: esto es, sería implausible suponer que una teoría informativa acerca de la naturaleza de la justicia podría ser neutral respecto de asuntos de discusión política sustantiva”*<sup>43</sup>.

Para aquellos filósofos cuya opinión es que los conceptos son descriptivos y normativos a la vez, esto es, que hay un contenido valorativo de los conceptos pero también hay algo separable de esto que sería su descripción, el problema sería otro. Su problema no es que estén equivocados respecto a esta teoría, sino que *“desde luego están conscientes de la fuerza o carga política que estos conceptos llevan, pero ignoran esa carga al dejar expuesto el significado descriptivo subyacente, en sí mismo neutral”*<sup>44</sup>. La verdad para Dworkin es

---

<sup>42</sup> Ibid. 28p.

<sup>43</sup> Ibid. 29p.

<sup>44</sup> Ibid. 30p.

distinta. Los conceptos, tanto cuando forman parte de una discusión política como en la vida cotidiana funcionan como conceptos interpretativos de valor: *“su sentido descriptivo es disputado, y la disputa gira en torno a cuál asignación de un sentido descriptivo captura o presenta de mejor manera ese valor”*<sup>45</sup>.

Habiendo entregado una respuesta al primer problema detallado por Dworkin, viene ahora el segundo, acerca del sentido de descripción que deben adoptar los arquimedianos una vez que vemos la ambigüedad propia del término. El catálogo de posibilidades tiene 3 alternativas: una sugerencia semántica, una relativa a las clases naturales y una última dependiente de una generalización estadística. Dworkin terminará por rechazar estas posibilidades dada la incapacidad de describir neutralmente algo que no se puede explicar sin hacer referencia a la carga normativa que traen estos conceptos.

La sugerencia semántica tiene como presupuesto un elemento fáctico. En palabras de Dworkin, *“asume que el uso de “libertad”, “democracia”, y los otros nombres de conceptos políticos está gobernado –en nuestro lenguaje- por criterios compartidos que determinan si acaso un uso es correcto o incorrecto, o cae en alguna área limítrofe entre los dos”*<sup>46</sup>. Descansa esta alternativa entonces en que, quienes hacen uso de conceptos como los ya señalados, compartan ciertos criterios bajo los cuales la apelación a estos deja de ser conflictiva, habiendo en común ciertas nociones según las cuales podemos utilizarlos sin problemas. ¿Ocurre esto cuando hablamos de democracia, libertad o justicia? Dworkin responde que no, ya que en este caso, como en general cuando hablamos de conceptos que tienen tal carga valórica (y nos damos cuenta de esto) *“no existen criterios estándar de uso a partir de los cuales se siga, en uno u otro sentido, si acaso la revisión judicial pone en riesgo la democracia, o si acaso todas las leyes penales invaden la libertad de las personas, o si acaso los impuestos ponen en riesgo la libertad”*<sup>47</sup>. Los desacuerdos que existen sobre estos conceptos llevan a que su utilización en la discusión política sea polémica, no encontrando

---

<sup>45</sup> Ibid. 30p.

<sup>46</sup> Ibid. 30p.

<sup>47</sup> Ibid. 31p.

criterios compartidos por todos bajo los cuales podamos hablar de justicia o de democracia sin que esto nos lleve a la pregunta misma por el significado de estos.

Notando lo poco satisfactorio que resulta esta primera alternativa, veamos la segunda. Esta no parte de un trasfondo fáctico, sino que se basa en otro tipo de supuestos: *“la atribución correcta de un concepto es fijada por una cierta clase de hechos acerca de los objetos en cuestión”*<sup>48</sup>. Para entender esta categoría ayuda lo que es reconocido como “clases naturales”. El ejemplo de Dworkin es ilustrativo. La gente llama tigre a cierta clase de animales. Si uno hiciera un estudio del ADN de estos animales, podríamos darnos cuenta de que tal etiqueta está mal puesta sobre cierta cantidad de especies, que en realidad no eran tigres, sino que eran otro animal. En este caso lo que es útil es la información genética del animal, la que nos servirá para calificar si otras especies caen bajo la categoría o no.

¿Vale esto para los conceptos políticos? Al parecer no. Pretender buscar algo así como el ADN de la democracia, para determinar si la configuración institucional de ciertos estados puede ser catalogada como tal es absurdo, dado que nos lleva a una nueva pregunta que permanecerá sin contestar. Siguiendo con los ejemplos de Dworkin, uno podría agarrar las democracias de una serie de países y ver qué características tienen en común de las cuales podamos desprender una idea de “esencia” de la democracia, y cuales son accidentales, pero esto no nos provee la solución, entendiendo que *“esta reformulación pseudocientífica de nuestra pregunta no nos ayudaría, porque aún necesitaríamos una explicación de lo que hace a una característica de un ordenamiento social o político esencial a su carácter democrático, y a otra característica solo contingente, y una vez que hemos rechazado la idea de que la reflexión sobre el significado de la palabra democracia nos proveerá esa distinción, nada más lo hará”*<sup>49</sup>.

La tercera posibilidad descansa en una generalización estadística, esto es, ver si en el pasado tal concepto ha sido utilizado de una u otra forma, o si se ha entendido de tal o cual

---

<sup>48</sup> Ibid. 31p.

<sup>49</sup> Ibid. 32p.

manera. Se sustenta básicamente en la evidencia empírica que se puede recoger sobre el uso de un concepto. Así si la evidencia demuestra que ningún matrimonio homosexual ha sido reconocido en el pasado, esto sería un argumento conceptual en contra de los matrimonios entre personas del mismo sexo, dado que por su misma naturaleza el matrimonio está restringido a personas de sexos opuestos. Esta alternativa *“parece no sólo más débil que las afirmaciones conceptuales que los filósofos políticos hacen, sino demasiado débil para distinguir la filosofía política de la historia social o la antropología política”*<sup>50</sup>.

Para terminar este aspecto de nuestra problemática, Dworkin termina mostrando la posibilidad de una teoría del derecho que sea conceptual y a la vez normativa. Habiendo ignorado las semejanzas entre las clases naturales y los conceptos políticos, ahora establece la relación que hay entre ellos: ambos tienen una existencia real y podemos dar cuenta de su estructura, lo que no implica que no haya una distinción esencial entre ambos: *“la estructura profunda de las clases naturales es física. La estructura profunda de los valores políticos no es física: es normativa”*<sup>51</sup>. Lo que ocupa al filósofo es revelar el núcleo normativo de conceptos como libertad o justicia, lo mismo que hace el científico cuando investiga la estructura molecular del agua que le da su esencia. A pesar de la diferencia de grados que hay entre uno y otro, reservamos el nombre de conceptual a dicha labor dada la importancia *“explicativamente fundamental”* (caracterización hecha por Dworkin) que tiene: *“una afirmación conceptual acerca de un valor político aspira a mostrar... el valor que hay en él: aspira a proveer alguna explicación de su valor que sea fundamentalmente explicativa de manera comparable con la estructura molecular de un metal”*<sup>52</sup>.

#### **4. ¿Cómo construir conceptos?**

Lo primero que ha de ser notado a estas alturas es la posibilidad misma de la construcción de un concepto jurídico. Frente al análisis conceptual de Hart (complementado

---

<sup>50</sup> Ibid. 32p.

<sup>51</sup> Ibid. 33p.

<sup>52</sup> Ibid. 34p.

por la comprensión de su trabajo como uno de sociología descriptiva) a través del cual lo que él buscaba era explicar o clarificar el desarrollo de una práctica como el derecho que existe con independencia al análisis, Dworkin muestra la posibilidad misma de que esos conceptos puedan ser contruidos por quienes estudian el derecho, y no que sean descripciones de algo que se presenta al observador y que permanece como tal luego de haber pasado éste.

Esta idea de Hart debe ser abandonada, y en su reemplazo, debemos buscar la manera en que podemos realmente efectuar un análisis sobre los conceptos o categorías del derecho sin atender a las exigencias científicas anteriores según las cuales la única forma responsable de estudio del derecho era manteniéndose extraño a compromisos evaluativos. Para finalizar esta primera parte, será necesario referirse al modo en que estos conceptos pueden reconstruirse, lo que nos dejará preparados para utilizar este análisis en un área particular del derecho, el derecho tributario.

En su libro “La Forma del Derecho”<sup>53</sup> Atria introduce una distinción elaborada por Michael Moore entre conceptos naturales, nominales y funcionales. Los primeros son tales cuando sus elementos comparten una misma naturaleza. Los conceptos nominales son aquellos que reciben la misma denominación y los funcionales, por su parte, son aquellos cuyos elementos comparten una función. Para aclarar un poco esta distinción, el autor modifica esta clasificación de clases, señalando que *“las clases se definen por algo interno a ellas o por algo externo a ellas”*<sup>54</sup> llamando a las primeras naturales y a las segundas nominales; *“tratándose de clases naturales, lo que es interno a ellas puede ser su estructura o forma (clases estructurales o formales) o su función o sustancia (funcionales). Las clases nominales carecen, por definición, de naturaleza”*<sup>55</sup>.

Haciendo alusión al concepto estructural de jurisdicción elaborado por Capelletti en “The Judicial Process in Comparative Perspective” el autor da cuenta de la imposibilidad de

---

<sup>53</sup> Op. cit. ATRIA, F. La Forma del Derecho. 122p.

<sup>54</sup> Ibid. 123p.

<sup>55</sup> Ibid. 123p.

los conceptos jurídicos puramente estructurales, deviniendo estos en conceptos jurídicos nominales o conceptos jurídicos funcionales. Capelleti sostenía que un proceso judicial era tal si cumplía con tres exigencias (juez debe decidir un caso si ha sido promovido ante él, debe darse oportunidad de defensa al demandado y que un juez no debe decidir su propio caso), esto es, que si cumple con tales propiedades estamos ante un proceso judicial. La imposibilidad de esto es mostrada por Atria: “¿Qué justifica la elección de esas propiedades? La pregunta parece tener sólo dos respuestas posibles: las propiedades ABC definen X porque así lo hemos entendido siempre (= es un concepto nominal) o porque sólo cumpliendo las condiciones ABC puede servir la función que lo define (=es un concepto funcional)”<sup>56</sup>. Conceptos estructurales podían presentarse como tales, pero en el fondo, devenían en un concepto funcional o nominal<sup>57</sup>.

Lo que Hart intentó hacer en El Concepto de Derecho, cuando habla de “un ensayo de sociología descriptiva” es elaborar un concepto nominal de derecho. Hart fue picado por “el aguijón semántico”, significando con esto que las víctimas de dicho aguijón “creen que los conceptos obtienen su sentido del hecho de que los usamos del mismo modo”<sup>58</sup>, lo que nos lleva a un camino con dos opciones: o hay concepto, porque compartimos los criterios bajo los cuales podemos hablar de este, o no hay concepto. Hart responde a esta acusación de Dworkin diciendo que nunca quiso elaborar una teoría acerca del uso de la palabra derecho, pero es difícil ver la manera en que su proyecto no derivase en eso.

El problema de Hart es que él “no puede decir: antes de la reconstrucción teórica el objeto a ser reconstruido se presenta ante nosotros, de modo que lo que tenemos que hacer es entenderlo y clarificarlo”<sup>59</sup>. Y esto es conflictivo porque Hart entendería el concepto de

---

<sup>56</sup> Ibid. 128p.

<sup>57</sup> La cuestión de por qué no puede el Derecho construirse como un concepto estructural, pero que sí encontremos conceptos de este tipo en la naturaleza (como el agua) se refiere principalmente a la idea de que la teoría del derecho no puede simplemente pretender encontrarse con un objeto de estudio ya existente y comenzar su descripción. La (errónea) idea de que el derecho existe con independencia a la auto-comprensión que tenemos de él ya ha sido mostrada, y por eso, a diferencia del agua (en que esta existe con independencia del observador), no podemos elaborar un concepto estructural de éste.

<sup>58</sup> Ibid. 129p.

<sup>59</sup> Ibid. 131p.

derecho como lo hacen los científicos con el agua (que tiene una estructura: H<sub>2</sub>O), que el derecho se presenta para su estudio como algo ya construido, entendiéndolo entonces como un concepto nominal: *“hay, escondida en la práctica jurídica, un acuerdo entre los participantes acerca de lo que es derecho. La función de la teoría del derecho es desenterrarlo y exponerlo”*<sup>60</sup>.

La elaboración de conceptos puramente nominales no parece conflictivo, salvo cuando nos preguntamos por el contenido de esos conceptos. Esto nos lleva a la situación descrita por Dworkin sobre la discusión actual en el mundo sobre conceptos como democracia o libertad, y el hecho de creer que hay un acuerdo sobre su uso permite que se haga aún más difícil la disputa por su contenido. Utilizando la figura de los cuasicontratos, Atria muestra el problema: *“la implicación de esto es que puede perfectamente haber conceptos jurídicos nominales, pero su identificación es siempre negativa: “es un concepto nominal” es una manera de expresar un fracaso interpretativo, y por consiguiente está siempre expuesto a ser refutado elaborando una teoría de aquello que creíamos que no podía ser teorizado”*<sup>61</sup>.

Si los conceptos podían ser elaborados a partir de algo interno a ellos (lo que se había denominado “su naturaleza”), desechando los conceptos jurídicos nominales, y lo que era interno a ellos podía ser o su estructura o su función, nos queda entonces la segunda posibilidad, esto es, que puedan ser creados por su función. Una preocupación por la función que entienda a esta como el elemento inmediato que sirve para la construcción de un concepto jurídico nos puede llevar a un error. Moore cae en el error y lo ejemplifica con el caso de los daños punitivos existentes en el derecho civil: si cumplen la función del derecho penal, entonces son parte del derecho penal. Esto lleva a situaciones inestables, dado que si la preocupación es por la función que cumple determinada entidad, la estructura de los conceptos jurídicas se deja completamente de lado: si el derecho civil contiene casos de indemnizaciones

---

<sup>60</sup> Ibid. 131p.

<sup>61</sup> Ibid. 132p.



punitivas entonces dichas normas son derecho penal, a pesar de que el fundamento del derecho civil no sirva para explicar las instituciones del derecho penal<sup>62</sup>.

Para salvar la situación, recurrimos a la idea de conceptos jurídicos cuya función es mediada por la estructura. Señala Atria que *“la relevancia de la función para la individuación de las reglas que forman parte de la clase no es necesariamente inmediata, y menos en el caso del derecho”*. En efecto, *“un concepto funcional de ley (=norma general y abstracta que va en el interés de todos)” se manifiesta en una estructura (=el procedimiento legislativo) de modo que la identificación de una ley no hace referencia a su función sino a su estructura”, así “su función se hace probable cuando la identificación de los individuos que componen la clase es estructural y no funcional”*<sup>63</sup>.

La razón por la cual no consideramos sólo el aspecto funcional de la ley si no que la entendemos mediada por una estructura (que es el procedimiento establecido en la Constitución Política para la creación de una ley) es porque el derecho no es solamente un sistema normativo, sino uno normativo institucionalizado: *“la función del derecho, en los casos más relevantes, se cumple por una estructura que es identificada por referencia a una función, estructura que hasta cierto punto es ciega a su función”*<sup>64</sup>. Como se verá más adelante, la estructura viene a responder una pregunta por la individuación de quienes componen una determinada categoría; la función responde una pregunta ontológica sobre el concepto mismo.

Esta construcción de conceptos jurídicos es algo a lo que habremos de volver más adelante, pero es necesaria su enunciación para mostrar en qué estado nos deja una respuesta al problema de las lagunas desde la filosofía analítica del derecho. En efecto, lo que ésta ha mostrado es una imposibilidad de responder al tema de las lagunas, cuestión que ejemplifica la

---

<sup>62</sup> Los problemas de una concepción meramente funcional de los conceptos jurídicos quedarán a la vista cuando se vean más adelante los problemas de una caracterización funcional de los impuestos.

<sup>63</sup> *Ibíd.* 133p.

<sup>64</sup> *Ibíd.* 135p.

crítica de Dworkin al trabajo tanto de Hart como de Nino. A la pregunta por si el análisis conceptual de la tradición analítica del derecho entrega una respuesta a las lagunas, la respuesta ha de ser negativa. Y ha de ser negativa en primer lugar por la imposibilidad de la distinción entre una teoría puramente descriptiva del derecho y teorías normativas del fenómeno jurídico (cuestión que tenido especialmente preocupada a la teoría del derecho en las últimas décadas).

Y en segundo lugar, por la imposibilidad de que los conceptos jurídicos sean cuestiones a ser descritas por los filósofos del derecho: en la naturaleza misma de los conceptos jurídicos es inevitable no comprometerse con alguna dimensión evaluativa del concepto mismo. Así como a la respuesta correcta en un caso se llega por la argumentación moral, para llegar al concepto mismo de derecho no podemos obviar cuestiones sobre cómo el derecho debería ser: el concepto de derecho es el mejor concepto de derecho que podamos construir.

Para encontrar una solución al tema de las lagunas, el método a seguir será tratar este problema en un área particular del derecho. El que la tradición de la filosofía analítica del derecho no haya entregado una respuesta implica que esta habrá de buscarse en otro lugar. Lo que se propone es mostrar cómo la ausencia de un concepto de esta determinada área del derecho hace imposible dar una solución adecuada a las lagunas, razón por la cual lo que nos ocupará será esta tarea de reconstrucción. El modo en que esta reconstrucción nos llevará a una solución adecuada tendrá que esperar al final del trabajo.

## SEGUNDA PARTE: CONCEPTUALIZACIÓN CLÁSICA

### 1. Introducción

El año 2006, cuando fue el momento de discutir sobre las modificaciones que se harían al decreto ley N°3475 (Ley sobre impuestos de timbres y estampillas), el diputado Julio Dittborn aseveraba, para fundar su apoyo a la idea de reducir la tasa de dicho impuesto, que *“lo que uno debiera tratar de hacer es que los impuestos graven aquellas conductas que uno considera negativas para la convivencia social”*<sup>65</sup>. Agregaba luego: *“Los impuestos inhiben las conductas humanas o los hechos que ellos gravan”*<sup>66</sup>.

Cuando años después se inició el debate sobre el impuesto al que estaban afectos las gasolinas y el diesel, los señores Luis de Grange y Juan Carlos Muñoz enviaban una carta al diario El Mercurio<sup>67</sup> criticando la idea de Laurence Golborne de bajar dicho impuesto. Decían sobre él: *“Nos sorprende lo mal asesorado que está el ex ministro Golborne en esta materia que tiene importantes implicancias económicas, de innovación, de planificación urbana y medioambientales”*. El problema que tenía dicha política era el siguiente: *“Reducir este impuesto es enviar a la ciudadanía un mensaje que fomenta el uso del automóvil, con su consiguiente impacto en contaminación, gases efecto invernadero, congestión, accidentes, expansión urbana, etcétera”*.

---

<sup>65</sup> Historia de la ley N°20.130, Introduce modificaciones en el decreto ley N°3.475, de 1080, que contiene la ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas. [en línea] <<http://www.leychile.cl/navegar/scripts/obtienearchivo?id=recursolegales/10221.3/4747/1/hl20130.pdf>> [consulta 18 de enero de 2016] 31p.

<sup>66</sup> Ibíd. 32p.

<sup>67</sup> EL MERCURIO. Impuesto a la gasolina. [en línea] <<http://www.elmercurio.com/blogs/2013/04/23/11155/Impuesto-a-la-gasolina.aspx>> [consulta 18 de enero de 2016]

Relacionado a la polémica por los impuestos verdes, Emilio Ascarrunz, director de la Asociación Nacional Automotriz de Chile, criticaba la extensión que del impuesto a los vehículos diesel se quería hacer a todos los automóviles nuevos que se vendieran en el país, atendiendo a la incoherencia que había entre lo que se buscaba lograr y lo que realmente produciría dicha extensión. Más allá de la discusión particular, lo interesante es notar los objetivos que podían lograrse dependiendo de dónde se situaban los impuestos: *“Si el objetivo es eliminar la asimetría de pago de impuestos por uso de combustibles, se planteó que se igualara el impuesto específico al diesel con el impuesto a la gasolina, este último cuatro veces más alto que el del diesel. Si el objetivo es desincentivar el uso de vehículos más contaminantes, con un "Impuesto verde", ANAC propuso que se fijara un gravamen al parque total de vehículos, a pagarse anualmente en función del nivel de consumo de combustible y de emisiones de cada unidad...”*<sup>68</sup>.

A su vez es interesante notar que dicha carta iba en respuesta a una editorial aparecida días antes en el mismo diario, asegurando que *“los impuestos verdes castigan tecnologías que tienen efectos no deseados -contaminación o emisiones de CO2, por ejemplo-, a la vez que generan recursos, con lo que se obtiene un doble beneficio social. Esto los diferencia de los impuestos comunes, que generan ingresos pero reducen la eficiencia económica”*<sup>69</sup>.

Sumado a la discusión que se dio por los impuestos verdes, durante el 2014 también hubo otro impuesto que daría que hablar: el impuesto al tabaco o a las bebidas alcohólicas. En general el gremio de los vendedores de bebidas alcohólicas se opuso a la medida, pero no entendiendo que los afectaba directamente, sino entendiendo que para lograr lo que la reforma buscaba, el alza de estos impuestos no era suficiente: *“En relación con las cartas publicadas sobre alcohol e impuestos, quisiera comentar que un alza de impuestos, buscando un aumento*

---

<sup>68</sup> EL MERCURIO. Impuestos verdes. Una paradoja. [en línea] <<http://www.elmercurio.com/blogs/2014/08/19/24482/Impuestos-verdes-Una-paradoja.aspx>> [consulta 18 de enero de 2016]

<sup>69</sup> EL MERCURIO. Impuestos verdes. [en línea] <<http://www.elmercurio.com/blogs/2014/08/15/24378/Impuestos-verdes.aspx>> [consulta 18 de enero de 2016]

*en los precios de las bebidas alcohólicas, no genera los efectos correctivos deseados”<sup>70</sup>. Confirmaba lo anterior la experiencia al respecto: “El aumento de impuestos no es eficiente en sus resultados, ya que está demostrado que este grupo presenta una demanda inelástica frente a estos productos y es insensible a las variaciones de precios”.*

Esto revela cierta paradoja: al aumentar los impuestos sobre dichos bienes se buscaba disminuir su consumo, pero no es necesario mucho conocimiento económico para darse cuenta de que la demanda de ciertos bienes no responde al precio que tengan, porque dada la necesidad que se tiene de estos, ante aumentos insignificantes o moderados, el movimiento en la curva de demanda del bien no sigue el efecto normal que tendría en otros bienes, es decir, su demanda no disminuye ante un alza de precio. Pero si lo buscado es eso, y la experiencia demuestra lo contrario, ¿con qué sentido mantener el impuesto?

Por último, cuando leemos lo que Ignacio Briones (decano de la escuela de gobierno de la Universidad Adolfo Ibáñez)<sup>71</sup> señalaba sobre el impuesto al tabaco y a los alcoholes, se nos aparece algo similar al primero de los ejemplos usados hasta ahora: *“El alcohol y el tabaco comparten una innegable característica: ambos generan importantes externalidades negativas y costos de salud pública. No por nada en todo el mundo ambos productos están gravados con impuestos específicos que desalientan su consumo. Se trata de gravar un "mal"”. Más sorprendente es la manera en la que el señor Briones pretendía establecer la base imponible de dichos bienes: “Como criterio general, el impuesto adecuado es uno de monto fijo por cantidad de "mal" en cada producto. En el caso del alcohol, esto corresponde a un impuesto por cantidad de alcohol en cada botella y en el del tabaco a uno a la cantidad de sustancias dañinas o, en su defecto, a cada cilindro o cigarrillo en cada cajetilla”.*

---

<sup>70</sup> EL MERCURIO. Impuestos a alcoholes. [en línea] <<http://www.elmercurio.com/blogs/2014/08/31/24812/Impuesto-a-alcoholes.aspx>> [consulta 18 de enero de 2016]

<sup>71</sup> EL MERCURIO. Impuestos a alcoholes y tabaco. [en línea] <<http://www.elmercurio.com/blogs/2014/08/25/24652/Impuesto-a-alcoholes-y-tabaco.aspx>> [consulta 18 de enero de 2016]

Lo que estos ejemplos buscan mostrar es la particular variedad de temas sobre los cuales versa el *derecho tributario* en Chile. Dejando deliberadamente los dos impuestos más importantes en Chile (tanto en materia de recaudación como de justicia, como lo son el IVA y el impuesto a la renta), tenemos una rama del derecho que tiene como principal característica el hecho de que su objeto principal de estudio –el tributo- puede ser *algo* que abarca casos tan disímiles como indefinidos. Incluye el pago de impuestos por el daño que le ocasiono a mi salud, por las externalidades negativas que tienen ciertos avances tecnológicos, por el disvalor inherente de una conducta o para incentivar las conductas opuestas que gravan los impuestos. Pareciera ser que dentro de la categoría impuestos cabe “todo”.

Esto nos deja enfrentados al siguiente problema: ¿Qué es el derecho tributario? ¿Qué son los impuestos? Que la introducción a la segunda parte de este trabajo se inicie de esta forma pretende ilustrar la extraña situación que tenemos hoy en día respecto al tema de impuestos: si *todo* es impuesto, al final *nada* es impuesto. Si lo que tienen en común los ejemplos anteriores es que en todos esos casos el *pago* que se hace es obligatorio, entonces no tenemos cómo distinguir entre las multas que impone la Superintendencia de Valores y Seguros por el caso Cascadas y los impuestos que paga una persona cuando liquida su renta al final de cada ejercicio.

Si miramos un poco más allá de este requisito formal, tenemos una variedad de posibilidades que no nos deja mejor parados para responder qué es lo que hace impuesto a un impuesto. En efecto, como veíamos, los impuestos cubren casos tan distintos como el desincentivar conductas por los daños que produce, o gravar determinadas actividades por la sola posibilidad de lo que pueden llegar a recaudar. Esto produce una conceptualización de los impuestos como una categoría nominal, en la cual pasa a ser impuesto lo que el legislador diga que es impuesto. ¿Qué comparten en común entonces? El hecho de que son llamados de la misma forma por un sujeto (en este caso el legislador, pero la idea hace referencia a las clases nominales que identificaba Moore).

Vistas así las cosas, urge encontrar algo que haga propio al Derecho Tributario. Adelantando lo que se verá más adelante, no todo pago obligatorio es un impuesto; no toda

herramienta que busque recaudar, desincentivar o sancionar conductas lo es. En lo que sigue se intentará trabajar sobre estas dos características esenciales que tienen los impuestos: la obligatoriedad de su pago y la función que cumplen. Habiendo identificado los problemas que tiene la comprensión tradicional de ambas características, se intentará una opción que supere dichas deficiencias y permita no sólo responder al tema de las lagunas, sino a cualquier problema que surja en la operatividad del Derecho Tributario.

## **2. Construyendo un concepto de Derecho Tributario**

El final de la primera parte de esta investigación nos mostró la necesidad y la importancia de elaborar conceptos jurídicos, y ahora lo que corresponderá es intentar elaborar un concepto de derecho tributario que permita proveer de una solución al problema de las lagunas. Lo sorprendente será que, más allá de entregar una respuesta al problema que nos ha ocupado durante este trabajo, tener un concepto adecuado de derecho tributario nos ayudará a resolver otros problemas que se pueden plantear, y de los cuales no hay, o no podrán haber, respuestas satisfactorias mientras sigamos con una comprensión del derecho tributario tan limitada como la que tenemos hoy.

Recordemos lo visto hasta ahora. A la clasificación inicial efectuada por Moore sobre clases de conceptos jurídicos, introducíamos una ligera modificación: los conceptos jurídicos podrían ser distinguidos según si lo que los caracterizaba era algo externo o algo interno a ellos. En el primer caso, lo que compartían dichos conceptos era la denominación que recibían por parte de un observador. Esto significaba que no era algo inherente a estos conceptos lo que los hacía formar parte de una misma clase, sino que era producto de un criterio externo. A este tipo de conceptos los llamamos conceptos nominales. Por otro lado, si lo que caracterizaba a estos conceptos era algo interno a ellos, estábamos frente a dos clases distintas: lo que podría caracterizarlos era, por un lado, su función, y por otro, su estructura, siendo en el primer caso conceptos funcionales y en el segundo conceptos estructurales.

Antes de entrar de lleno a clarificar qué tipo de concepto es el derecho tributario, es necesario mostrar qué problemas tiene uno antes de iniciar esta tarea (y que nos ayudarán

después a notar estos problemas en detalle cuando hablemos de derecho tributario). El problema que tiene determinar a qué clase de clase pertenece un concepto es que, si analizamos cada clase por separado, tenemos que conceptos puramente nominales, funcionales o estructurales no dan la estabilidad necesaria para la permanencia de dicho concepto. O en otras palabras, fijándonos sólo en su función, o en su estructura, o en la denominación que reciben externamente, tendremos un concepto incompleto, que tenderá a obviar otros aspectos relevantes de su *naturaleza* y nos impedirá dar respuesta a los problemas que surgen, por ejemplo, al hablar de lagunas. Esto ya ha sido tratado en otro lado<sup>72</sup>, por tanto sólo bastará una mirada rápida para mostrar este problema.

Los conceptos puramente nominales son aquellos que nada interno los caracteriza. Si alguien creara la clase “cosas rojas”, podría incluir en ella una pelota, un bolso o una caja. Lo único que comparten es ser rojos, pero ese es un criterio que arbitrariamente elige quien las observa. El problema de las clases puramente nominales es que no se puede dar una explicación por la cual los integrantes de dicha clase pertenecen a ellas, más que la decisión arbitraria de quien fija el criterio para reunirlos. No hay nada interno a una pelota, un bolso o una caja, por lo que la forma en que las haremos parte de una clase se muestra inevitablemente deficitaria. Ocupando a modo de ejemplo los cuasicontratos, Atria señala que *“el problema no es que no puedan haber conceptos nominales, sino que “su identificación es siempre negativa. “Es un concepto nominal” es una manera de expresar un fracaso interpretativo, y por consiguiente está siempre expuesto a ser refutado elaborando una teoría de aquello que creíamos que no podía ser teorizado”*<sup>73</sup>.

El problema de conceptos que se caracterizan por algo interno a ellos no es el mismo que el de conceptos nominales. Ya fue visto el caso de Capelletti cuando intentaba definir a la jurisdicción como un concepto puramente estructural. Lo que caracterizaba el proceso judicial eran tres reglas las que lo definían: nadie puede ser juez en su propia causa, posibilidad de ser escuchada a la contraparte y que para poner en funcionamiento la jurisdicción es necesario el

---

<sup>72</sup> Op. cit. ATRIA, F. La Forma del Derecho. 119-145p.

<sup>73</sup> *Ibíd.* 132p.



ejercicio de una acción. El problema que notó Capelletti fue que otros procesos también cumplían con esas características (es decir, se expandió el reconocimiento de esas reglas a otros tipos de procesos). Si estos otros procesos compartían estas reglas entonces eran procesos judiciales. Pero Capelletti notó que a pesar de compartirlas, no eran en su esencia procesos judiciales. Se dio cuenta que, finalmente, dichos conceptos no podían ser meramente estructurales: o esas reglas lo definían porque había acuerdo en que ellas eran las que lo hacían de mejor manera (=nominal) o que lo definían porque ayudaban a que se cumpliera la misión para la cual ese proceso estaba establecido (=funcional).

Por último, tenemos el caso de conceptos puramente funcionales. En estos, si otro elemento cumple su misma función, la forma en que lo haga no será importante. ¿Es ley lo que va en interés de todos o es ley aquello que ha sido promulgado por el Presidente y publicado en el Diario Oficial? Es claro que un concepto puramente funcional se vuelve inestable, porque el juez al aplicar la ley se debería preguntar a cada momento si eso que está aplicando es efectivamente algo que va en el interés o no de todos. Esto produciría que la adjudicación se vuelva imposible.

Esto nos deja enfrentados a la pregunta que se formulaba más arriba: ¿Cuál es la situación actual en lo que respecta al derecho tributario? ¿Qué tipo de concepto es el tributo?

El derecho tributario como una clase estructural preocupada por las condiciones de aplicación del tributo es la forma natural en que se le ha entendido. Y si el derecho tributario es aquella rama que se ocupa de bajo qué condiciones se cumple el hecho gravado y por ende se hace exigible el pago de una suma de dinero por parte del Fisco, el tributo no puede sino ser a su vez un concepto estructural. Si lo que define al derecho tributario es la forma en que se cumple su objeto, el tributo no tiene asociado una función en específico, sino que es solo el elemento a través del cual se manifiesta el primero. Si la relación entre derecho penal y pena (según como Hans Kelsen la entendía, y que se verá a continuación) es similar a la que hay entre derecho tributario y tributo, responder que el derecho tributario es una clase estructural no nos deja en mejor pie para definir al tributo, ya que si el primero es estructural, lo mismo debe decirse del segundo.

Para apreciar el problema que conlleva tratar al derecho tributario como un concepto estructural, es útil mirar la similitud que se genera al mirar la forma en que Kelsen se refería al derecho penal y, en específico, a la pena.

En su “Teoría Pura del Derecho” Kelsen señala que de entender el derecho como un orden coactivo, esto significaría que en supuestos que cumplen determinadas condiciones la reacción del ordenamiento será a través de la coerción, que se realiza sin importar la voluntad del afectado. Esto le servirá para definir a las sanciones como “*actos de coacción estatuidos como reacción contra una acción u omisión, determinada por el orden jurídico*”<sup>74</sup>. Más abajo dirá que “*ambos tipos de sanciones (sanción penal y sanción civil) consisten en irrogar coactivamente un mal o, expresado negativamente, en la privación coactiva de un bien*”<sup>75</sup>.

Si la sanción es lo que define al derecho penal, y entendemos sanción como la reacción del ordenamiento jurídico frente a una acción u omisión, es inevitable no mirar la coincidencia que esto tendría con el tributo hoy en día. La imposición de un tributo, y esto no podría ser objetado por alguien, es un acto coactivo por parte del Estado al concurrir una acción por parte del individuo que cumple con la hipótesis de un determinado hecho gravado.

Y teniendo al pago de un tributo como una sanción, tenemos que dicha acción u omisión que produce la reacción del ordenamiento jurídico no puede ser sino un acto ilícito. En términos netamente jurídicos (es decir, sin necesidad de hacer referencia a las circunstancias bajo las cuales tal conducta es *indeseable*) la sanción es tal porque se establece como un acto coactivo frente a tal acción u omisión, y tal acción u omisión es un acto ilícito porque traen aparejado como consecuencia de su verificación un acto coactivo. En palabras de Kelsen “*sólo porque una acción y omisión, determinadas por el orden jurídico, se convierten en condición de un acto coactivo estatuido por el orden jurídico, se les califica de ilicitud o delito; sólo porque un acto coactivo está estatuido por el orden jurídico como consecuencia*

---

<sup>74</sup> KELSEN, Hans. “*Teoría pura del derecho*” (trad. Roberto J. Vernengo). UNAM, México, 1982. 123p.

<sup>75</sup> *Ibíd.* 123p.

*de determinada acción u omisión, tiene ese acto coactivo el carácter de sanción o de consecuencia de un delito”<sup>76</sup>.*

Esto llevaría a una situación extraña porque, de seguir a Kelsen, estamos obligados a considerar que el pago de un impuesto es una sanción frente a la conducta ilícita del individuo que cae bajo el presupuesto del hecho imponible. Elaborar un concepto de derecho tributario y de impuesto en términos estructurales nos lleva a esta situación, en que consideramos que cada vez que una persona paga un impuesto está siendo sancionada por el delito de, por ejemplo, generar una determinada renta al año. Esto, como es notorio, nos muestra lo infructuoso de un concepto de derecho tributario puramente estructural.

La consecuencia que trajo esta comprensión de la pena en Kelsen produjo que esta fuera indistinguible de, por ejemplo, multas o indemnizaciones de perjuicios ordenadas por un tribunal. En todos estos casos veíamos que el pago de una suma de dinero se exigía coactivamente por haber realizado una acción u omisión el sujeto. Y de esta misma forma, caben bajo tal descripción los tributos. El problema era que, dada la definición de Kelsen de pena, estructuralmente esta no se puede diferenciar de un impuesto, a pesar de que haya una notoria diferencia entre lo que ambas buscan.

Es interesante notar que luego de esta idea, el desarrollo doctrinario y dogmático de la pena haya sido tan disímil al del tributo (ha habido una considerable preocupación por desarrollar conceptualmente la pena que contrasta con la preocupación por hacer lo mismo con el tributo). Frente al absurdo al que podía llegarse siguiendo un concepto puramente estructural de pena, lo que hizo posible distinguirla de otras instituciones que tenían su misma estructura fue su función: la pena buscaba expresar un reproche. Esto permitió que se pudiera distinguir entre una pena y una indemnización de perjuicios.

Respecto a los impuestos, la situación no ha sido promisorio. Frente a la pregunta por la función que cumplen los impuestos, se ha dicho que estos son la principal herramienta de recaudación de un país. Esto hace que su situación sea deficiente en ambos casos:

---

<sup>76</sup> *Ibíd.* 125p.

estructuralmente, no podemos distinguir entre un impuesto y una multa, porque ambos comparten la misma forma; y funcionalmente, no podemos distinguirlos porque si de recaudación se trata, cualquier pago obligatorio que tenga por finalidad aumentar las arcas fiscales podrá ser identificado como un impuesto.

La manera en que uno supera el obstáculo es introduciendo otro elemento al concepto de tributo, que mire a la función que cumple: el pago de un impuesto no es una sanción porque lo que busca el ordenamiento no es reprochar la conducta que lo hace exigible.

Antes de continuar, es necesario referirse más agudamente a esta comprensión estructural del derecho tributario, porque muestra de manera especial por qué hoy el derecho tributario está imposibilitado de responder al problema de las lagunas. Pero no sólo imposibilitado para responder a éste, sino también a problemas más generales que se han hecho visibles últimamente en las discusiones que, por ejemplo, han surgido a partir de la reforma tributaria.

## **2.1. El derecho tributario como concepto estructural**

Para comenzar, puede ser útil recurrir a la definición canónica que se da en Chile del Derecho Tributario. Es interesante comenzar por el trabajo que se ha hecho en Chile al respecto porque sin duda esto mostrará las deficiencias que tenemos en nuestro Derecho Tributario. Para esto, es ilustrativa la definición que del Derecho Tributario se hace en las primeras páginas del Manual de Derecho Tributario escrito por José Ignacio Zavala.

Dentro del Derecho Financiero, hay una rama específica que se ocupa de la obtención y la administración de los recursos públicos que se obtienen a través de los tributos, existiendo entonces una relación de género-especie entre el primero y el segundo. En base a esto, define al Derecho Tributario como *“el conjunto de normas jurídicas que viene a regular el establecimiento de los tributos, los poderes, deberes y prohibiciones que los*

*complementan*<sup>77</sup>”. ¿Qué quiere decir esto? Que el Derecho Tributario es la rama que se ocupa del establecimiento de los diferentes tributos que sirven como ingreso a las finanzas públicas, de los poderes con que el Estado los establece y de los deberes y prohibiciones que recaen sobre los particulares relacionadas al modo en que deben cumplir sus obligaciones.

Respecto al tributo, al no haber una definición de éste en nuestro ordenamiento, Zavala recurre al Código Tributario Modelo para América Latina. Este código en su artículo 13 define los tributos como “las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”<sup>78</sup>. Si la pregunta continúa y buscamos diferenciar los impuestos de los tributos, la única diferencia entre ambos es que en los primeros el particular al cual se le exige el pago de una suma de dinero por verificarse el hecho gravado no recibe nada como contraprestación<sup>79</sup>. La definición dada por Zavala de impuesto es como sigue: “*obligación coactiva consistente en el pago de una suma de dinero por parte de los particulares, en favor de un ente público con el fin de otorgarle recursos suficientes para alcanzar sus objetivos*”<sup>80</sup>.

Si uno desarticula dicha definición, no es mucho a donde podemos llegar. Si lo que caracteriza al impuesto es su carácter coactivo, expresado en una suma de dinero, en favor de un ente público, y con la finalidad de proveer recursos (a cualquier ente público y para cualquier objetivo que busque alcanzar) no hay diferencia entre un impuesto y la multa que una Superintendencia aplica sobre los particulares por haber infringido las normas de determinado mercado. Si ese dinero va a las arcas de dicho ente público, para lograr

---

<sup>77</sup>ZAVALA, José Luis. Manual de Derecho Tributario. Lexis Nexis, Santiago, 2003. 27p.

<sup>78</sup> *Ibíd.* 29p.

<sup>79</sup> A diferencia de las contribuciones y las tasas. En palabras de Dino Jarach “...se reconoce que el presupuesto de hecho de la tasa es caracterizado por corresponder a un servicio de la administración pública hacia el sujeto pasivo del tributo y el presupuesto de la contribución o impuesto especial por corresponder a una ventaja particular resultante para el sujeto pasivo de una obra o de un gasto público”. En: JARACH, Dino. “El Hecho Imponible”. Buenos Aires: Abeledo-Perrot LexisNexis Argentina S.A., 2004. 84p.

<sup>80</sup> *Op. cit.* ZAVALA, J. 28p.

determinadas finalidades (como destinar más recursos a la fiscalización –o la que sea-) no se ve qué diferencia esto de un impuesto.

Al ser este un manual emblemático para la enseñanza del Derecho Tributario en nuestro país, se hace necesario buscar en otros lugares un desarrollo más profundo acerca de lo que se entiende por Derecho Tributario y cuál es el rol que en él juegan los tributos. Lo que se hará a continuación es apreciar cómo este problema tiene su símil en el trato que otros autores le han dado, y cómo en algunos casos esto lleva a que, de manera generalizada, no se encuentren respuestas a los problemas identificados en lo que llevamos hasta ahora.

En la obra conjunta “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, editada por el profesor español Juan Martín Queralt y otros académicos, ya en la primera frase con que inicia la sección “Concepto y contenido del Derecho Tributario” podemos encontrar una definición de Derecho Tributario que se guía principalmente por elementos formales. Dicen los autores que “*conocemos por Derecho Tributario aquella disciplina que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos*”<sup>81</sup>.

Como anticipábamos anteriormente, de un concepto estructural de Derecho Tributario, sólo puede derivar uno estructural del tributo. Se define al tributo entonces “*como una obligación, pecuniaria, ex lege, en virtud de la cual el Estado u otro ente público se convierte en acreedor de un sujeto pasivo, como consecuencia de la realización por éste de un acto o hecho indicativo de capacidad económica*”<sup>82</sup>.

Si bien la capacidad económica introduce un aspecto que modifica un concepto puramente estructural del derecho tributario, el autor muestra que esto no es relevante cuando estudiamos la parte general del derecho tributario. Como dirá a continuación, partiendo del impuesto como instituto jurídico, las tres grandes cuestiones sobre las cuales recae su estudio son: qué es el tributo, cómo se establece y regula, quién lo establece y aplica. Una vez

---

<sup>81</sup> LOZANO SERRANO, Carmen. “Curso de Derecho Financiero y Tributario”. Editorial Tecnos, Madrid, 1999. 43p.

<sup>82</sup> *Ibíd.* 44p.

determinado esto, se completa el estudio de la parte general con los procedimientos de gestión (liquidación, inspección y recaudación de los tributos) y los procedimientos de revisión (competencias atribuidas a la Administración para juzgar si sus actos dictados están conformes a Derecho). Así, no se ve en qué parte del estudio general del derecho tributario cabe el elemento de capacidad económica<sup>83</sup>.

En su clásica obra “Instituciones de Derecho Tributario”, el profesor italiano Archille Donato Giannini define al Derecho Tributario como “*aquella rama del Derecho administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos*”<sup>84</sup>. El Derecho Tributario es una rama del derecho que se ocupa especialmente de la imposición y la recaudación de los impuestos, y su autonomía la recibía por el hecho de que “*en ninguna otra parte del Derecho Administrativo aparece tan netamente delimitada la relación jurídica entre el Estado y el ciudadano...*”<sup>85</sup>.

Podemos apreciar cómo la definición de Giannini de lo que es el Derecho Tributario no escapa de los problemas que notábamos anteriormente. Si el Derecho Tributario se ocupa de la imposición y la recaudación, su preocupación es esencialmente por las reglas que fijan las condiciones en que se aplica un impuesto, y en las reglas posteriores que se ocupan de su ingreso a las arcas fiscales. Que la relación entre Estado y ciudadano estén tan estrechamente delimitadas puede insinuar el por qué recibe una regulación especial, pero razones de ese tipo no encontramos en la obra de Giannini. Lo que él entiende por Derecho Tributario no arroja

---

<sup>83</sup> Al final de dicha sección, el autor habla sobre un “*profundo cambio operado en torno a la significación jurídica del tributo, enraizado hoy, por exigencia constitucional, sobre una base de sustentación insuprimible: la capacidad económica de quienes son llamados a contribuir*” (p. 46). En primer lugar, que esto sea una preocupación de hoy significa que no siempre el estudio del derecho tributario consideró la capacidad económica de los contribuyentes para establecer los impuestos (y así no siempre formó parte del estudio del Derecho Tributario); y en segundo lugar, que haya sido por exigencia constitucional, separa los ámbitos en que dicha idea es relevante: en Chile hay una garantía constitucional que asegura la igual repartición de las cargas públicas, pero esto no significa que la idea de capacidad económica haya sido relevante en el desarrollo dogmático del derecho tributario (los ejemplos dados al inicio de esta parte intentan mostrar esto) en Op. Cit. Lozano, C.

<sup>84</sup> GIANNINI, Archille Donato. “*Instituciones de Derecho Tributario*” 7º edición. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957. 7p.

<sup>85</sup> *Ibíd.* 7p.

ninguna luz sobre lo que ha de entenderse por impuesto: lo que esperamos del Derecho Tributario es que fije con la mayor certeza posible cuáles serán los supuestos que originen la obligación de pagar un impuesto; pero si lo que pretendemos es entender cuál es la importancia que para este tienen los impuestos, la respuesta tendremos que buscarla en otro lado, el Derecho Tributario no la entrega.

El problema de un concepto estructural del tributo, como se dijo, es que no permite responder ciertas preguntas: ¿cómo diferenciar entre casos de silencio y casos de lagunas? ¿Cómo diferenciar entre casos no regulados que le importan al Derecho Tributario y casos no regulados que no le importan? ¿Cómo distinguir entre casos de planificación tributaria y casos de elusión tributaria, entre los primeros que representan una oportunidad que entrega el legislador para ordenar los negocios de modo que pueda optar a beneficios tributarios y casos en que se busca impedir la aplicación de la ley a través de maniobras que cumpliendo con el texto expreso de la ley vulneran la racionalidad que subyace a las reglas tributarias?

Y el problema no es sólo que no provean una respuesta, es que bajo esa comprensión del Derecho Tributario no puede haber una respuesta que distinga entre esos casos. Si no se puede dar una respuesta en términos formales, entonces no hay una respuesta, y el problema es que finalmente no podrá haberla: su noción del derecho no alcanza para esto.

Así las cosas, nos enfrentamos al problema de cómo reconstruir un concepto como el de Derecho Tributario. Y si al final de la primera parte identificábamos como correcta la mediación que de su función hacía su estructura, toca ahora preguntarnos: ¿cuál es esa función que cumplen los impuestos que no la cumplen las multas, o los peajes, o las indemnizaciones y que puede ser mediada por una estructura que haga probable que esa función de desempeño? Esta cuestión no es sólo una preocupación teórica, sino que como se verá más adelante, sólo con una reconstrucción del Derecho Tributario podremos responder a los problemas también prácticos que presentan las lagunas.



## 2.2. Función en el Derecho Tributario.

Entrando de lleno en el estudio del concepto jurídico de tributo en la obra ya citada de Juan Martín Queralt, lo primero que nota el autor es la inexistencia de un concepto de tributo como instituto jurídico (siempre dentro del Derecho español). Al no existir dicho concepto, sostiene que éste se puede inferir a partir de una serie de elementos que lo caracterizan.

El primero de estos es el reconocimiento de que el tributo “*grava una determinada manifestación de capacidad económica*”<sup>86</sup>. Si bien no entrega una definición de capacidad económica, sí nota lo que esta implica: “*el tributo encuentra su fundamento jurídico... en la existencia de una capacidad económica que se reputa idónea para ser llamada al levantamiento de las cargas públicas*”<sup>87</sup>. Entendiendo por cargas públicas aquellas obligaciones en que el Estado tiene el deber de proveer de ciertos servicios o prestaciones a sus ciudadanos, el hecho de que la prestación sea en dinero es indicativo de lo que quiere mostrar el autor: “*los recursos tributarios se encuentran afectados a la financiación de los gastos públicos*”<sup>88</sup>.

Más adelante, siguiendo con los elementos a partir de los cuales se puede inferir este concepto de tributo, señala que el tributo tiene como finalidad “*posibilitar la financiación del gasto público, aunque pueda dirigirse también a satisfacer otros objetivos públicos: propiciar creación de empleo, estimular el desarrollo económico de una determinada zona geográfica, fomentar determinadas actividades, etc.*”<sup>89</sup>. Como se vio al principio de esta parte, esta idea de las diversas finalidades que se pueden lograr a través de la imposición produce que paulatinamente los impuestos se vayan desnaturalizando, pasando a ser entonces cualquier instrumento que nos sirva para lograr una determinada finalidad. Si bien el autor reconoce que

---

<sup>86</sup> QUERALT, Juan Martín. Curso de derecho financiero y tributario. Editorial Tecnos, Madrid, 1999. 86p.

<sup>87</sup> *Ibíd.* 86p.

<sup>88</sup> *Ibíd.* 87p.

<sup>89</sup> *Ibíd.* 91p.

en primer lugar la finalidad de los impuestos es lograr recaudar lo suficiente para poder respaldar el gasto público, el hecho de que sirvan para, por ejemplo, fomentar determinadas actividades, nos lleva a las preguntas que planteábamos en un comienzo: ¿hay algo propio en los impuestos?

Antes de continuar es interesante ver, como lo muestra el autor, la evolución que el tributo ha sufrido, y cómo en esa evolución histórica incide la finalidad del tributo que se defendía. Si lo importante es la recaudación, el autor nota que *“el tributo no constituye hoy la única manifestación del poder público proyectado sobre el patrimonio de los ciudadanos, encaminado a satisfacer las necesidades públicas. Son muchas las prestaciones patrimoniales impuestas a los ciudadanos tendientes a la misma finalidad...”*<sup>90</sup>.

El tributo en un comienzo<sup>91</sup> no recaía en el patrimonio de las personas, sino que se basaba exclusivamente en la contribución personal que el sujeto podía hacer con su trabajo, esto es, lo que se le exigía en atención a las necesidades materiales de la comunidad. A medida que la organización de la economía va haciéndose más compleja, y con esto comienza la propiedad privada, surgen los primeros impuestos de capitación, que recaen no sobre la persona sino sobre su patrimonio. Con esto la prestación de la obligación tributaria cambiaba de objeto: ya no la propia fuerza del contribuyente sino un pago en metálico.

Durante los siglos XVII, XVIII y XIX, la tributación irá cambiando de objeto (o más bien, de base imponible principal) atendiendo al lugar donde se encontraba la riqueza: en un principio fue la propiedad agrícola (impuestos sobre el producto de la tierra); luego, con la revolución industrial, empieza a adquirir relevancia la propiedad mobiliaria, razón por la cual los impuestos personales recaerán sobre las rentas de estructuras societarias y sobre las rentas de determinados profesionales. Y por último, siguiendo esta evolución, para el siglo XIX tendríamos impuestos sobre sucesiones, sobre determinados productos o bienes e impuestos a la renta tanto de sociedades como de personas físicas.

---

<sup>90</sup> Ibíd. 94p.

<sup>91</sup> Aquí se sigue el desarrollo histórico del tributo que hace el autor.

Lo que muestra esta evolución (ahora a título personal) es que si bien las hipótesis de imposición van variando según las estructuras económicas y políticas de un Estado, la cuestión no puede ser exclusivamente buscar el modo en que más se recaude. El interés no está siempre puesto en donde obtener más recursos (aunque sean asimilables) sino en establecer en quienes recae una mayor responsabilidad para hacer posible el fijar las condiciones que nos permitan vivir en comunidad. Si bien el hecho de que en el siglo XIX tributarán las rentas de personas físicas y jurídicas permitía obtener más recursos (porque había ahí gran riqueza), la cuestión de que haya un cambio en la respuesta a la pregunta por quiénes han de contribuir y cuánto, muestra el comienzo de una preocupación por determinar en términos equitativos quienes están en mejor posición de contribuir a la provisión de lo necesario para el resto de la comunidad.

La evolución mostrada por Queralt finaliza en una etapa en que el impuesto a la renta, tanto de sociedades como de personas físicas, es el que mayor relevancia ha logrado, y en esta etapa es que comienza a desarrollarse el concepto de capacidad económica. Como nota el autor, son varias las herramientas que permiten a un Estado recaudar para satisfacer el gasto público, pero hay algunas que tienen mayor relevancia que otras entendiendo que, más allá de los recursos que se obtengan, la idea es ir estructurando una comunidad en la que todos, según sus capacidades, se van haciendo cargo de todos. Que el foco termine puesto en la renta de las personas no puede significar sólo que ahí es donde más se recaudará: implica que es ahí donde se ve de mejor manera como nos hacemos cargo de los demás<sup>92</sup>.

En el “Tratado de Derecho Tributario” dirigido por Andrea Amatucci, al momento de definir al tributo los autores se enmarcan dentro de lo que ha sido la concepción tradicional elaborada por Giannini. El tributo se configura así como las *“prestaciones debidas a un ente del Estado por mandato legal, cuyo fundamento se encuentra en el poder de imperio... y que las sumas recaudadas, deben tener como destino, el proporcionar medios para que con ella,*

---

<sup>92</sup> Esto aparecerá más claro cuando nos fijemos en la propuesta de Francisco Saffie sobre lo que es el Derecho Tributario y a donde apunta.

*el Estado cubra las necesidades públicas*”<sup>93</sup>. Ya estando interiorizados en lo que implica definir al tributo en relación a los elementos de prestación, naturaleza pecuniaria y coerción, lo interesante de esta definición es nuevamente la función que le atribuyen a los tributos: *“obtener recursos para el cumplimiento de los fines estatales”*<sup>94</sup>.

Es la finalidad de proveer de recursos al Estado lo que diferencia a los tributos de las sanciones tributarias. Si bien ambas finalmente producen un ingreso para el Estado, lo relevante de las sanciones es *“desalentar a los particulares que violen”*<sup>95</sup> la norma penal tributaria. Y ocupando al Código Tributario brasileño, se le puede responder a Kelsen su identificación de la pena con el tributo. En efecto, en su artículo 3º, se especifica que el tributo *“es la prestación pecuniaria que no constituye sanción por acto ilícito”*<sup>96</sup>. Sin esta distinción afirma el autor, la definición de tributo no sería suficiente.

Esta finalidad de obtener recursos no es pacífica para este autor. A pesar de que la podamos considerar como la finalidad principal del tributo, no hay que desconocer que *“existen, cada vez más en las finanzas modernas, tributos que persiguen objetivos extra fiscales, tales como los derechos aduaneros o aquellos que persiguen la finalidad de erradicar actividades consideradas nocivas para la sociedad”*<sup>97</sup>. Esto, nota Amatucci, lleva a una distinción entre la doctrina clásica por la finalidad de la tributación y la doctrina moderna.

La doctrina clásica entiende que otras finalidades puedan querer lograrse a través de la imposición, pero la naturaleza del tributo es eminentemente instrumental: *“el único fundamento de él consiste en una contribución de los particulares a los gastos del Estado”*<sup>98</sup>. Lo que esto implica es la comprensión que se tiene de los tributos como meras herramientas de

---

<sup>93</sup> AMATUCCI, Andrea. *“Tratado de Derecho Tributario”*. Editorial Temis, Bogotá, 2001. 164p.

<sup>94</sup> *Ibíd.* 169p.

<sup>95</sup> *Ibíd.* 170p.

<sup>96</sup> *Ibíd.* 170p.

<sup>97</sup> *Ibíd.* 170p.

<sup>98</sup> *Ibíd.* 170p.

recaudación. Ante esto, la respuesta de la doctrina moderna no sería negar que esta es la finalidad de los tributos, sino entender que frente a la posibilidad de lograr otros objetivos, lo esencial en estos sería que son *“prestaciones tendientes a cumplir los fines públicos del Estado”*<sup>99</sup>.

Con la idea de lograr cumplir los fines públicos del Estado parece ser que se deja atrás una comprensión meramente instrumental de los tributos, la cual se atribuía a la doctrina clásica. Pero para dar este paso no es suficiente cambiar la finalidad “obtener recursos” a “cumplir los fines públicos”. Uno podría entender que dicho paso abre la puerta para considerar otras finalidades, que no sean sólo recaudar. Pero que los impuestos sirvan para ese fin no cambia su carácter de herramienta, sino que sigue siendo la misma, sólo que ahora reconocemos otros fines. El hecho de mirar hacia la consecución de un objetivo es la misma tanto si entendemos que el objetivo sea recaudar recursos como si es erradicar actividades consideradas nocivas para la sociedad (el ejemplo que daba antes Amatucci).

Según la teoría moderna de la tributación, el problema de la doctrina clásica es que deja de lado la tributación extra fiscal, entendiendo por esta aquella que no busca recaudar recursos, y utilizan para ejemplificar este caso los impuestos prohibitivos. La cuestión entonces se invierte en relación a lo que hemos dicho hasta ahora. La preocupación por la doctrina moderna no es buscar lo propio que tienen los impuestos (y diferenciarlo entonces de otros instrumentos), sino comenzar a llamar impuestos a toda herramienta que sirva para conseguir una finalidad preestablecida. La obtención de recursos sólo sirve como criterio entonces para diferenciar los tributos de las sanciones tributarias, pero *“tal especificación, puede llevar a sostener, que todo ingreso coactivo que no tenga por fundamento la obtención de un ingreso, queda fuera de la teoría de la tributación. Sin embargo, la principal finalidad de muchos tributos, no es lo de únicamente recaudar dinero...”*<sup>100</sup>.

---

<sup>99</sup> *Ibíd.* 171p.

<sup>100</sup> *Ibíd.* 171p.

Es paradójica la situación que se genera cuando el autor usa como ejemplo para mostrar lo absurdo de la doctrina clásica el caso de los tributos extra fiscales como los derechos aduaneros proteccionistas. El objetivo de estos impuestos es “*desalentar las importaciones competitivas, y de este modo, tratar de que no entren al país productos que pueden cumplir con los nacionales*”<sup>101</sup>. Pero es evidente que si la empresa exportadora paga estos derechos aduaneros, el objetivo no se logra. Y a pesar de que no se logre, el impuesto sigue generando su principal finalidad: proveer al Estado de recursos.

Para la doctrina moderna, lo que la teoría clásica hace es asimilar las multas a los impuestos, porque si el único criterio que define a los segundos es que proveen recursos, entonces las multas también lo serían. Y la manera de salvar esta objeción es atribuir a los tributos otras finalidades que las propiamente recaudatorias. Pero esto, como ya se ha visto, sólo produce que el impuesto persiga otra finalidad, que puede ser la misma que una multa. Si la Superintendencia aplica una multa como sanción sobre una empresa para evitar que ese tipo de conductas se sigan repitiendo, la finalidad de la multa es la misma que la de los impuestos prohibitivos: desalentar tales actividades. Lo que supuestamente las diferenciaría es que en un caso esos recursos se van al Fisco, pero en el otro... ¡también! Lo que los distingue entonces es la finalidad de obtener recursos: en los impuestos se busca recaudar y con las multas sancionar. Pero abriendo la posibilidad a tributos extra fiscales, que busquen sancionar o evitar conductas, la diferencia entre ambos desaparece.

Como espero quede claro más adelante, el problema no es la finalidad distinta que pueden perseguir unos y otros, sino el hecho de considerar a los impuestos como herramientas para lograr algo. La doctrina moderna ve como un aporte la expansión de la tributación para otros fines que no sean sólo recaudar, pero esto, si bien dudosamente produce la distinción entre impuestos y multas, profundiza el problema de la naturaleza de la imposición: son sólo herramientas. Y lo que esto significa es que, si cualquier otro instrumento puede cumplir dicha función, no se plantea la necesidad de impuesto, sino de cualquier herramienta que permita lograr los objetivos.

---

<sup>101</sup> *Ibíd.* 172 p.

Como notábamos más arriba, este es el problema de conceptos puramente funcionales: si otro instrumento puede lograr dicha finalidad, nada hay que rescatar de que dicho instrumento sea un “impuesto” o sea una exacción coactiva que se hace a los particulares.

Antes de comenzar con la solución a nuestro problema de la búsqueda de un concepto de derecho tributario, puede que, dentro de esta concepción funcional de los tributos, haya algo que nos pueda ayudar.

En una investigación (anterior) dirigida por José Pedro Montero Traibel titulada “Derecho Tributario Moderno”, el mismo Amatucci y el profesor Eusebio González García se preguntan por el concepto de tributo, y se refieren a la legalidad, capacidad contributiva y progresividad como los principios fundamentales en materia tributaria. Es esta idea de capacidad contributiva la que nos ayudará a enfatizar cual es la naturaleza de la imposición, y los autores, a diferencia de los casos anteriores, sí entregan ciertos parámetros para darle contenido a dicho principio.

Superando la comprensión inicial del tributo como una expresión de soberanía de un Estado, la doctrina alemana “*ha tomado el fundamento de la obligación contributiva no exclusivamente en el status de sujeción, sino también en la pertenencia del individuo a la colectividad organizada*”<sup>102</sup>, en otras palabras, el tributo se justifica por pertenecer los particulares a una comunidad (y esto muestra lo estrecha de la relación entre el principio de capacidad contributiva y el de legalidad, entendiendo la ley como la declaración de la voluntad soberana, es decir, la voluntad de la comunidad).

El contenido de la idea de capacidad contributiva lo da la propia Constitución italiana, en diversos artículos. Señalan así los autores que el artículo 53 de la Constitución italiana “considera la deuda tributaria como una obligación cívica de la solidaridad del individuo, consistente en el concurso a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva”. Por su parte, el artículo 2° dispone que el “Estado requiere el cumplimiento de los deberes

---

<sup>102</sup> AMATUCCI, Andrea y GONZÁLEZ, Eusebio. Derecho tributario moderno, Tomo 1. Editorial Fondo de Cultura Universitaria, Montevideo, 1997. 7p.

inderogables de solidaridad política, económica y social” y en su artículo 4° inciso 2° establece el deber de cada ciudadano de “desarrollar, según las propias posibilidades y la propia elección, una actividad o función que colabore al progreso material o espiritual de la sociedad”<sup>103</sup>.

Y a lo anterior añadirán, que *“la capacidad contributiva es solidaridad en los intereses de la colectividad y expresa una validez autónoma, por cuanto no es absorbida por el principio de igualdad de hecho... contiene un criterio de justicia, que es distinto de aquellos de igualdad, racionalidad y coherencia sobre los cuales se funda...”*<sup>104</sup>.

La introducción de criterios de justicia en la tributación implica que los impuestos no pueden seguir entendiéndose como simples instrumentos. La solidaridad entre los individuos que componen una comunidad lleva a que la tributación adquiera un carácter progresivo, que no se entiende sólo a luz de la recaudación, sino a la idea de ir creando las condiciones para vivir en una comunidad que tenga en cuenta a cada uno de los individuos. Cómo esta idea no los convierte en herramientas para lograr dichos fines es algo que se explicará más adelante.

Para finalizar esta sección, es interesante ver lo que estos principios fundamentales en materia de tributación producen en la distinción clásica de ingresos del Estado. Ahora la tributación extrafiscal no se puede entender como tributación si es que no la informa el principio de capacidad contributiva. El de legalidad es supuesto de cualquier acto coactivo que ejerza el Estado; y por su parte, el principio de progresividad hay que entenderlo como inherente al primero. Los ingresos del Estado se diferencian entonces entre rentas tributarias y rentas no tributarias. Las primeras son aquellas en que operan los principios de legalidad, capacidad contributiva y progresividad y las segundas *“comprenden las rentas de derecho público no tributarias, en cuya comparación actúa, por la presencia de la coacción, el solo principio de legalidad, y los ingresos de derecho privado, en cuya comparación no obra alguno de estos principios”*<sup>105</sup>.

---

<sup>103</sup> *Ibíd.* 7p.

<sup>104</sup> *Ibíd.* 8-9p.

<sup>105</sup> *Ibíd.* 10p.



Como era de esperarse, esto nos deja enfrentados nuevamente a la pregunta por un concepto de derecho tributario. Si impuestos son cualquier herramienta que nos permita lograr las diversas finalidades que podemos atribuirles, pero que en común tienen la característica formal de ser pagos exigidos coactivamente por el Estado, la pregunta es: ¿qué tienen de especial los impuestos? ¿Por qué no reemplazarlos por herramientas más eficientes que logren esos mismos objetivos?

En lo que sigue ahora, se intentará dar una respuesta a la cuestión planteada a lo largo de esta parte: ¿qué función cumplen los impuestos que pueda ser mediada por una estructura? Y es importante notar que la respuesta no puede consistir en buscar una estructura y una función que puedan ser adicionadas sin más para reconstruir un concepto de Derecho Tributario. La tercera parte de esta investigación se dividirá en 2: la primera se ocupará sobre la manera en que se reconstruye un concepto de Derecho Tributario y la segunda entregará una respuesta a esta reconstrucción, lo que a la vez provee de nuevos criterios para dar una respuesta a los problemas que nos siguen persiguiendo.



## **TERCERA PARTE: RECONSTRUCCIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO**

### **1. Introducción**

Hasta ahora hemos visto cómo concepciones meramente estructurales o funcionales del tributo se han mostrado insuficientes a la hora de entregar una comprensión adecuada que permita diferenciarlo de otros institutos jurídicos, principalmente intentando distinguirlo de las penas o de otros instrumentos recaudatorios. Hemos notado entonces que, más allá de compartir determinada forma jurídica o la similitud de objetivos con que han sido implantados, el tributo no sobresale por otras razones respecto a éstos.

Aun así, durante el último siglo, se ha visto el intento de académicos y profesores por dotar al tributo de un contenido que vaya más allá de sus características básicas (que se identifican principalmente con la estructura o función que tienen), y con esto intentar un Derecho Tributario fundado en determinados principios básicos -como solidaridad, capacidad contributiva y progresividad- que permitan entender la relevancia de éste. Para dar una respuesta al problema que nos ocupó anteriormente en este trabajo es que esta tercera parte busca entregar la clave para la reconstrucción del Derecho Tributario: una reconstrucción de un concepto funcional estructuralmente mediado, o en otras palabras, entregar una respuesta a la pregunta: ¿qué función cumple que pueda ser mediada por una estructura?

Estando ya interiorizados con la problemática, lo que sigue, en primer lugar, será mostrar el proceso de construcción de un concepto como el de Derecho Tributario. Esto consistirá en identificar la relevancia de conceptos funcionales mediados por una estructura. Al momento de terminar esto, nos enfocaremos en entregar una respuesta. Ésta la entrega el trabajo de Francisco Saffie: “Los impuestos como una práctica de reconocimiento recíproco: hacia una teoría general del Derecho Tributario”. Si uno asume la comprensión del Derecho Tributario que entrega el autor, podremos haber reconstruido el Derecho Tributario de manera tal que permita dar respuesta no sólo al problema de las lagunas, sino a los problemas que en

general pueda producir la operatividad de la normativa tributaria, entregando con esto nuevos criterios dogmáticos capaces de dar soluciones adecuadas a dichos problemas.

### 1.1. Conceptos funcionales mediados por una estructura

Como lo ha señalado Fernando Atria<sup>106</sup>, para la reconstrucción de un concepto funcional estructuralmente mediado, es necesario seguir dos pasos. El primero de estos es identificar la función que cumple el Derecho Tributario. Si bien hasta ahora hemos notado que el tributo se ha convertido en una herramienta para lograr distintos objetivos, hay una que hace propio al tributo, y con esto, al Derecho Tributario (esto se verá más adelante). Identificando la función que cumple el Derecho Tributario, podremos dar el siguiente paso: *“se trata ahora de (b) identificar las razones por las cuales el desempeño de esa función es improbable, y luego (c) el modo en que la estructura neutraliza o contribuye a neutralizar esas razones, haciendo así probable el desempeño adecuado de una función que en un contexto des-institucionalizado sería improbable”*<sup>107</sup>.

El problema de un concepto jurídico elaborado estructuralmente, señala Atria, es que *“necesita (pero carece de recursos para) justificar por referencia a conceptos no estructurales dos cuestiones centrales para la definición del concepto. La primera es por la individuación de la estructura identificada, la segunda por su relevancia”*<sup>108</sup>. El primer problema que tienen entonces conceptos jurídicos caracterizados estructuralmente es que frente a la pregunta por la estructura identificada, surge la cuestión de si podemos mirar exclusivamente la estructura. Si nos preguntamos cuál estructura es la que caracteriza al Derecho Tributario, nos vemos obligados a decir que los impuestos son sanciones.

Un segundo problema es por la relevancia de esa estructura identificada. Si nos preguntamos por qué esa estructura y no otra, nos enfrentamos a dos tipos posibles de

---

<sup>106</sup> Op. cit. ATRIA, F. La Forma del Derecho. 142p.

<sup>107</sup> Ibíd. 142p.

<sup>108</sup> Ibíd. 124p.

respuesta: una nominal y una funcional. La primera responderá: porque así lo hemos entendido hasta ahora; la segunda: porque esa estructura es la que mejor sirve para cumplir alguna finalidad. Esto muestra, como lo vimos anteriormente, como un concepto puramente estructural termina transformándose en uno nominal o funcional<sup>109</sup>. Y ya habiendo visto el modo en que conceptos nominales se muestran negativamente, como resultado de un fracaso en la explicación de tal concepto, la idea de conceptos funcionales sí es un intento por desarrollarlos.

Ahora podremos profundizar lo visto en la primera parte respecto a conceptos funcionales y la necesidad de ser mediados a través de una estructura. La naturaleza funcional o estructural de un concepto debe poder responder dos preguntas: una por la definición del concepto, y otra por las instancias en que dicho concepto se aplica. El problema de Moore cuando señala esto, es que entiende que una respuesta a la pregunta por la definición del concepto da la respuesta a la pregunta por las situaciones en que dicho concepto debe ser aplicado. Si determinado instituto jurídico cumple la función de alguna área del Derecho (el ejemplo de Moore es el de los “punitive damages” como parte del Derecho Penal), entonces serán parte de esa área del Derecho. Para entender esa idea en términos de esta investigación, si la función del Derecho Tributario es recaudar ingresos para soportar los gastos públicos, cualquier otro instituto en el Derecho que sirva para el mismo fin será parte del Derecho Tributario.

Notando la inestabilidad que producen los conceptos puramente funcionales, que se refleja si tomamos un concepto así de ley (si la función de la ley es identificar lo que va en interés de todos, cualquier ley que no sirva ese fin no será ley, lo que se traduce en que la ley carece de autoridad), Atria toma un camino distinto al seguido por Moore: la respuesta a la pregunta ontológica por la definición del concepto no es una respuesta a la pregunta de individuación por los momentos en que dicho concepto opera.

---

<sup>109</sup> Esto queda más claro en el capítulo 7 de ATRIA, F. La Forma del Derecho. Por motivos de espacio, y porque ese trabajo ya está hecho, no se profundiza en los ejemplos dados por el autor. Para mayor detalle véase capítulo 7.

Lo inadecuado de que una respuesta a la primera pregunta implique una respuesta a la segunda (una por inteligibilidad y la otra por operatividad en los términos en que Atria lo expone) es notado por Kelsen. Este mostraba cómo la estructura de la pena era invariable a pesar de que tuviera una finalidad preventiva o no. El Derecho Penal era tal independiente de que las normas que lo contenían buscaran prevenir o no. Y esto sirve para responder a Moore: la pregunta por las normas que son parte del Derecho Penal no se responde identificándolas por su función, sino por referencia a su estructura. En palabras de Atria, *“la relevancia de la función para la individuación de las reglas que forman parte de la clase no es necesariamente inmediata, y menos en el caso del Derecho...Así, la función permite identificar no un conjunto de reglas sino una estructura, de modo que el concepto se desempeña, asumida que sea esa estructura funcionalmente identificada, como un concepto estructural”*<sup>110</sup>.

La solución a la cuestión necesita mantener separadas las dos preguntas que se hacía Moore, y entender que la respuesta a éstas tiene que ser distinta si la preocupación es por la estabilidad de una práctica jurídica concebida dentro del Derecho Moderno. A la pregunta por la ontología, o la inteligibilidad del concepto se le responde en atención a su función: es ley lo que va en el interés de todos. Pero a la pregunta por la individuación, o las instancias en que dicho concepto operará, la respuesta tendrá que formularse mirando su estructura: es ley lo que sigue un determinado procedimiento legislativo fijado en nuestra Constitución. Y esto permite diferenciar dos momentos: en la elaboración de la ley, hemos de estar a lo que va en interés de todos; pero al momento de su aplicación, será ley lo que ha sido promulgado por el Presidente de la República y publicado en el Diario Oficial. Esto permite comprender que la labor del juez frente a un determinado caso es aplicar la ley, y no preguntarse en términos personales qué es lo que va en el interés de todos (le corresponde aplicar la ley, y no ser juez de ella al momento de la adjudicación).

Que una y otra pregunta tengan respuestas distintas lleva a Atria a afirmar que *“en definitiva el concepto es funcional, no estructural”*<sup>111</sup>. Función y estructura no pueden servir a

---

<sup>110</sup> Op. cit. ATRIA, F. La Forma del Derecho. 133p.

<sup>111</sup> Ibid. 135p.

la vez como criterios para responder qué es lo que define dicho concepto. ¿Cómo se soluciona el problema? “*Lo que soluciona esta improbabilidad (que función y estructura son necesarias pero que como criterios de individuación son incompatibles) son instituciones mediadoras, es decir, instituciones que se entienden funcionales, pero cuya función se desempeña estructuralmente*”<sup>112</sup>.

Lo que no hay que olvidar es que, si bien la identificación de los momentos en que se aplica el concepto es estructural, el concepto es en definitiva funcional. ¿Qué significa esto? Significa que la estructura está subordinada a la función, pero “*esta subordinación no exige que la estructura sea transparente a su función, y normalmente es al contrario: la estructura es necesaria, y puede cumplir su función mediadora, porque es opaca*”<sup>113</sup>. Lo que esto implica es una cadena no transitiva desde el primer paso al último: la función es la que identifica a la estructura y es la estructura la que identifica a los miembros, pero no es la función la que identifica a estos últimos, es decir, no es la función la que permite identificar cuáles son los miembros que componen su clase.

Por esto es que para que las estructuras tengan sentido, hay que intentar establecer cuál es la función que se hará probable a través de estas. El funcionamiento normal de estas estructuras, tenderá a dejar de lado la función, y con esto aparece la crítica que se hacía al derecho no acomodaticio caracterizado por la codificación. Pero pensar que la solución a este problema es quitar los ojos de la estructura y fijarlos en la función, implicará la vuelta del péndulo: arbitrariedad. Esto permite mostrar cómo el ciclo de la adjudicación<sup>114</sup> obedece a una tensión interna del derecho moderno: “*negarlo, ya por la vía de ignorar la relevancia de la función y atender sólo a la estructura, o por la vía opuesta de ignorar la relevancia de la estructura y atender sólo a la función, es no entender al derecho como un sistema*

---

<sup>112</sup> Ibid. 135p.

<sup>113</sup> Ibid. 136p.

<sup>114</sup> Ibid. 137p.

*institucionalizado. E ignorar la dimensión institucional del derecho hace al derecho ininteligible”<sup>115</sup>.*

La tarea ahora consistirá en encontrar qué función cumple el derecho tributario que lo haga distinguible de otras áreas del derecho. Junto a esto, habrá que mostrar por qué el desempeño de dicha función es improbable, y con esto, intentar determinar el modo en que una estructura podrá neutralizar esa improbabilidad. En lo que sigue, nos meteremos de lleno en la comprensión que del Derecho Tributario ha elaborado Francisco Saffie.

## **2. Reconstrucción**

### **2.1. Tributación como práctica de reconocimiento recíproco.**

En su trabajo “Los impuestos como una práctica de reconocimiento mutuo: hacia una teoría general del Derecho Tributario”, Francisco Saffie realiza una reestructuración del Derecho Tributario, y una nueva conceptualización de su práctica subyacente, la tributación. Como respuesta a lo que él ha denominado el paradigma clásico del Derecho Tributario, cuya expresión jurídica es la contemporánea teoría general del Derecho Tributario, Saffie propone una concepción de la tributación como una práctica con un bien interno a ella, y una concepción del Derecho Tributario como una institución teleológica.

Evaluando los problemas que la elusión ha generado para los Estados, y tomando en cuenta el programa que la OCDE diseñó para combatirla -en atención a la preocupación que estos Estados le han mostrado-, Saffie muestra cómo es que las soluciones propuestas hasta ahora están condenadas al fracaso, dada la imposibilidad que tienen de entender la elusión como un problema jurídico, al marco del paradigma clásico de la tributación y su expresión jurídica, la contemporánea teoría general del Derecho.

---

<sup>115</sup>Ibid. 135-136p.



El punto que el autor muestra en su primer capítulo es que *“la elusión tributaria ha resultado ser un problema tan esquivo, precisamente, debido a que no contamos con los elementos jurídicos necesarios para evaluarla”*<sup>116</sup>. Los elementos distintivos de la elusión, para Saffie, han sido dos: para los Estados representa un *problema*, pero por otra parte, se ha considerado que es *legal*. Entendiendo que la elusión es un problema, pero que es legal, pareciera que estamos ante un conflicto entre dos intereses: por una parte el interés del gobierno en cobrar impuestos a través de la ley, y por el otro el interés del particular de pagar la menor cantidad posible.

Ante el problema de la elusión, son varias las soluciones que se han propuesto, lo que se explica a su vez por una aproximación al asunto *“haciendo uso de diferentes concepciones –no explícitas la mayoría de ellas- de la elusión”*<sup>117</sup>. A pesar de esta variedad, y de la falta de un análisis jurídico adecuado de la elusión, *“todas las soluciones tratan acerca de hacer cumplir la ley tributaria”*<sup>118</sup>. Por eso, las posibles soluciones que se han intentado al problema de la elusión pueden dividirse en dos tipos: aquellas que se refieren a la aplicación del derecho y aquellas que tratan sobre la estructura del sistema tributario.

Si el problema se manifiesta a través de la aplicación del derecho, las soluciones que se han propuesto miran principalmente a la deficiente labor del legislador. Observando una dirección formalista en la aplicación del derecho tributario, si un individuo no cumplía estrictamente con los requisitos fijados en la ley para cumplir con el supuesto del hecho imponible, éste no tenía obligación de pagar impuestos: *“la legislatura era responsable de crear leyes conforme a las cuales los individuos debiesen pagar impuestos. Consecuentemente, si los legisladores eran responsables del pobre diseño legislativo, la solución debía consistir, por tanto, en una reforma tributaria”*<sup>119</sup>. Que la solución fuera la reforma tributaria significaba básicamente que lo que había que hacer era ir modificando la

---

<sup>116</sup> SAFFIE, Francisco. *“Los impuestos como una práctica de reconocimiento recíproco”*, Tesis doctoral de próxima publicación. 2p.

<sup>117</sup> Ibid. 23p.

<sup>118</sup> Ibid. 23p.

<sup>119</sup> Ibid. 24p.

normativa actual o ir rellenando los espacios no regulados expresamente que el legislador iba dejando, a través de más y mejores reglas. En los mejores casos, si cerrar espacios no era suficiente, esto podía ser acompañado por normas específicas antielusión.

No es muy difícil entender por qué esta solución no prosperaría. Esta solución entiende la aplicación del derecho como una actividad mecánica realizada por un juez. Sólo en casos expresamente regulados por una regla se genera la obligación de pagar impuestos, razón por la cual se le daba en los hechos la facultad al contribuyente de decidir cuándo sí o cuando no estaría cumpliendo con el hecho imponible. Esto dio lugar a una actitud de cumplimiento creativo de la ley tributaria cada vez más asentada en la práctica tributaria. Como se ha dicho, “creada la regla tributaria, creada la trampa”: cualquier caso que no pudiera subsumirse expresamente bajo la tipificación tributaria no generaba la obligación de pagar impuestos, y el caer o no bajo el hecho imponible parecía ser algo que dependía principalmente de la voluntad del contribuyente.

Frente a los problemas de la comprensión formalista de la ley tributaria, hubo otras soluciones propuestas. Entre ellas, una abogaba por poner énfasis en el propósito de la ley tributaria. En efecto, “*quienes pensaban que las reglas o la letra de la ley serían incapaces de detener la elusión*” prefirieron una alternativa que “*consistió en incorporar substancia a la aplicación de interpretación de la ley tributaria*”<sup>120</sup>. Esto buscaba superar la formalidad con que se interpretaba la ley, requiriendo ahora que “*los tribunales desatendieran la forma de la ley cuando de esa manera se conseguía alcanzar el propósito de la misma*”<sup>121</sup>.

Esto implicaba poner atención en dos elementos distintos: el objetivo (o la realidad económica) y el subjetivo (la intención de eludir impuestos). Este último era el problema, ya que “*si se reconoce que los individuos tienen la libertad de decidir qué forma jurídica adoptar, entonces la realidad económica no puede ser independiente del elemento subjetivo*”<sup>122</sup>. La intención de eludir impuestos tampoco tiene lugar bajo el paradigma clásico

---

<sup>120</sup> Ibid. 25-26p.

<sup>121</sup> Ibid. 26p.

<sup>122</sup> Ibid. 26p.

del derecho tributario, en el que se entiende, como hemos visto, que la elusión a pesar de ser un problema es absolutamente legal.

Ante esto, la solución estaba en la estructura del derecho tributario. Esto significaba que el problema no estaba solamente en la aplicación de las reglas, sino en la manera en que se diseñaba un sistema tributario. La solución consistiría entonces en utilizar criterios amplios, evitar las definiciones estrictas y legislar a través de principios y no sólo reglas (un ejemplo de esto es el principio general anti-elusión). El problema de esto es que seguimos sin tener una definición jurídica de la elusión, razón por la cual estas opciones inevitablemente no conducirán a una solución, dado que *“persiguen mejorar las técnicas legislativas contra la elusión, o bien constituyen interpretaciones que deliberadamente carecen de claridad en cuanto al propósito del derecho tributario... en el mejor de los casos, pueden ser de ayuda para reconocer que no existe un propósito en el derecho tributario, sino muchas políticas tributarias diferentes”*.<sup>123</sup>

Como lo expone Saffie, la incapacidad de comprender jurídicamente la elusión, y el problema que traen las soluciones que se han intentado para atacarla, derivan principalmente de la falta de un propósito en el Derecho Tributario. Y este propósito se revela en el contenido normativo del Derecho Tributario. Sin dotar de contenido al Derecho Tributario, las soluciones que se ofrezcan seguirán sin poder dar cuenta adecuadamente de los problemas que se generan en su operación: *“debe reconocerse que se hace urgente la discusión acerca del telos del derecho tributario y del sistema tributario”*<sup>124</sup>. Pero para esto hay que pasar antes por la comprensión actual que se tiene del Derecho Tributario: su paradigma clásico. Esto permitirá entender que *“la elusión tributaria es tan difícil de definir... porque existe una tensión entre la estructura legal del paradigma clásico del derecho tributario y la justificación política de los impuestos...”*<sup>125</sup>.

---

<sup>123</sup> Ibid. 29p.

<sup>124</sup> Ibid.48p.

<sup>125</sup> Ibid. 48p.

## 2.2. El paradigma clásico del Derecho Tributario

El paradigma clásico del Derecho Tributario se configura como el presupuesto que caracteriza las teorías contemporáneas de éste. Estas teorías, como se ha dicho, son incapaces de dar cuenta y de proponer una solución al problema de la elusión, y esto principalmente porque no pueden comprender a la elusión como un problema jurídico, o porque, entendiéndolo como un problema jurídico, sus soluciones no cuentan con un propósito claro del Derecho Tributario, o como ha sido descrito por Saffie, no conciben la existencia de un telos que lo informe.

Los presupuestos que subyacen a las teorías contemporáneas son denominados por el autor como el paradigma clásico del Derecho Tributario. Este paradigma “*está construido en torno a variadas iteraciones de diferentes concepciones históricas acerca del hombre en sociedad y de su relación con el Estado*”<sup>126</sup>. Entre los temas a los que se ha dedicado este paradigma clásico, tenemos los debates sobre “*la función asignada al Estado, la distribución público-privada de los bienes, el derecho a la propiedad privada y el gasto público*”<sup>127</sup>. Los elementos que componen esta paradigma clásico, y sobre los cuales se funda esta comprensión del Derecho Tributario son 4: la comprensión del individuo como un ser puramente racional; el reconocimiento de la propiedad privada como un derecho natural; el entendimiento de los impuestos como instrumentos para la recaudación; y por último, la ceguera del mismo ante principios de justicia aspiracionales en la tributación<sup>128</sup>.

La comprensión del individuo como un agente puramente racional se basa en la idea de que la persona tiene una capacidad para representar el mundo que le permite planificar y decidir racionalmente qué hacer. La razón para el individuo es primariamente instrumental: la libertad para este sujeto consiste básicamente en someter al mundo a sus propósitos. Esta explicación de la persona implica que “*la autoridad de las normas (morales o jurídicas)*

---

<sup>126</sup> Ibid. 55p

<sup>127</sup> Ibid. 55p.

<sup>128</sup> No se ahondará en estos elementos, en parte porque no corresponde a este trabajo, pero principalmente porque dicha tarea ya ha sido realizada. A pesar de esto, podemos referirnos brevemente a lo que se entiende por cada uno de estos elementos en la tesis del autor, que es lo que se hará a continuación.

*depende de que ellas operen de conformidad a la racionalidad humana...: las normas han de ser obedecidas sólo en la medida en [que] hacerlo sea racional para el individuo*”<sup>129</sup>. Esto, para efectos de la tributación, significará que cada cual *utilizará* las normas del sistema tributario de modo que éstas lo beneficien más que a los demás, de lo contrario, no estaría actuando como un sujeto racional.

Respecto a la comprensión de la propiedad privada como un derecho natural, esta idea tiene su origen en las teorías contractualistas del Estado surgidas en el siglo XVII. Principalmente, se buscaba una justificación de la propiedad privada concibiendo a ésta como un derecho anterior a la formación del Estado, que debía ser protegido por éste una vez creado. El trabajo de Hobbes y Locke debe entenderse a la luz de los intentos por dejar atrás la organización feudal de la Edad Media, buscando establecer los nuevos supuestos bajo los cuales se organizaría la nueva sociedad burguesa (Hobbes) o capitalista (Locke).

Para no extendernos en este punto, me referiré sólo a cierta comprensión de ambos que permite rescatar el valor de sus ideas al día de hoy, entendiendo su aporte como uno que todavía puede entregarnos hoy alguna idea sobre la tributación<sup>130</sup>. Lo primero es señalar que Hobbes está haciendo una interpretación moderna de los derechos naturales: estos son tales porque, dada la naturaleza de las cosas a las cuales se refieren, importan una obligación para todos los hombres de respetarlos: esta interpretación moderna de los derechos naturales está basada en la idea según la cual todos los hombres son iguales”<sup>131</sup>.

Por otro lado, para Locke, la justificación del gobierno se funda en la protección de ciertos derechos naturales anteriores al Estado (aunque sea un derecho incierto en el estado de naturaleza). Para Locke, el trabajo es lo que permite distinguir entre lo que es común y la propiedad privada, existiendo un límite para esto: nadie puede acumular más de lo que

---

<sup>129</sup> *Ibíd.* 57-58p.

<sup>130</sup> Estas ideas utilizadas por el autor provienen de la obra de C.B. MacPherson “La teoría política del individualismo posesivo”. No se hacen mayores referencias por ser esto un resumen de lo expuesto por Saffie desde 65-74p.

<sup>131</sup> *Op. cit.* SAFFIE, F. 68p.

necesita. La propiedad privada se justifica porque es el modo en que los individuos pueden asegurar su preservación, y porque el mundo fue entregado a los hombres para que se apropiaran de él y con esto generar alguna utilidad. Lo que esta noción de la propiedad de Locke produce es la idea de que *“no existe forma alguna de justificar una obligación de pagar impuestos de manera independiente del consentimiento del individuo”*<sup>132</sup>.

Lo que ambos consiguieron fue *“poner en cuestión las jerarquías tradicionales de la autoridad y el poder, tal como se las conocía según la costumbre; ambos produjeron una transformación de la fuente de la autoridad política”*<sup>133</sup>. Esto permite entender el trabajo de Locke como uno que defendía la protección del individuo frente a la autoridad que en la edad media ejercía el monarca, que podía tomar sin más de la propiedad de los individuos: que el gobierno no tome nada sin su consentimiento era un modo de protegerlo frente a la arbitrariedad, y no de protegerlo frente a una asamblea con comunidad de intereses<sup>134</sup>.

El tercer elemento que caracteriza al paradigma clásico es una comprensión de los impuestos como herramientas para la recaudación de ingresos que puedan solventar el gasto público. Hasta ahora, los impuestos se justifican si van en interés del individuo (ser puramente racional) y si éstos consienten en ellos (entendiendo la propiedad privada como un derecho natural). Esta instrumentalización de los impuestos pretender dar razones para que estos agentes racionales contribuyan, entendiendo que hay distintas funciones que pueden cumplir los impuestos, tales como permitir al soberano cumplir sus funciones de seguridad interior y exterior (Hobbes), la protección de los derechos naturales del individuo (Locke), corregir las distribuciones del mercado y crear justicia en las reparticiones distributivas entre la sociedad, y financiar actividades mínimas que el individuo asigne al Estado mínimo (Nozick).

---

<sup>132</sup> *Ibíd.* 73p.

<sup>133</sup> *Ibíd.* 74p.

<sup>134</sup> La manera en que la teoría de Locke es emancipadora no parece ser la preocupación principal de quienes defienden las teorías contemporáneas del Derecho Tributario, cuando alegan que los impuestos les quitan parte de su propiedad.

Por último, está la ceguera del paradigma clásico ante principios de justicia aspiracionales. Aquí la ceguera se refiere a la despreocupación de responder preguntas relativas, por ejemplo, a la manera en que ha de distribuirse la carga tributaria entre los miembros de una comunidad. Este paradigma clásico es incapaz de participar con los elementos adecuados a la discusión *“acerca de las ideas fundamentales de la tributación, vale decir, acerca de las condiciones que podrían explicar y justificar la forma del derecho tributario y de los impuestos en particular”*<sup>135</sup>. Esto puede reflejarse en la poca importancia que se le ha dado al principio de legalidad en materia tributaria. Dicho principio ha impedido el desarrollo del principio de equidad, y lo ha subordinado a éste: *“la interpretación democrática del principio de legalidad, según la cual la ley que crea un impuesto es nuestra ley y no nos es impuesta por otros, normalmente no rige en materia tributaria. Al mismo tiempo, el principio de equidad ha sido enteramente subordinado al principio de legalidad: la igualdad no va mucho más allá de la igualdad formal ante la ley”*<sup>136</sup>.

Teniendo presente los elementos que fundan este paradigma clásico, no abordaremos la cuestión de la justificación meramente instrumental de los tributos, por exceder los propósitos de este trabajo. El estudio de esto se encuentra en el capítulo 3 del trabajo de Francisco Saffie titulado “Tributación y justicia distributiva”. Bastará señalar que dicho capítulo busca revisar la relación entre el Derecho Tributario y su sustancia, y con esto dotar de forma jurídica al Derecho Tributario. Como nota el autor, el debate actual está más preocupado por la legitimidad y justificación de la tributación que de la relación entre la forma y la sustancia del Derecho Tributario. En lo que coinciden estas opciones de justificar la tributación es que la legitimación del Derecho Tributario se basa en que este sea un medio eficaz para conseguir un determinado nivel de distribución, justificado de acuerdo a alguna teoría de la justicia. La preocupación entonces ha de ser, en primer lugar, proveer una justificación moral a la redistribución, y en segundo lugar, determinar lo que ha de distribuirse y lo que debe asignarse a cada uno.

---

<sup>135</sup> Op. cit. SAFFIE, F. 87-88p.

<sup>136</sup> Ibid. 90p.

Entender que la redistribución es el objetivo del Derecho Tributario es problemático cuando el punto de partida de ésta es una concepción exclusivamente económica de la justicia distributiva. Esto permite mostrar los límites de una justificación meramente instrumental de la tributación. La concepción de la justicia distributiva en la filosofía política occidental es problemática debido a que los impuestos y el Derecho Tributario se vuelven cualquier cosa que permita distribuir, ya sea tomando en cuenta el mérito como contenido del principio de distribución (que para el autor es la noción que se tiene desde Aristóteles hasta el siglo XVIII) o sin considerarlo (lo que vendría a ser el aporte de Rawls en adelante). Para Saffie, la tributación es mejor entendida como una práctica con un bien interno, y el Derecho Tributario debiera adoptar una forma jurídica que sea capaz de encarnar dicho bien.

Si la tributación se entiende instrumentalmente como la herramienta para conseguir ingresos y costear los gastos públicos (es decir, como una herramienta de las finanzas públicas), o como un instrumento para redistribuir y así lograr un determinado estado de cosas a ser alcanzado, el Derecho Tributario no será si no *“el medio por el cual se obtienen coercitivamente los resultados esperados conforme a un determinado diseño de política tributaria. La coacción por el derecho constituye la manera en que podemos asegurarnos de que no existan free riders que no quieran cooperar”*.<sup>137</sup>

Frente a esto, Saffie ve dos opciones: abandonar *“la división del trabajo propuesta por los liberales, conforme a la cual las instituciones son el objeto exclusivo de la justicia y adoptamos una perspectiva según la cual el rol del individuo resulta relevante para lograr la justicia”*, o bien se abandona el enfoque dominante hasta ahora y buscamos *“redefinir la relación entre instituciones, conceptos políticos y el comportamiento de los individuos”*. Para esto, y optando por la segunda de estas alternativas, veremos ahora cómo es que la tributación puede conceptualizarse como una práctica con un bien interno.

---

<sup>137</sup> Ibid. 165p.



### 2.3. El bien interno de la tributación

La pregunta que informa el paradigma clásico del Derecho Tributario se puede formular en los siguientes términos: ¿por qué debo pagar impuestos? Lo que un nuevo paradigma de éste produce es una reformulación de esa pregunta: ¿de qué manera nosotros, como ciudadanos, hemos de entender lo que significa vivir juntos? Lo que esta reformulación implica es cambiar la noción que se tiene del ser humano, y con esto, de la relación de este con los demás, o en otras palabras, dejar de entender al hombre como un individuo aislado y comenzar a entenderlo como un ciudadano, que entiende que la vida en común trae ciertas cargas que deben compartirse y soportarse entre todos. Estas cargas tienen relación con *“lo que involucra ser un ciudadano, entre quienes comparten un proyecto político particular, el proyecto colectivo de autonomía. Éste constituye otra manera de expresar la idea de que buscamos la fraternidad, es decir, el reconocimiento de nuestra dependencia recíproca”*<sup>138</sup>.

Para conceptualizar la tributación como una práctica con un bien interno, Saffie comienza este capítulo con el intento de rescatar el sentido de la igualdad, recuperándola como un ideal político antes que un estado material de cosas que debe ser alcanzado (y que la da sustento a las justificaciones instrumentales de la tributación). Dentro de la filosofía política, y usando una clasificación efectuada por Raymond Geuss, podemos distinguir aquellas que confunden los ideales morales y políticos y aquellas que no. Las primeras las denomina “kantianas” y a las segundas “realistas”. Lo que caracteriza a las segundas, en primer lugar, es su preocupación por lo realmente existente, esto es, que *“parte de la base de las instituciones existentes que de hecho operan en los diferentes niveles sociales”*<sup>139</sup>.

En segundo lugar, se preocupan por la acción política y las circunstancias en que dicha acción se desarrolla. El tercer presupuesto es la comprensión de la política como

---

<sup>138</sup> Ibid. 178p.

<sup>139</sup> Ibid. 185p.

históricamente situada, que va variando en el tiempo, lo que se traduce en que *“la política no puede descansar sobre generalizaciones inmutables porque tales generalizaciones nada pueden decirnos acerca del razonamiento práctico al interior de un contexto institucional particular”*<sup>140</sup>. Por último, considera la política como un arte, entendiendo que se trata de lograr cosas cuando las personas no están de acuerdo.

Entre las tareas principales de estas teorías “realistas”, una es la dedicada a la invención y a la innovación conceptual. Los ideales políticos informan esta tarea debido a la importancia que se les reconoce como integrantes de la acción política. Estos se relacionan con el razonamiento práctico de modo distinto a la relación de éste con las reglas. El razonamiento, cuando hablamos de ideales políticos, no se basa en reglas, ya que no tenemos dónde recurrir a ellas. Lo necesario es entender el problema a través de nuevas herramientas conceptuales, que con su capacidad de modificar la realidad dan una nueva visión sobre el problema.

Ante casos en que no tenemos una idea clara sobre cómo tratarlos, el trabajo conceptual se hace relevante, dado que *“esos conceptos pueden modificar la realidad. Son el tipo de conceptos que crean nuevas posibilidades de acción, tales como, por ejemplo, el Estado. Estos conceptos ayudan a clarificar un problema, crean una nueva realidad, poseen una dimensión normativa y son tanto una descripción como una aspiración”*<sup>141</sup>. Los ideales políticos, a diferencia de los valores morales, *“están abiertos a nuevos significados... su significado no es fijo. Debido a que estos conceptos forman parte de la realidad política, su significado puede ser apropiado por alguien distinto a su creador”*<sup>142</sup>.

Esto busca evitar el razonamiento propio de la moralidad, que se entiende como un proceso de negociación de intereses bajo las restricciones que pueda imponer ésta. Así, *“la moral y los valores... se oponen a lo político por cuanto representan un intento por*

---

<sup>140</sup> Ibid. 185p.

<sup>141</sup> Ibid. 187p.

<sup>142</sup> Ibid. 187p.

*proporcionar certeza, allí donde existe una indeterminación democrática radical*”<sup>143</sup>. El sentido de la igualdad lo encontramos estando abiertos a la determinación democrática del contenido de los ideales políticos: *“la igualdad importa, en este sentido, una definición política acerca de qué significa ser iguales”*<sup>144</sup>.

Para rescatar el sentido político de la igualdad, hay que ver dónde la situamos como ideal político. Para Saffie, la igualdad no puede depender de un determinado estado de cosas a ser alcanzado, sino que debe situarse en la base de la justicia distributiva. Dentro de esta dimensión no-económica de la justicia distributiva, *“la distribución o la asignación de bienes de las que se ocupa la justicia distributiva se basan en una decisión política previa, que condiciona los criterios de distribución”*<sup>145</sup>.

En esto, Saffie sigue la obra de Aristóteles referida a la justicia distributiva. Esta justicia distributiva puede ser entendida a la luz de una justicia general y de una justicia particular, siendo su contenido, en el primer caso, la obediencia a la ley, y en el segundo caso, la oposición a la codicia (que será problemático en el caso de quienes obtienen ganancia de su relación con los demás produciendo inequidades). Así, la justicia distributiva, como parte de una justicia particular, es la que se ocupa de la distribución de alguna cosa compartida entre los miembros de una comunidad, lo que requiere la respuesta a *“dos preguntas que necesitan ser respondidas para poder ver correctamente el sentido de la cuestión: ¿quiénes son aquellos que forman parte de la constitución? Y ¿qué se incluye en la constitución para ser distribuido?”*<sup>146</sup>.

Que lo injusto en términos de justicia particular sea equivalente a lo inequitativo se explica cuando desarrollamos la conexión existente entre la justicia y la igualdad. Para Aristóteles, la justicia en la distribución de algo común debe tener relación con alguna

---

<sup>143</sup> Ibid. 187p.

<sup>144</sup> Ibid. 188p.

<sup>145</sup> Ibid. 188p.

<sup>146</sup> Ibid. 192p.

proporción equitativa entre las personas y las cosas, equidad que sólo puede establecerse para los iguales en mérito. No estando los hombres de acuerdo en el mérito que es relevante, *“es en la constitución donde ha de encontrarse los criterios relevantes para el mérito, que permiten determinar la igualdad”*<sup>147</sup>, lo que significa que es en el acuerdo de los hombres donde *“encontraremos los factores relevantes (personas y cosas) que nos permiten determinar qué es lo equitativo (y lo justo)”*<sup>148</sup>.

La justicia general se encuentra contenida en las leyes, y por esto es justo quien actúa conforme a la ley. Por su parte, la justicia particular *“se refiere a la evitación de la codicia y tiene dos partes: la justicia distributiva y la justicia correctiva. La primera se ocupa de la correcta distribución de los bienes comunes; y la segunda, corrige las desigualdades derivadas de las transacciones voluntarias o involuntarias”*<sup>149</sup>. La igualdad relevante para Aristóteles no es aquella que funciona como criterio para conseguir una situación determinada de cosas en el futuro, sino la que actúa como un ideal político, *“cuyo contenido se encuentra definido como parte de la justicia política (por referencia a la constitución política de una comunidad política particular). El contenido económico de la justicia distributiva está subordinado a la definición política de los principios de la justicia distributiva”*<sup>150</sup>.

Habiendo rescatado la dimensión política de la justicia distributiva, en la que se entiende que la justicia distributiva depende de los arreglos a los que han llegado los miembros de una determinada comunidad, la explicación de Saffie ahora *“requiere de un nuevo modo de defender las instituciones, que se diferencia de la justificación instrumental ligada a la noción del hombre auto-interesado...”*<sup>151</sup>. Para llevar a cabo esta tarea, son dos los pasos: el primero es mostrar la relación entre práctica e instituciones; y el segundo, mostrar si es que la tributación posee un bien interno, y de tenerlo, cuál es este.

---

<sup>147</sup> Ibid. 193p.

<sup>148</sup> Ibid. 193p.

<sup>149</sup> Ibid. 196p.

<sup>150</sup> Ibid. 196p.

<sup>151</sup> Ibid. 197p.

Siguiendo la noción de Alasdair MacIntyre, Saffie intentará mostrar cómo es que la tributación puede configurarse como una práctica con un bien interno, identificando dicho bien con el reconocimiento recíproco. Las prácticas con bienes internos se caracterizan porque solamente pueden especificar los bienes en relación a la práctica que subyacen, y porque sólo pueden identificarse y reconocerse participando al interior de la práctica, la cual “*se distingue respecto de otra práctica en virtud del bien interno que la caracteriza*”<sup>152</sup>. La diferencia con los bienes externos es que, de lograrse estos, son propiedad de un individuo, lo que explica que “*mientras más obtiene un individuo de un bien externo, menos puede ser obtenido por otros*”<sup>153</sup>.

¿En qué se diferencian de las instituciones? La diferencia esencial entre prácticas e instituciones es que las primeras miran a la consecución de bienes internos, mientras que las segundas se relacionan con los bienes externos. Los bienes internos de una práctica son sus virtudes, éstas la definen, de modo que “*la manera en que compartimos ciertos estándares y propósitos que caracterizan a la prácticas, define la manera en que nos relacionamos unos con otros*”<sup>154</sup>. Las instituciones sustentan las prácticas, de manera que así pueden mantenerse en el tiempo, pero también está presente el riesgo de que el bien externo de la institución haga irrelevante al bien interno, enfocándose entonces sólo en la consecución del primero y olvidando la virtud que constituía el bien interno subyacente a la práctica.

Lo que une a la institución con la práctica es que “*las instituciones no se explican nada más por sus bienes externos. Ellas deben ser la expresión de las prácticas que sostienen y esto implica que se encuentran, también, vinculadas a los bienes internos que caracterizan a estas últimas*”<sup>155</sup>. Habiendo visto que la relación que existe entre una institución y la práctica que la subyace supone un bien interno a la práctica y un bien externo que se logra a través de la

---

<sup>152</sup> Ibid. 199p.

<sup>153</sup> Ibid. 199p.

<sup>154</sup> Ibid. 200p.

<sup>155</sup> Ibid. 202p.

institución y que configura un bien siempre que sea un medio para lograr un fin exterior que la trasciende, es necesario referirse ahora a la posibilidad de configurar la tributación como una práctica cuyo bien interno es el reconocimiento recíproco.

Para elaborar una idea de la tributación como una práctica con un bien interno, lo visto hasta ahora debe fundarse en una noción distinta de los seres humanos. Para esto, Saffie considera que la solución parte con conciliar la idea antigua de una comunidad ética con la noción moderna del individuo. Para esta noción compleja del individuo, estos *“nunca se encuentran aislados y siempre forman parte de una comunidad política”*<sup>156</sup>. Esto permitirá explicar las ideas de reconocimiento recíproco basado en la dependencia mutua y la relación entre la tributación y el reconocimiento, entendiendo este último como el bien interno que encarna la tributación.

Explicar la idea de reconocimiento no es tema de esta investigación, pero sí explicar la relación de este con la tributación, en los términos en los que ha sido expuesto por el autor. Las razones que mayormente se han dado para mantener la tributación, como ha sido visto a lo largo de este trabajo, son principalmente razones instrumentales, relacionadas con bienes externos, y que *“descansa sobre una comprensión pobre de nuestra humanidad. Ella asume que vivimos nuestras vidas como agentes de mercado, que se involucran en interacciones cooperativas puesto que resulta racional hacerlo”*<sup>157</sup>. Bajo el paradigma clásico de la tributación, esta se ve como una herramienta diseñada para conseguir determinados fines, o según la dimensión económica de la justicia distributiva, alcanzar un determinado estado de cosas. Para ver en la tributación una práctica con bien interno, hay que desarrollar el tipo de práctica en que esta consiste.

La tributación, entendiéndola más allá de su carácter instrumental, adquiere relevancia para el *“vivir juntos, puesto que asegura las condiciones materiales que lo hacen posible... forma parte así de una vida ética y es una práctica esencial para la solidaridad. Constituye*

---

<sup>156</sup> Ibid. 203p.

<sup>157</sup> Ibid. 215p.

*una de las formas en que cumplimos las demandas de reconocimiento en el nivel de Estado*”<sup>158</sup>. Esto nos lleva a la pregunta sobre si hay en ella un bien que nos permita desarrollarnos como humanos. Y la respuesta es que la tributación *“tendría que ser una práctica en la que podamos aprender acerca de las virtudes de la dependencia mutua”*<sup>159</sup>. Lo que hace ininteligible esta concepción de la tributación es que ha sido institucionalizada de manera tal que esta lectura es imposible, principalmente bajo el paradigma clásico y su expresión jurídica, la teoría contemporánea del Derecho Tributario, o en palabras de Saffie, *“la institucionalización de la tributación justificada de forma meramente instrumental, combinada con las economías de mercado neoliberales actualmente existentes, produce un resultado explosivo que no deja espacio posible a la solidaridad o a las virtudes de la dependencia recíproca”*<sup>160 161</sup>.

Para determinar por qué la tributación es ese tipo de práctica, hay que hacer alusión a la relación de ésta con la propiedad privada. Y para esto, tenemos que partir de la base de que la propiedad se justifica en atención a los arreglos institucionales entre quienes forman parte de una comunidad, lo que implica que la *“justificación de la propiedad privada descansa en una decisión previa acerca del sistema de asignación de propiedad adoptado. Vale decir, no existe ningún sistema de propiedad que se justifique per se conforme a consideraciones distintas de la decisión política”*<sup>162</sup>.

En referencia a lo expuesto por Liam Murphy y Thomas Nagel en “The myth of ownership”, la cuestión no debe plantearse en los términos de la pregunta por cómo el Estado se apropia de lo que pertenece a los ciudadanos y luego lo distribuye, sino en cómo el Estado

---

<sup>158</sup> Ibid. 216p.

<sup>159</sup> Ibid. 217p.

<sup>160</sup> Ibid. 217p.

<sup>161</sup> Para Saffie, la indignación por la elusión significa que la tributación se ha convertido en el terreno de la lucha por el reconocimiento, lucha que es exigida por la solidaridad. La elusión es un reflejo de la falta de reconocimiento recíproco, en la cual se produce una reificación del otro que lleva a olvidarnos de la necesidad mutua requerida para vivir nuestras vidas.

<sup>162</sup> Op. cit. SAFFIE, F. 220p.

debe determinar lo que es propiedad de los individuos y lo que no, y que entonces pertenece a todos. La idea que se desprende de lo anterior es radical: *la propiedad privada y la tributación son conceptualmente inseparables*<sup>163</sup>. Y esto se puede exponer en otras palabras: *“el desarrollo intersubjetivo del sujeto, o la posibilidad de desarrollo como seres humanos, requiere que reconozcamos derechos cuando ello sea necesario para nuestro auto-respeto. El derecho a la propiedad privada es un derecho de este tipo”*<sup>164</sup>.

Esto trae consecuencias para la propiedad privada, fijando un límite para la cantidad de propiedad que podemos acumular, *“un límite intrínseco, el reconocimiento de la propiedad privada de otros”*<sup>165</sup>. Lo que lleva a considerar a la tributación como *“una dimensión constitutiva de la propiedad privada. Propiedad privada y tributación son dos caras de una misma moneda”*<sup>166</sup>. Las consecuencias de esto serán dos: la redistribución (que afecta la propiedad privada al haber existido antes una distribución previa), al tener a la tributación y la propiedad privada como co-constitutivas, se entenderá como *“una asignación constante de bienes bajo una concepción de la vida ética”*<sup>167</sup>; y que *“la obligación de pagar impuestos puede ser explicada sobre nuevos fundamentos. Ella no dependerá más de la voluntad del individuo, sino de la existencia objetiva del derecho a la propiedad privada”*<sup>168</sup>.

Esto consigue alejarse de la lógica instrumental del Derecho Tributario, entendiendo ahora que la tributación se justificará no en atención a objetivos de política tributaria o por necesidades de redistribución, sino que formará parte de la propiedad privada, no pudiendo existir una sin la otra: pagar impuestos será consustancial a la propiedad privada, aun cuando ya no sea necesaria la redistribución.

---

<sup>163</sup> Ibid. 222p.

<sup>164</sup> Ibid. 223p.

<sup>165</sup> Ibid. 223p.

<sup>166</sup> Ibid. 224p.

<sup>167</sup> Ibid. 224p.

<sup>168</sup> Ibid. 224p.



Con esto, se configura la tributación como una práctica con un bien interno, que es el reconocimiento recíproco. Para terminar de reconstruir el Derecho Tributario bajo la propuesta de Francisco Saffie, hay que determinar cuál es la expresión jurídica de este nuevo paradigma de la tributación. Si el paradigma del Derecho Tributario pudo ser dejado de lado con esta nueva concepción de la tributación, lo que sigue a continuación es encontrar una alternativa a las teorías contemporáneas del Derecho Tributario.

#### **2.4. El Derecho Tributario como una institución teleológica**

Entendiendo a la tributación como una práctica cuyo bien interno es el reconocimiento recíproco, toca ahora referirse a su institucionalización, o dicho de otro modo, su expresión jurídica. Para esto, Saffie distingue entre dos tipos de instituciones: las instituciones meramente instrumentales y las instituciones teleológicas. Las instituciones meramente instrumentales carecen de un aspecto distintivo de las segundas, su dimensión trascendental, y es eso lo que las diferencia. Las instituciones teleológicas median entre los ideales políticos y la acción política, entendiendo a los primeros como su dimensión trascendental y a la segunda como su dimensión inmanente: *“estas instituciones cumplen su rol mediador, encarnando la concepción del bien contenido en las prácticas subyacentes en las que se fundamentan, para alcanzar un bien superior (su telos). Así, en condiciones inmanentes, las instituciones teleológicas tienden siempre a su telos”*<sup>169</sup>.

Esta diferencia la podemos expresar en los términos de lo que se ha visto más arriba: las instituciones meramente instrumentales se conciben como herramientas para obtener y lograr un determinado estado de cosas; las teleológicas por su parte, están orientadas a un telos, un bien superior, lo que significa que establecen cierta dirección de movimiento a través del cual se busca no obtener el estado material al que aspiran las instrumentales, sino

---

<sup>169</sup> Ibid. 225p.

*“modificar la forma en que nos relacionamos unos con otros”*<sup>170</sup>. El telos que señala esta dirección de movimiento es *“el ideal político substantivo que define el contenido de la justicia general, a saber, el reconocimiento recíproco”*<sup>171</sup>.

Comprender al Derecho Tributario como la institucionalización de dicha práctica implica cambiar la óptica a través de la cual se le mira. El Derecho Tributario, como institución teleológica, es el que hace posible la mantención de dicha práctica en el tiempo, guiándose siempre por el telos, esto es, la dirección según la cual nos acercamos o alejamos del ideal de reconocimiento recíproco. Para explicarlo en los términos de la distinción de MacIntyre, la tributación se explica tanto por su bien interno, la solidaridad, como por su bien externo, la redistribución; y ambos se explican por el telos propio del Derecho Tributario: el ideal de reconocimiento recíproco. Como decíamos anteriormente, estos bienes externos son bienes en la medida en que sean medios para lograr este bien superior, razón por la cual se puede afirmar que la redistribución será un bien siempre que haga posible acercarnos a este telos ya identificado.

Frente a la pregunta por el modo en que estas instituciones pueden ser transitivas entre los bienes propios de la práctica y el bien superior al que estos miran, es suficiente con explicar por qué para el autor, esta transitividad sólo puede explicarse correctamente a nivel general (y no a nivel particular de cada una de las reglas que forman parte de la institución). En el nivel general, las reglas de que se compone la institución han de encarnar el bien de la práctica, por el contrario, a nivel particular, cada una de estas reglas está abierta a su redefinición por apelación directa al bien de la práctica. El problema de estas últimas es que las instituciones deben excluir las razones que la justifican como un todo, debido a que cada una de ellas está abierta a ser redefinida. Por su parte, lo importante de una transitividad a nivel general es que *“exige que aquellos que deben aplicar reglas particulares se encuentren abiertos a la mejor interpretación posible de aquellas reglas conforme al telos de la institución. Dicho telos... restringe las posibles interpretaciones de esas reglas particulares.*

---

<sup>170</sup> Ibid. 226p.

<sup>171</sup> Ibid. 227p.

*De este modo, el telos opera, a la vez, como una apertura y una clausura substantivas respecto de las interpretaciones posibles”<sup>172</sup>.*

Con esto, podemos ver ahora en qué consiste la dimensión trascendental y la dimensión inmanente de las instituciones teleológicas, lo que a su vez explica por qué estas no pueden encarnar perfectamente el bien, sino que están sujetas siempre a las modificaciones eventuales que se puedan lograr a través de los acuerdos políticos de quienes participan en ellas, o como lo dice Saffie, *“el bien no constituye un valor sino... un ideal político. Esto implica que no hay una especie de estándar metafísico que determine rígidamente el contenido del bien, puesto que este se encuentra abierto a ser definido políticamente”<sup>173</sup>.*

Para entender la dimensión trascendental, Saffie hace una conexión de esta con la idea de MacIntyre según la cual las acciones humanas sólo son inteligibles dentro de una narrativa histórica. Esto implica entendernos a nosotros como partícipes de una tradición, cuestión que implica también darle un soporte a ésta: *“la tradición es importante, puesto que enraíza el telos. La historia otorga una dirección fundamental, orientando las acciones presentes hacia un telos que se encuentra en parte contenido en la evolución histórica de la tradición”<sup>174</sup>.* Esto, a su vez, significa que *“la institución se encuentra inserta al interior de una narrativa histórica. Y formar parte de una narrativa histórica trae como consecuencia que al reunirse pasado y futuro de la tradición, cambia el presente. Consecuentemente, las instituciones teleológicas avanzan hacia el bien como resultado de la revisión constante del mismo y de su expresión institucional”<sup>175</sup>.*

La dimensión trascendental no puede ser comprendida sin hacer referencia a la dimensión inmanente de las instituciones. Esta dimensión se ocupa de las decisiones que deben tomarse sobre lo que hay que hacer en ciertas situaciones concretas. A diferencia de la

---

<sup>172</sup> Ibid. 230p.

<sup>173</sup> Ibid. 234p.

<sup>174</sup> Ibid. 231p.

<sup>175</sup> Ibid. 234p.

justicia procedimental de Rawls, la dimensión inmanente no ve una conexión contingente e instrumental entre la institución y el valor político, sino que ve una relación de dependencia entre éstas y los ideales políticos<sup>176</sup>. Esta dimensión inmanente entonces, entiende que somos nosotros los responsables de la acción política, dado que, en virtud de nuestra autonomía, corresponde a nosotros la decisión por lo que habrá de hacerse en determinado momento.

Para Saffie, en las instituciones debe haber un espacio para las exigencias sustantivas que persigan el bien común, haciendo posible así distinguir entre quienes reclaman representar el interés general y aquellos que se apropian de las instituciones en su propio interés, radicando la importancia de estos criterios sustantivos en que resultaría *“perfectamente aceptable decir respecto de estos últimos, que ellos no comprenden qué es lo que están haciendo al remitirse a la institución”*<sup>177</sup>.

Esto último será importante más adelante cuando entreguemos una solución definitiva al tema de las lagunas, pero por ahora es suficiente con señalar que *“las instituciones teleológicas proveen una mejor idea acerca de cómo ellas se relacionan con los conceptos políticos”*<sup>178</sup>. El punto de Saffie enfatiza mejor su comprensión de las instituciones teleológicas, ya que para el tipo de mediación que producen entre lo trascendental y lo inmanente, no podemos tener sólo una aproximación formal, sino que es necesario dotar de contenido sustantivo a éstas para así poder distinguir entre *“aquellas instituciones que son expresión del interés común y aquellas que representan intereses facciosos”*<sup>179 180</sup>.

---

<sup>176</sup> Para ver la diferencia entre el valor político a la Rawls y el ideal político como componente de la dimensión trascendental véase Op. cit. SAFFIE, F. 233p. y ss.

<sup>177</sup> *Ibíd.* 237p.

<sup>178</sup> *Ibíd.* 237-238p.

<sup>179</sup> *Ibíd.* 238p.

<sup>180</sup> Saffie muestra la importancia de esto en la política tributaria contemporánea al referirse a la discusión sobre qué base imponible debe seleccionarse para la tributación directa: impuesto al ingreso o impuesto al consumo. Siguiendo su aproximación sustantiva del Derecho Tributario como una institución teleológica puede establecerse el por qué elegir como base imponible al consumo implica concebir al Derecho Tributario como parte del paradigma clásico, en la cual no hay ninguna relación constitutiva entre tributación y propiedad. Por el contrario, bajo su óptica, sólo significaría tributación aquella que recae sobre el ingreso, dado que así la tributación se entiende como una práctica en la que apreciamos la importancia de la dependencia mutua para la vida en comunidad. Para más detalle, véase Op. cit. SAFFIE, F. 238-240p.

Para ver el modo en que el Derecho puede ser reconstruido como una institución teleológica, es necesario reformular la pregunta que MacIntyre se hacía como un individuo situado en las sociedades pluralistas contemporáneas (citada por Saffie): ¿es inevitable la idea de que vivimos bajo instituciones que no son nuestras (heterónomas) porque existe un desacuerdo moral en la modernidad sobre lo que es bueno? El autor, respondiendo a MacIntyre, afirma que “*existen buenas razones que muestran que nuestras instituciones políticas descansan en la aspiración de alcanzar la comunalidad y el bien común*”<sup>181</sup>.

Esta respuesta requiere mostrar la necesidad de entender que, a pesar de formar parte de una comunidad a la cual no hemos decidido integrarnos, las reglas bajo las cuales vivimos sí pueden ser nuestras reglas, y esto a través del entendimiento de la ley como una creación autónoma del pueblo. Ante el escepticismo de MacIntyre, debe proporcionarse una mejor comprensión de las instituciones políticas, buscando una conexión entre éstas, el Derecho y el bien común. ¿Dónde la encontramos? En la idea de representación, según la cual nuestros intereses particulares pueden verse como una expresión del interés general. Esto significa que “*la representación política tiene la tarea de hacer posible un derecho autónomo... que permite a cada uno de nosotros, ser autor de la ley a través de la participación política y de la crítica*”<sup>182</sup>.

Para finalizar con esta reconstrucción del Derecho Tributario, según la cual este es la expresión institucional de la tributación entendida como una práctica con un bien interno, Saffie se pregunta si dicha concepción de las instituciones ha sido tratada por alguna tradición de reflexión racional que permita ayudar a su comprensión, o en sus palabras, si existe “*una tradición política diferente, una en la que las instituciones están abiertas a las posibilidades*”

---

<sup>181</sup> Op. cit. SAFFIE, F. 242p.

<sup>182</sup> Para establecer la conexión entre el Derecho y las instituciones políticas por un lado y el bien común por el otro, Saffie acude al trabajo de Cornelius Castoriadis sobre el proyecto político de la autonomía colectiva. Como no hay espacio aquí para referirse en detalle a esto, quien desee ver esta conexión en detalle puede ver las p. 247 y ss. de Saffie o ir directamente a la segunda parte de su obra “La institución imaginaria de la sociedad”.

*trascendentes que los ideales políticos incorporan a nuestra vida política, en lugar de entenderlas simplemente de manera instrumental en relación a esos ideales”*<sup>183</sup>.

El lugar donde debemos buscar esta tradición es en la Teología Política, según la cual *“todos los conceptos centrales de la moderna teoría del Estado son conceptos teológicos secularizados”*<sup>184</sup>. La manera en que la Teología Política ha de sernos útil es entendiéndola como una sociología de los conceptos jurídicos, una que *“obliga a rebasar el plano de la conceptualidad jurídica, atenta sólo a los intereses prácticos inmediatos de la vida jurídica, y a explorar la última estructura radical sistemática y comparar esa estructura conceptual con la articulación conceptual de la estructura social de una época determinada”*<sup>185</sup>.

Lo que Schmitt intenta cuando busca explicar los conceptos de la moderna teoría del Estado es *“poner de manifiesto dos identidades espirituales, pero también sustanciales”*<sup>186</sup>, y para esto, entiende que *“la imagen metafísica que de su mundo se forja una época determinada tiene la misma estructura que la forma de la organización política que esa época tiene por evidente”*<sup>187</sup>, o, usando las palabras de Saffie, *“la razón por la cual la teología política es importante radica en que nos permite alcanzar perspectivas, conceptos y problemas similares, sino idénticos, a los que encontramos en el ámbito de lo político”*<sup>188</sup>.

Para lo anterior, es necesario adentrarse en una teología de los sacramentos, que explique cómo los conceptos teológicos pueden ayudarnos a una comprensión de las instituciones como teleológicas. Los sacramentos, para la tradición cristiana, *“expresan la mediación entre inmanencia y trascendencia, forman parte de la era anterior al Reino”*

---

<sup>183</sup> Op. cit. SAFFIE, F. 267p.

<sup>184</sup> SCHMITT, Carl. “Teología Política”. Editorial Trotta, Madrid, 2009. 37p.

<sup>185</sup> Ibid. 43p.

<sup>186</sup> Ibid. 43-44p.

<sup>187</sup> Ibid. 44p.

<sup>188</sup> Op. cit. SAFFIE, F. 268p.

siendo fundamental el “*propósito de hacer a los cristianos parte de la nueva creación que la resurrección de Cristo ha hecho posible*”<sup>189</sup>.

Basándose en el trabajo de Herbert McCabe<sup>190</sup>, los sacramentos son un símbolo que cambia la realidad a través del nuevo significado que le da a los hechos, buscando hacer real, a través del significado, de aquello que primero se simbolizaba. Lo principal de los sacramentos para esto son sus dos características: reúnen pasado presente y futuro, y poseen un tipo especial de lenguaje, uno que significa imperfectamente.

La primera característica implica que los sacramentos “*nos hacen parte de una comunidad de significado que va más allá de nosotros como individuos*”<sup>191</sup>. Los sacramentos no operan simplemente remitiéndose a un pasado lejano, ni en la espera de una realidad que todavía no llega, sino que, si se quiere, ellos nos anticipan ciertas ideas sobre cómo hemos de relacionarnos entre nosotros, entendiendo que, para ocupar los términos antes usados, formamos parte de una tradición que ha intentado responder esa pregunta desde mucho antes que nosotros.

De las realidades presentes en un sacramento (el rito, la realidad sacramental y la realidad definitiva), la más difícil de comprender es la realidad sacramental, puesto que “*es aquella en la que el significado modifica la realidad*”<sup>192</sup>, incidiendo en “*lo que hacemos aquí y ahora*”<sup>193</sup>. Entendiendo que los sacramentos alteran de manera radical nuestra existencia al darle nuevos significados a lo que hacemos, ellos “*cambian el mundo tal como lo conocemos... No crean algo que no existía con anterioridad..., sino que nos vinculan con el significado profundo de lo que hacemos*”<sup>194</sup>.

---

<sup>189</sup> Ibid. 268p.

<sup>190</sup> De sus obras “God Still Matters” y “The New Creation”

<sup>191</sup> Op. cit. SAFFIE, F. 269p.

<sup>192</sup> Ibid. 169p.

<sup>193</sup> Ibid. 270p.

<sup>194</sup> Ibid. 270p.

Esto nos lleva a su segunda característica: el tipo de lenguaje que utilizan. Su mediación entre lo inmanente y lo trascendente *“no pueden hacerlo empleando el lenguaje actualmente existente. Éste último se refiere a la realidad tal como es; nos muestran los límites del mundo”*<sup>195</sup>. Al ser parte de un mundo que aún no conocemos, y que no se nos puede revelar así sin más, lo que los sacramentos hacen no es traducir este lenguaje futuro en uno “actualizado”, sino translingüificarlo: *“no es que debamos descubrir un significado que permanece oscuro, sino que estamos empleando el lenguaje equivocado”*<sup>196</sup>.

Para Saffie, sacramentos e instituciones teleológicas *“comparten el ideal de la realización humana como una comunidad de intereses”*, y sus características los diferencian de la concepciones puramente instrumentales y funcionales de las instituciones<sup>197</sup>. La manera en que el lenguaje sacramental nos ayuda es haciendo posible la comprensión de la tributación como “la transubstanciación de la propiedad privada”. El sentido sacramental es el que permite asignarle a la práctica un nuevo significado, uno que nos muestre el nuevo mundo que ha de venir. Nuevamente recurriendo a McCabe, *“la noción de transubstanciación depende de la idea de que puede ocurrir un tipo de transformación de lo que significa existir, que no es simplemente un cambio de lo que existe”*<sup>198</sup> sino que, como ya se ha dicho, otorga nuevos significados.

¿Cómo es esto posible? Aquí es preferible citar en extenso: *“En tanto rito, los impuestos son un arreglo institucional conforme al cual debemos cumplir un deber legal. En tanto realidad sacramental, los impuestos muestran nuestra dependencia y vulnerabilidad; cómo la propiedad privada depende del reconocimiento recíproco y la importancia política*

---

<sup>195</sup> Ibid. 270p.

<sup>196</sup> Ibid. 270p.

<sup>197</sup> Ibid. 271p.

<sup>198</sup> Ibid. 271p.



*que asignamos a la propiedad privada como una dimensión de nuestra autonomía. En tanto realidad definitiva, los impuestos hacen posible la solidaridad o fraternidad”*<sup>199</sup>.

Así, se puede también comprender cómo la tributación es parte fundamental de la asignación de la propiedad, entendiendo que *“no existe tal cosa como una distribución original de la propiedad y la redistribución subsecuente, necesitada de justificación”*. Así afirmamos que *“la distribución de la propiedad siempre contiene ya dentro de sí misma, redistribución”*.<sup>200</sup> Lo que esto significa, es que al conciliar el pasado y el futuro con el presente, la redistribución sólo se justifica entendiéndola como un correctivo a una distribución original inequitativa. Como no podemos dar por supuesto esto último (dado que no podemos hablar de una distribución original), la asignación de propiedad que se genera a través de la tributación sólo podrá entenderse como una reasignación, no como una redistribución.

---

<sup>199</sup> Ibid. 273p.

<sup>200</sup> Ibid. 273p.



## CUARTA PARTE: LAGUNAS E INTERPRETACIÓN

### 1. Una respuesta a las lagunas.

Como vimos más arriba, una reconstrucción del Derecho Tributario se hacía necesaria porque la comprensión que actualmente se tiene de él no nos ayuda a responder las preguntas que surgían en su operatividad. Una reconstrucción como la que hace Francisco Saffie provee nuevos criterios para poder responder a las preguntas que nos hacíamos al comienzo de la segunda parte de esta investigación. Esto implica también que, bajo esta nueva comprensión del Derecho Tributario, hay problemas que dejarán de serlo, y que hay otros que tendrán que ser abordados de una manera distinta. Un ejemplo del primer caso son las lagunas; un ejemplo del segundo, la interpretación de la ley tributaria.

La preocupación inicial de este trabajo era dar una respuesta a las lagunas desde la teoría del derecho. Desde la filosofía analítica del Derecho, veíamos cómo el tema de las lagunas parecía ser uno que dependía de la adscripción a una teoría descriptiva o normativa del derecho (Nino). Lo insinuado en un comienzo se confirmaba al final de la primera parte: el tema de las lagunas estaba íntimamente relacionado con la auto-comprensión que uno tiene del derecho. Así se mostraba cómo el mero análisis conceptual propio de la filosofía del derecho era insuficiente para dar una respuesta, impidiéndole tener las herramientas adecuadas para, primero entender el tipo de problema que era, y luego, intentar su solución.

Para desarrollar el argumento en un área específica del Derecho, se eligió el Derecho Tributario. Entendiendo que el problema de las lagunas no puede ser solucionado sin que se tenga una comprensión adecuada del Derecho –en este caso del Derecho Tributario- lo primero era notar qué se entiende por éste actualmente. Esto fue lo que intentó hacerse en la segunda parte de este trabajo: mostrar cómo las concepciones actuales del derecho tributario, concibiéndolo ya como clase estructural, ya como clase funcional, eran incapaces de decir algo propio del Derecho Tributario, constituyéndolo más bien como una categoría nominal en que es impuesto todo lo que el legislador *llame* impuesto.

Esto permitía ver cómo la concepción actual del Derecho Tributario era incapaz de dar una solución adecuada a problemas que se presentaban en la práctica: cómo distinguir los casos de silencio de la ley y casos de lagunas (en que si bien en ambos no hay regla expresa aplicable, en el segundo hay una intención del legislador de regularlos); o cómo distinguir entre los distintos tipos de conducta estratégica frente a la norma tributaria, esto es, como diferenciar jurídicamente la evasión de la elusión, y esta última de la planificación tributaria. Frente a este panorama, la necesidad de reconstruir el Derecho Tributario era evidente. Y esta reconstrucción es la que proveería de nuevos criterios para realizar el trabajo dogmático que permitiera dar las soluciones que se requieren.

La evolución del argumento hizo posible notar que el problema principal no consistía tanto en un problema de lagunas, sino que era producto de no contar con un concepto de Derecho Tributario, que más que (o además de) dar soluciones a este problema, tuviera las herramientas jurídicas necesarias para comprenderlo. Mientras la comprensión del problema no sea la adecuada, las posibles soluciones no podrán serlo. El paradigma clásico de la tributación, y la teoría contemporánea general del Derecho Tributario fracasaban en dar una respuesta adecuada al problema, porque bajo esta, la tributación era entendida como una exacción que vulneraba el derecho a la propiedad privada, y que sólo se justificaba (o más bien sólo podía ser consentida por las personas) en la medida que permitiera, entre otras cosas, financiar el gasto público.

Mirado actualmente, el problema de las lagunas no puede tener una solución, dado que se entiende que la tarea a realizar es ir rellenando los espacios dejados por el legislador, tarea que además de imposible no es estrictamente necesaria. La cuestión no puede tener una respuesta sólo en la labor o técnica legislativa (como si el problema fuera que el legislador no previó todos los casos posibles), sino que debe también llevar a replantear la comprensión del derecho que se tiene. Cuando uno cuenta con una concepción del Derecho Tributario como la que se ofreció en la tercera parte, frente a problemas que puedan ocurrir al momento de aplicar la ley tributaria, la comprensión que se tenga de la normativa nos va a llevar a determinar qué respuestas son correctas y cuáles no. La posibilidad de llegar a una respuesta correcta

dependerá de cómo tal interpretación de la norma concuerda con la racionalidad de esas mismas reglas, racionalidad que también nos permitirá identificar qué es lo valioso en el Derecho Tributario, y por qué, en ese sentido, es que una respuesta puede ser sustantivamente correcta.

Lo que permite la reconstrucción de Saffie es dar una respuesta a este problema que coincide también con una concepción del derecho que se toma en serio su fundamentación democrática. El derecho es la esfera a través de la cual se aspira al reconocimiento recíproco, y que permite darnos cuenta de la importancia de la dependencia mutua; pero a la vez, en un sistema organizado de normas en el que hay cierta racionalidad que debe ser reconstruida. Teniendo esta racionalidad reconstruida, que es la que nos entrega Saffie, podemos mirar desde otro enfoque un caso no regulado expresamente por la ley.

La comprensión del Derecho Tributario como una institución teleológica que media entre los ideales políticos y la acción política, y una concepción de la tributación como una práctica cuyo bien es la aspiración al reconocimiento recíproco, producen un giro radical tanto en el entendimiento del problema como en los intentos por solucionarlo.

El problema de las lagunas ya no es uno relativo a lo insuficiente que puede resultar la labor del legislador, imputándole a este los espacios que ha dejado sin regular. La solución, por un lado, no puede consistir en ir llenando estos espacios que han quedado desregulados por el legislador, ya que hemos visto como el “cumplimiento creativo” de la ley tributaria hace insignificante lo que se pueda esperar de éste. Pero por otro, pretender que eso es lo que se espera del poder legislativo es no entender lo que el derecho es, ni cómo opera. No es posible que el legislador anticipe y prevea expresamente todos los casos que cabrán bajo un determinado hecho imponible, en primer lugar por la imposibilidad fáctica de que pueda hacerlo, y en segundo lugar, porque lo que se espera de éste es una regulación de carácter general que responda a los principios que lo informan.

Si estamos frente a un caso en que el contribuyente creativamente ha encontrado una forma de que su actividad económica no caiga bajo el supuesto típico, afirmar que la solución

vendrá una vez que el legislador considere ese caso particular como uno que cabe bajo la norma, producirá que la tarea del legislador se vea como una meramente reactiva a la originalidad de los abogados tributaristas que asesoran a contribuyentes por quedar fuera del hecho imponible. Ante esta situación, la solución a las lagunas es simple: reforma legislativa que cubra los hoyos dejados con anterioridad. Como esta situación es una de nunca acabar, bajo la concepción actual del Derecho Tributario no se puede entregar una solución satisfactoria al problema de las lagunas, aunque se puedan ir “tapando hoyos” en la medida de lo posible.

El trabajo de Saffie explica por qué esta no es la aproximación adecuada al problema. Su reconstrucción permite identificar nuevos fundamentos al Derecho Tributario, y con esto, nuevos criterios. Si la tributación es la práctica mediante la cual podemos reconocer al otro como un igual, toda situación que viole esta radical simetría entre quienes están en una misma situación está contraviniendo la idea misma que sustenta al Derecho Tributario. Si la tributación permite reconocer y proteger la igualdad política de quienes forman parte de una comunidad, el que ciertos casos específicos no estén regulados expresamente no obsta a que pueda encontrarse en ellos, por ejemplo, índices de capacidad contributiva que permitan calificarlos como casos regulados por la voluntad que se manifiesta a través de la ley.

Y esto no debe entenderse como opuesto sino como fundamento del principio de legalidad en materia tributaria. Que los impuestos sólo puedan ser creados por ley no puede entenderse como una protección que pueden usar quienes incumplen el espíritu pero cumplen con la letra de la ley. Si uno entiende el Derecho Tributario del modo que se mostró en la tercera parte, no puede entenderse que la ley busque privilegiar a unos sobre otros en atención a la posibilidad que tengan de contar con buenos abogados. La creación y la aplicación de la ley, en sistemas normativos como el Derecho, se basan en las reglas que los mismos miembros de una comunidad se dan. A pesar de entender la ley como la declaración de la voluntad soberana, viendo las formas en que opera hoy el Derecho Tributario, se hace difícil reconducirlo efectivamente a la voluntad del pueblo.

El problema entonces no es que existan casos no regulados por la ley. Con una concepción adecuada del Derecho Tributario, podemos distinguir entre los casos no regulados que el legislador pretende regular y aquellos que no. En el primer caso estaremos frente a lo que se ha llamado laguna. Pero por no caber literalmente en la expresión de la ley no significa que aquellos casos no han queridos ser regulados por el legislador. La solución como se vio no puede ser esperar que éste vaya llenando los espacios que va dejando. La solución tiene que incluir varios aspectos. Entre ellos es importante la interpretación sustantiva que de las normas tributarias comiencen a hacer los tribunales tributarios y aduaneros. Con el desarrollo de la jurisprudencia, no será necesario exigir del legislador la rigurosidad que se le pide hoy para fijar los casos que caben bajo determinado hecho imponible. Esto implica cambiar el modo en que se entiende la tarea del legislador<sup>201</sup>.

## 2. Tesis de la respuesta correcta

Uno de los supuestos bajo los cuales se estructura esta investigación dice relación con la posibilidad de encontrar una respuesta *jurídicamente* correcta por el juez cuando se enfrenta a un caso que no está expresamente regulado (o que no puede subsumirse mecánicamente bajo la norma). Esta posibilidad de una respuesta *jurídicamente* correcta ha sido cuestionada desde la tradición positivista, en especial por quienes hicieron del análisis conceptual el único método aceptado para estudiar el fenómeno jurídico.

Bajo la comprensión del positivismo jurídico de Hart, cuando el juez se enfrenta a un caso cuyas propiedades adicionales implican que no puede ser subsumido automática o mecánicamente bajo la norma, hemos llegado al límite del derecho: “*Aquí en la zona marginal de las reglas... los tribunales desempeñan una función productora de reglas*”<sup>202</sup>. Cuando

---

<sup>201</sup> Una solución actual que se ha dado para contrarrestar los casos de “cumplimiento creativo de la ley tributaria” es el reconocimiento jurídico de un principio general anti-elusión. Dicho principio cambia el tipo de regulación de reglas a principios, buscando con esto permitir en la aplicación de la ley tributaria interpretaciones de carácter sustantivo. Esto permite dejar atrás la idea generalizada en la doctrina tributaria chilena de que la solución al problema de las lagunas es uno que depende exclusivamente de cuan detallada sea la normativa.

<sup>202</sup> Op. cit. Hart, H.L.A. El Concepto de Derecho. 169p.

llegamos a esta zona marginal, el derecho será sólo el que el juez cree, no estando obligado por norma jurídica alguna para decidir de una u otra forma.

Esta comprensión de la labor judicial entrega ya una respuesta para las lagunas: si el caso no puede ser subsumido mecánicamente bajo la norma, entonces corresponde al juez resolverlo, y en su respuesta él no está obligado por el derecho, sino que le corresponde a él determinar lo que el derecho debe establecer para ese caso. Intentando encontrar una vía media entre dos polos simétricamente equivocados, Hart postuló su tesis de la textura abierta: cuando el caso indiscutidamente cabe bajo la norma, le cedemos el punto al formalista; cuando no cabe, cedemos ante el escéptico. En este segundo caso, el juez tiene discreción para decidir, no estando preocupado por qué es lo que exige el derecho ante tal situación, ya que el derecho nada tiene que decir.

Si bien ambas posiciones desconocen la necesidad de hacer una nueva valoración en cada caso que se le presenta al juez (en la cual debe discernir si el caso es de aquellos que la norma pretendía regular o no lo era), es esta segunda parte de la respuesta de Hart la que nos ocupará. Como esta respuesta de Hart es una que no se puede aceptar luego de las críticas que Dworkin hiciera de su trabajo, es necesario referirse a este último.

En su libro “Los Derechos en Serio”, Dworkin intenta hacer algunas distinciones importantes respecto al significado que se le puede atribuir a la palabra discreción. Lo primero que habría que decir respecto a la discreción es el contexto en el cual su uso es adecuado, siendo el único aquel en el cual *“alguien está en general encargado de tomar decisiones sujetas a las normas establecidas por una autoridad determinada”*<sup>203</sup>. Según cómo entendemos este contexto, en su sentido débil, podemos identificar dos situaciones distintas. La primera de ellas se refiere a que, *“por alguna razón, las normas que debe aplicar un funcionario no se pueden aplicar mecánicamente, sino que exigen discernimiento”*<sup>204</sup>. En otras situaciones, discreción en sentido débil significa *“únicamente que algún funcionario*

---

<sup>203</sup> Op. cit. DWORKIN, R. Los Derechos en serio. 83-84p.

<sup>204</sup> Ibid. 84p.



*tiene la autoridad final para tomar una decisión que no puede ser revisada ni anulada por otro funcionario*”<sup>205</sup>.

A diferencia de estos dos casos, podemos afirmar que un funcionario tiene discreción en un sentido fuerte cuando, *“en lo que respecta a algún problema, simplemente no está vinculado por estándares impuestos por la autoridad en cuestión”*<sup>206</sup>. Lo que se preguntará Dworkin a continuación es por el sentido de la palabra discreción cuando los positivistas afirman que el juez la tiene cuando un caso no está controlado por una norma establecida.

Para Dworkin, los positivistas como Hart ocupan el término discreción en su sentido fuerte, esto es, que en los casos definidos anteriormente, el juez debe resolverlos pero sin estar obligado por estándar jurídico alguno. No podrían estar refiriéndose a ninguno de los sentidos débiles de la palabra discreción, ya que, en el segundo sentido, *“dicen que un juez no tiene discreción cuando se cuenta con una norma clara y establecida”*, y para el primero, porque *“la proposición según la cual cuando no se dispone de una norma clara se ha de ejercer la discreción, en el sentido de juicio, es una tautología”*<sup>207</sup>. Este sentido fuerte de discreción no hace referencia a la posibilidad del juez de discernir sobre el significado de una palabra ni a la definitividad de la que gozan las resoluciones judiciales de órganos superiores, *“sino para aludir a su alcance y a las decisiones que pretende controlar”*<sup>208</sup>.

Para que esto quede más claro, puede ayudar el ejemplo que pone Dworkin. Si a un sargento le ordenan que elija a sus cinco hombres más experimentados para formar una patrulla, este enunciado habría de entenderse bajo el segundo sentido débil de la palabra discreción (no el primero porque, como ya se dijo, decir en estos casos que el sargento puede utilizar su juicio o discernimiento es una tautología), lo que significaría que su elección de los cinco hombres más experimentados no estaría sujeta a revisión. Por el contrario, si la orden

---

<sup>205</sup> Ibid. 84p.

<sup>206</sup> Ibid. 85p.

<sup>207</sup> Ibid. 87p.

<sup>208</sup> Ibid. 85p.

fuera elegir a los hombres que prefiera para formar una patrulla, reconoceríamos que tiene discreción en su sentido fuerte, entendiéndolo que, a diferencia de la primera orden, el hecho de ser “experimentados” ya no actúa como un estándar que permite dirigir su elección. O en otros términos, que “*su decisión no está controlada por una norma prevista por la autoridad particular en que pensamos al plantear la cuestión de la discreción*”<sup>209</sup>.

Si bien Dworkin está centrando su argumento en demostrar la existencia de estándares normativos distintos a las reglas, y el carácter obligatorio o no de estos (principios vinculantes o principios como resúmenes, según si obligan al juez imponiendo derechos y deberes jurídicos o si son un resumen de lo que la mayoría de los jueces hace por principio, no siendo por ende obligatorios), es en el examen de lo que la discreción exige caso a caso donde podremos encontrar la respuesta jurídicamente correcta que exige determinada situación.

El problema que detecta Dworkin es que “*en la mayoría de las jurisdicciones norteamericanas, y actualmente también en Inglaterra, no es raro que los tribunales superiores no apliquen normas establecidas*”<sup>210</sup>. Esta situación se puede extender a cualquier jurisdicción, basta que se presente un caso lo bastante similar al de la señora Sorenson (señalado en la primera parte de este trabajo) para que los Tribunales, de no existir una norma que dé la razón a la demandante, se las ingenien para fundamentar el por qué, para ese caso, la decisión tenía que tomarse a su favor. Esto se produce por la existencia de estándares normativos que son obligatorios para un juez, independiente de que lo reconozca expresamente una norma. La frecuencia de casos como éste obligarían a los positivistas a “*argumentar que hay estándares, que en sí son obligatorios para los jueces, que determinan cuando un juez puede anular o alterar una norma establecida y cuando no*”<sup>211</sup>.

¿Qué justificaría esto? En primer lugar, “*que el juez considere que el cambio favorecería algún principio... Pero cualquier principio no sirve... Debe haber algunos principios que*

---

<sup>209</sup> Ibid. 86p.

<sup>210</sup> Ibid. 90p.

<sup>211</sup> Ibid. 91p.

*cuentan, y debe haber algunos que cuentan más que otros*”<sup>212</sup>. Y en segundo lugar, el juez que se proponga hacer esto “*debe tener en cuenta algunos estándares importantes que desaconsejan apartarse de la doctrina establecida, y que son también, en su mayoría principios*”<sup>213</sup>. ¿Significa esto que el juez es libre para determinar qué principios permiten alterar o modificar la norma aplicable al caso, y luego, determinar qué principios prefieren por sobre otros (para poder fundamentar su decisión)? La respuesta es claramente negativa, dado que llevaría a una situación en que ninguna norma sería obligatoria para el juez al momento de fallar.

¿Hay distinción en afirmar que un principio es obligatorio para el juez en el sentido en que una norma determinada lo es? Dworkin señala que podemos considerar que una determinada norma es obligatoria cuando “*cuenta con el apoyo afirmativo de principios que el tribunal no es libre de ignorar, y que colectivamente tienen más peso que otros principios que abogan por el cambio*”<sup>214</sup>. Así entendido, no habrían diferencia entre normas y principios en tanto estándares que vinculan las decisiones de los jueces “*controlando sus decisiones de derecho y obligación jurídica*”<sup>215</sup>, dado que la aplicación de ambos requiere de una red más amplia de principios que determinen qué es lo que entendemos por cosas como vivir regidos por pautas generales de conducta o la función que le corresponde al juez cuando un caso difícil se le presenta.

El hecho de que el juez tenga discreción en sentido fuerte cuando se le presenta un caso que no está regulado por una norma determinada lleva a no entender cuál es la labor del juez en un sistema normativo como el derecho. La imposibilidad de distinguir entre creación y aplicación del derecho es uno de los tantos problemas que el positivismo jurídico ha sido incapaz de responder, esforzándose por demostrar que su método descriptivo, neutral y científico es el único que puede dar cuenta de lo que “conceptualmente” es el derecho,

---

<sup>212</sup> Ibid. 91p.

<sup>213</sup> Ibid. 91p.

<sup>214</sup> Ibid. 92p.

<sup>215</sup> Ibid. 92p.

desatendiendo casos que evidentemente obstaculizan dicha comprensión. La respuesta que el positivismo jurídico –en especial la tradición analítica- entrega a las lagunas es deficiente, y por eso llegó el momento de intentar dar una respuesta que, finalmente, sea satisfactoria. Para esto, es necesario volver al artículo en el cual Dworkin responde al post scriptum de Hart, que fue revisado en la primera parte de esta investigación.

Hart afirmaba dos pretensiones sobre el carácter de su trabajo en *El Concepto de Derecho*. En primer lugar, sostenía que su proyecto era uno descriptivo antes que uno normativo, su intención era desarrollar la comprensión que las personas tenían del fenómeno jurídico, y para esto es que utilizaba el análisis conceptual que expone a lo largo de su obra. La segunda, que su proyecto era uno filosófico antes que uno jurídico, intentando identificar lo que el derecho es en general, siendo tarea de los abogados descubrir qué es lo que el derecho disponía en algún área particular. Dworkin rechazó ambas pretensiones de Hart.

Para Dworkin, la teoría de Hart *“no es una descripción neutral de la práctica jurídica, sino una interpretación de ella que aspira no solo a describirla sino a justificarla: a mostrar por qué la práctica es valiosa y cómo debería ser dirigida de manera de proteger y realzar ese valor”*<sup>216</sup>. Si esto vale para una teoría jurídica, también lo es para una teoría de la argumentación jurídica: *“un juez o un ciudadano que ha de decidir lo que el derecho es en algún complicado asunto debe interpretar el derecho pasado para ver qué principios lo justifican mejor, y luego decidir lo que esos principios requieren en el nuevo caso”*<sup>217</sup>. Esto permitía borrar la línea que diferenciaba la labor que hacía el filósofo del derecho con lo que los abogados hacen cuando buscan determinar cuál es el derecho para un determinado caso.

Como se vio al comienzo, la postura que Dworkin identifica en Hart es propia de los filósofos “arquimedianos”, quienes entienden que su discurso es uno de segundo orden, preocupado por clarificar y comprender los conceptos que aparecen en las discusiones de primer orden que tienen quienes participan de la práctica jurídica. En otras palabras, lo que

---

<sup>216</sup> Op. cit. DWORKIN. R. El post scriptum de Hart y el carácter de la filosofía política. 2p.

<sup>217</sup> Ibid. 2p.

estos filósofos hacen se ubica en lo que podríamos llamar un “meta-discurso”, el cual se posiciona neutralmente entre las controversias que se suscitan entre los participantes. Así las cosas, el proyecto de Hart entrega una respuesta distinta a los casos difíciles que la respuesta que entrega Dworkin, entendiendo que la tarea del primero es determinar qué es el derecho sin entrometerse en cuestiones relativas a cómo debería ser el derecho. Lo primero es propio de los filósofos del derecho; lo segundo, de los abogados que ven enfrentadas sus pretensiones jurídicas. Así el proyecto de Hart podía seguir siendo uno descriptivo.

La diferencia se hace evidente una vez que vemos la aplicación de ambas teorías en un caso concreto, es decir, cuando nos movemos de la pregunta por qué es el derecho a la pregunta por lo que dispone el derecho para uno u otro caso. Para esto, es útil volver al caso de la señora Sorenson ilustrado por Dworkin.

En términos simples, en este caso nosotros vemos dos pretensiones sobre lo que el derecho dispone enfrentadas: los abogados de la señora Sorenson que defienden a su cliente en su demanda conjunta a las compañías farmacéuticas alegando que *“cada una de ellas debía responderle en proporción a su cuota del mercado del medicamento durante los años de su tratamiento”*. Y por otro lado, los abogados de las farmacéuticas que alegaron que *“la petición de la demandante era completamente novedosa y contradecía la premisa largamente establecida del derecho de daños de que nadie es responsable por perjuicios que no se puedan demostrar haber sido causados por él”*<sup>218</sup>.

¿Cómo saber quién de ellos tiene razón en relación con lo que el derecho exige para este caso? En opinión de Dworkin, la disputa se zanja identificando *“los principios generales que subyacen y justifican el derecho establecido de la responsabilidad por productos, y luego aplicar esos principios a este caso”*<sup>219</sup>. Los principios en los que se resume esta controversia son dos: el principio de que nadie es responsable si no se puede probar su participación en los daños y el principio opuesto de que quienes se hayan beneficiado por una actividad deben

---

<sup>218</sup> Ibid. 4p.

<sup>219</sup> Ibid. 4p.

también soportar los perjuicios que esta genere. Que estos principios sean los que reflejan la disputa claramente puede ser objeto de discusión, y pueden hacerse relevantes otros principios, o dejar de serlo alguno. Pero como afirma Dworkin, plantear así la cuestión permite entender que *“todo depende de la mejor respuesta a la difícil pregunta sobre cuál conjunto de principios provee la mejor justificación del derecho en esta área como un todo”*<sup>220</sup>.

Dworkin considera entonces que la respuesta correcta para este caso difícil es acoger la demanda de la señora Sorenson, entendiendo que el segundo principio identificado anteriormente entrega una respuesta que se condice de mejor manera con lo que el derecho en su totalidad debiera exigir en ese tipo de situaciones. Para Hart, amparado en su tesis de las fuentes, lo que el derecho exige es negar la pretensión de la señora Sorenson. Si el derecho es lo que puede determinarse a partir exclusivamente de hechos sociales, en este caso, como el principio que daba razón a la señora Sorenson no es reconocido por ninguna de las fuentes que Hart reconocía como válidas (ningún precedente o legislatura ha reconocido como relevante el principio que da la razón a la demandante), la decisión correcta, o lo que el derecho exige, es rechazar la demanda.

Esta disputa se muestra como una relativa a la verdad o falsedad de pretensiones jurídicas que se hacen valer frente a un caso determinado. Para Hart (en palabras de Dworkin) *“en cada comunidad en que se establezcan pretensiones jurídicas la mayor parte de los funcionarios de la comunidad acepta, como una clase de convención, alguna regla maestra de reconocimiento que identifica qué hechos, históricos u otros, o eventos hacen verdaderas las pretensiones jurídicas”*<sup>221</sup>. Qué pretensiones jurídicas son verdaderas va a depender de su conformidad con una regla de reconocimiento, cuya rol es identificar qué normas forman parte del ordenamiento jurídico y cuáles no. Para Hart, esta regla secundaria de reconocimiento está basada en hechos sociales: sólo las normas que puedan derivarse de estos forman parte del derecho (como la decisión que toma el legislador respecto a cierta materia o la decisión que toma el juez sentando un precedente para el futuro). Al igual que el resto de su proyecto, Hart

---

<sup>220</sup> Ibid. 5p.

<sup>221</sup> Ibid. 18p.

pretendía que su tesis de las fuentes fuera también descriptiva y neutral respecto a la identificación de las pretensiones jurídicas (verdaderas), pero Dworkin muestra por qué esta ambición de Hart no podemos asumirla como correcta: las mismas objeciones que se le hacían a los arquimedianos se le puede imputar a la noción de la regla de reconocimiento de Hart.

Si la controversia entre ambos recae sobre “*en qué medida y de qué maneras los abogados y los jueces deben hacer sus propios juicios de valor para identificar el derecho en casos particulares*”<sup>222</sup>, es difícil, para Dworkin, establecer que no están realmente en desacuerdo respecto a lo que el derecho exige en los casos difíciles. El derecho sí entrega una respuesta correcta para todos los casos, pero esta es una a la cual se llega a través de la argumentación jurídica, que para Dworkin (como veíamos al comienzo) no es sino argumentación moral. Para llegar a esta respuesta correcta “*los abogados deben decidir cuál de los conjuntos de principios en competencia provee la mejor –la moralmente más convincente- justificación de la práctica jurídica como un todo*”<sup>223</sup>. Si bien el artículo de Dworkin hace referencia a esta posibilidad de encontrar una respuesta jurídicamente correcta, es en una obra anterior a éste donde podemos encontrar una mejor formulación de su tesis.

En “El Imperio de la Justicia”, publicado por primera vez el año 1986 (25 años después de El Concepto de Derecho de Hart), luego de plantear la acusación que terminaría por demoler la pretensión de Hart de que hacer un estudio semántico del derecho es posible (y a la vez el único método adecuado para llegar a comprender lo que es el derecho), Dworkin vuelve a la figura del juez cuando se le presentan casos difíciles. Habiendo mostrado por qué el derecho es un concepto interpretativo, explica que, “*por lo general, para los jueces es un deber continuar en lugar de descartar la práctica que han elegido. De modo que desarrollan, en respuesta a sus propias convicciones e instintos, teorías laborales sobre la mejor interpretación de sus responsabilidades bajo dicha práctica*”<sup>224</sup>. ¿Representa esto un riesgo

---

<sup>222</sup> Ibid. 5p.

<sup>223</sup> Ibid. 5p.

<sup>224</sup> DWORKIN, Ronald. “El Imperio de la Justicia”. Editorial Gerisa, Barcelona, 2012. 72p.

para la adjudicación, en el entendido de que el juez falla según sus propias convicciones acerca de lo que la práctica jurídica como un todo requiere para ese caso?

Podría representarlo, pero cuando se ve en detalle lo que la afirmación implica, el riesgo desaparece. Ante un caso difícil, el juez apelará a una red de convicciones y principios para determinar qué exige la práctica jurídica como un todo, pero esas convicciones distan de estar sujetas exclusivamente a su voluntad, existiendo *“una variedad de fuerzas [que] mitigan estas diferencias y conspira hacia la convergencia”*<sup>225</sup>. Las razones para suponer esta convergencia pueden ser externas o internas. Respecto a las primeras, Dworkin señala que en cada ordenamiento hay *“paradigmas de derecho, proposiciones que en la práctica no pueden objetarse sin sugerir corrupción o ignorancia”*<sup>226</sup>. Un ejemplo de esto, aunque burdo, sería el juez que pretende negar la validez de una ley sancionada por el Parlamento entendiendo que aquella, por sus propias convicciones morales, sería injusta. Pero la razón más poderosa para tender a esta convergencia está en el plano mismo de la interpretación, es decir, son internas a esta: *“los jueces piensan en el derecho pero dentro de la sociedad y no fuera de ella; el medio intelectual general, así como también el lenguaje corriente que refleja y protege dicho medio, ejerce restricciones prácticas sobre la idiosincrasia y restricciones conceptuales sobre la imaginación”*<sup>227</sup>. En palabras que aparecerán después, es categórico Dworkin cuando afirma que *“las convicciones sobre concordancia proporcionarán un requisito inicial que una interpretación de alguna parte del derecho deberá cumplir para ser elegible”*<sup>228</sup>. Este primer filtro, que permite adentrarse en el terreno adecuado para encontrar una solución al caso es a la vez el primer seguro que tenemos de que el juez no estará decidiendo un asunto según sus propias convicciones o principios.

Esto significa que la red de convicciones y principios a los cuales apela el juez están insertos dentro de una práctica jurídica que figura como paradigmática, la cual supone ciertos

---

<sup>225</sup> Ibid. 72p.

<sup>226</sup> Ibid. 72p.

<sup>227</sup> Ibid. 73p.

<sup>228</sup> Ibid. 184p.



límites dentro del tipo de razones que podrán argüir los jueces para fallar de una u otra forma. Con esto busca negar el diagnóstico hecho por el realismo jurídico norteamericano según el cual los jueces no se encuentran en ningún caso obligados por la ley, siendo esta uno de tantos factores que puede tomar en cuenta el funcionario al momento de decidir el asunto. La ley sí es obligatoria para el juez, pero corresponde a éste determinar qué es lo que la ley exige caso a caso.

Dworkin, como hemos visto, rechaza la pretensión de Hart de crear una teoría semántica sobre el derecho, esto es, comprender el derecho según las condiciones bajo las cuales las personas usan la palabra derecho: no hay criterios comunes compartidos por todos los participantes de la práctica. Al ser el derecho un concepto interpretativo, este está sujeto a ser apropiado por distintas concepciones, identificando el autor al menos tres: el convencionalismo, el pragmatismo legal y el derecho como integridad. Para estas teorías generales del derecho, su misión es *“interpretar el objetivo principal y la estructura de la práctica legal... Son interpretaciones constructivas debido a su grado de abstracción: tratan de mostrar la práctica legal en su mejor aspecto, para lograr el equilibrio entre la práctica legal tal como ellos la encuentran y la mejor justificación de dicha práctica”*<sup>229</sup>.

Pero como toda interpretación, supone elementos comunes para poder establecer que el objeto o la práctica a interpretar es la misma para quienes están haciendo ese ejercicio. Estos elementos comunes no son los mismos a los que se refiere Hart cuando intenta identificar los aspectos comunes que el uso de la palabra derecho tiene, sino más bien, como señala luego Dworkin, *“la pregunta de cuáles son sus características, en virtud de cuáles se combinan en un sistema legal bien definido, es parte del problema interpretativo. Es parte del proceso incierto y polémico de asignar un significado a lo que encontramos y no un significado ya estipulado...”*<sup>230</sup>. La tarea por encontrar los elementos comunes, y así suponer que la práctica a ser interpretada es la misma para todos, es parte también de la tarea interpretativa (cada elemento que uno considera esencial para establecer que de lo que estamos hablando es el

---

<sup>229</sup> *Ibíd.* 74p.

<sup>230</sup> *Ibíd.* 75p.

derecho requiere de justificación: esta es la acusación de Dworkin a Hart cuando señala que su proyecto no es uno que pretenda meramente describir la práctica jurídica sino que también pretende justificarla).

La concepción del derecho que a nosotros nos interesa es la tercera que expone Dworkin, el derecho como integridad. Concebir al derecho como integridad tiene dos planos distintos, pero no desconectados entre sí. Uno es la integridad como principio legislativo y otro es la integridad como principio adjudicativo. Una buena explicación de la primera implicará un mejor terreno para una explicación de la segunda<sup>231</sup>. Basta decir del primero que *“según el derecho como integridad, las propuestas de ley son verdaderas si figuran o surgen como consecuencia de principios de justicia, equidad y debido proceso que proporcionan la mejor interpretación constructiva de la práctica legal de la comunidad”*<sup>232</sup>.

El derecho como integridad, en su aplicación a la adjudicación, permite sostener que es posible para el juez encontrar la mejor respuesta posible frente a un caso difícil, pero que esta respuesta no depende de sus convicciones o su moralidad personal, sino que dicha respuesta la entrega el mismo derecho, la misma práctica jurídica entendida como un todo. El juez está inserto en una práctica y debe en todo momento dar cuenta de ella, favoreciendo su continuidad antes que su fraccionamiento o suspensión. El derecho como integridad ofrece un programa a los jueces que deben decidir casos difíciles que *“es esencialmente interpretativo: el derecho como integridad les pide que continúen interpretando el mismo material que reclama haber interpretado bien por sí mismo”*<sup>233</sup>.

¿Cómo llegar a esta respuesta correcta? Como ya puede suponerse, a través de la interpretación, tanto de la normativa vigente como de la práctica legal como un todo. Para esto, Dworkin recurre a la figura de un juez “de un poder intelectual y paciencia

---

<sup>231</sup> Para efectos de este trabajo, la integridad como principio legislativo no será tratada, ya que lo que interesa en esta sección es formular la tesis de una respuesta correcta desde la óptica del juez. Para lo anterior, véase Op. cit. Dworkin. R. “El Imperio de la Justicia”. 132-163p.

<sup>232</sup> Op. cit. DWORKIN. R. “El Imperio de la Justicia”. 164p.

<sup>233</sup> Ibid, 165p.

sobrehumanos” que debe decidir, en un complejo caso, qué es lo que exige el derecho. Antes de referirnos al método del juez Hércules (como llama Dworkin a este juez sobrehumano), es necesario indicar que el hecho de que se pueda llegar a una respuesta jurídicamente correcta no implica afirmar que dicha respuesta es una que *define* al derecho. Que este juez pueda llegar a una respuesta jurídicamente correcta va a depender del modo en que se llega a ella, que es principalmente a través de la argumentación jurídica. El juez que ve enfrentadas pretensiones jurídicas acerca de lo que el derecho exige para el caso, elige entre ellas en virtud de cual le parece que justifica mejor nuestra práctica jurídica. Las respuestas que Dworkin considera correctas para los casos que muestra en su obra “*son las respuestas que consider[a] mejores*”, ya que como señala luego “*el derecho como integridad consiste en un enfoque, en preguntas en lugar de respuestas, y otros abogados y jueces que lo aceptan darían distintas respuestas a las preguntas que plantea*”<sup>234</sup>.

La tarea del juez Hércules entonces es entregar la respuesta que mejor dé cuenta de la práctica en la que está inmerso. La concepción del derecho como integridad “*requiere que los jueces asuman, hasta donde sea posible, que el derecho está estructurado por un conjunto coherente de principios sobre justicia, equidad y debido proceso y que los hagan cumplir en los nuevos casos que se les presenten, de modo que la situación de cada persona sea justa y equitativa según las mismas normas*”<sup>235</sup>. Esta idea ya se ha mostrado antes, pero lo que interesa ahora es explicar lo que ocurre cuando casos nuevos aparecen frente a un juez y no hay un principio que haya sido incluido en decisiones anteriores sobre asuntos similares. La tarea del juez no se acaba en encontrar una respuesta que haya sido prevista por el legislador o por algún precedente, ya sea en atención a reglas o principios que corresponden al caso, sino también en intentar determinar qué respuestas proceden cuando dichos casos no fueron imaginados en un comienzo por legisladores o jueces.

La legitimidad de la decisión que tome el juez va a depender de un concepto más amplio de ley, en la cual esta se configura como “*el esquema de derechos y responsabilidades que*

---

<sup>234</sup> Ibid, 173p.

<sup>235</sup> Ibid, 176p.

*responden a esa compleja norma: permiten la coerción porque provienen de decisiones anteriores correctas. Por lo tanto, son derechos y responsabilidades legales*”<sup>236</sup>. Es entonces en virtud de decisiones que se han tomado con anterioridad a nuestro nuevo caso que se justifica imponer derechos o deberes a las partes en un conflicto, pero estas decisiones no se agotan en lo relativo a dichos casos, sino que tienen que estar abiertas a ser reinterpretadas por las partes o por el juez. Sin embargo, dicha posibilidad, a diferencia del legislador, tiene más restricciones en el caso del juez. Éste no estaría actuando como tal si las nuevas reglas que surgen de su interpretación y que son adecuadas para resolver el asunto fueran creadas por móviles políticos: *“deben presentar argumentos de por qué las partes tenían derechos y deberes legales “nuevos” que pusieron en vigor en el momento en que las partes actuaban o en algún otro momento pertinente del pasado*”<sup>237</sup>. Dentro de la labor interpretativa del juez está la tarea de identificar qué nuevos casos caben bajo las decisiones autoritativas que se han tomado con anterioridad, y cómo aquellas permiten desprender nuevos derechos y deberes que no son sino una nueva especificación de la racionalidad que permitía resolver los casos anteriores.

¿Es posible asimilar este juez Hércules con los jueces *reales* que forman parte del Poder Judicial? Está claro que hacer recaer sobre hombros de jueces tamaña tarea no es posible, pero en la mayoría de los casos tampoco será necesario reconstruir por completo nuestra práctica jurídica para justificar una decisión en un caso difícil: *“un juez verdadero sólo puede imitar a Hércules en forma limitada*”<sup>238</sup>. Los estándares de exigencia para uno y otro juez serán entonces distintos, estando obviamente más limitados en el caso de los jueces verdaderos – como dice Dworkin- que a nuestro juez sobrehumano. Sin embargo, que la exigencia no sea la misma no implica que la tarea de ambos no sea similar: *“un juez experimentado tendrá el sentido suficiente del terreno que rodea su problema inmediato como para saber, por instinto,*

---

<sup>236</sup> Ibid. 176p.

<sup>237</sup> Ibid. 176p.

<sup>238</sup> Ibid. 177p.

*qué interpretación de un conjunto reducido de casos sobreviviría si se expandieran los límites a los que debe adaptarse”<sup>239</sup>.*

Como el derecho y sus conceptos son susceptibles de ser apropiados a través de la interpretación, nada hay en la teoría de Dworkin que permita afirmar que esta se transforma en un ejercicio rígido o en uno creativo que no encuentra límites sino en la voluntad del juez. Siempre el juez estará abierto a una nueva interpretación que permita una reconstrucción de la racionalidad del sistema que a la vez permita mostrar cuál es la mejor comprensión que se puede tener de éste. A esto se refiere Dworkin cuando afirma que un juez *“debe considerar provisorio cualquier principio general o método práctico que haya seguido en el pasado y estar preparado para abandonarlos en favor de un análisis más sofisticado cuando la ocasión lo requiera”<sup>240</sup>*. Lo importante es entender que el juez, cuando decide un caso, está interpretando de la mejor forma el derecho para ese caso concreto. No hay soluciones que definan el derecho, sino que decisiones que toman una dirección u otra y que encuentran su justificación en la interpretación constructiva que puede hacerse de las normas jurídicas, los principios relevantes y del ordenamiento jurídico como un todo.

Habiendo mostrado cómo es que un juez (no Hércules) puede llegar a encontrar la respuesta correcta para un caso difícil, toca referirse ahora al tema de la interpretación. Como parece claro, la interpretación de la norma tributaria deberá tener presente lo dicho hasta ahora. El problema de las lagunas ya no es uno que nos preocupa, entendiendo que en los espacios no regulados expresamente, o los casos que la norma no controla, siempre el derecho tendrá una respuesta, que podrá ser más o menos correcta, pero que en todo caso deberá ser justificada en atención a cómo se desarrolla nuestra práctica jurídica en su totalidad. Esto permite aseverar que, en estos casos, los jueces deberán establecer cuáles son los derechos y deberes que impone el ordenamiento jurídico, sin estar restringidos por lo que se verá a continuación sobre ciertos tipos de interpretaciones que limitan el campo de decisiones que puede tomar un juez.

---

<sup>239</sup> *Ibíd.* 177p.

<sup>240</sup> *Ibíd.* 177p.

Lo siguiente entonces será referirse a la discusión sobre cómo ha de interpretarse la norma jurídica tributaria. Esta discusión se plantea en términos locales, y teniendo a la vista realidades más cercanas que lo visto anteriormente. Luego de presentarla, será útil volver a lo que Dworkin nos tiene que decir respecto a la interpretación jurídica, entendiendo su íntima relación con la responsabilidad que tiene el juez de encontrar una respuesta jurídicamente correcta ante un caso difícil.

### **3. Interpretación de la ley tributaria**

La problemática en torno a la interpretación de la ley tributaria ha generado variadas discusiones entre los académicos. Una parte importante de ellas ha sido captada por el trabajo del profesor Jorge Streeter en su artículo “La interpretación de la ley tributaria”. En dicho artículo, Streeter comienza señalando algunos de los problemas básicos que han surgido en torno a la cuestión de la interpretación (no particularmente en el derecho tributario, sino en la generalidad del ordenamiento jurídico). Preguntas relativas a la conceptualización y al significado de la palabra “interpretar”, criterios de indagación acerca de lo que entendemos cuando interpretamos –históricos o filosóficos–, el estudio de los clásicos elementos interpretativos señalados por von Savigny (elementos gramatical, lógico, histórico y sistemático) son, entre otros, problemas que aparecen para todas las ramas de nuestro ordenamiento jurídico, y cuyo estudio no puede ser dejado de lado cuando nos embarcamos en la tarea de interpretar una norma jurídica.

Una cuestión que se tratará posteriormente, pero que vale la pena señalar ahora, son los criterios especiales de interpretación que reconoce Streeter. Dichos criterios, enumerados en su artículo, son los siguientes: 1) “la ley clara no debe ser interpretada”, 2) en caso de duda, la ley tributaria debe ser interpretada contra el Fisco, criterio conocido como “in dubio contra fiscum”, 3) un criterio similar al anterior, pero en la dirección contraria: “in dubio pro fisco” y por último, 4) la interpretación literal y la interpretación restrictiva de las disposiciones tributarias. Dejar el estudio de esto para después busca explicar por qué estos criterios sólo podrán ser inteligibles cuando entendamos correctamente qué es lo que significa interpretar

una norma jurídica tributaria. Hasta entonces, nos ocuparemos por ahora sólo del último criterio especial señalado por Streeter: la interpretación literal y restrictiva de las disposiciones tributarias.

Esta sección mostrará cuál es la posición de Streeter acerca de la interpretación de la ley tributaria, basándonos principalmente en el criterio señalado anteriormente y en la crítica que le hace al trabajo del profesor Dino Jarach respecto a su principio de realidad económica. Como contrapunto, se analizará la propuesta de este último, y veremos cómo es ilustrativa esta discusión para entender el problema que enfrentamos hoy en día cuando nos preguntamos sobre cómo interpretar este tipo de normas.

### **3.1 Interpretación restrictiva y literal**

Streeter comienza señalando lo que ha de entenderse en ambos casos. Una interpretación literal es aquella que “acepta como único método interpretativo para desentrañar el sentido de las normas tributarias, el estudio gramatical o de la letra del precepto, es decir que el verdadero sentido de la ley sería aquél que emana de la aplicación al texto legal de las reglas semánticas y sintácticas del idioma”<sup>241</sup>; y por su parte, una interpretación restrictiva de la norma tributaria consiste en “que no puede darse al sentido de la ley un alcance más amplio que el que fluye del sentido de la letra”.

El fundamento que da razón a estos criterios de interpretación es el mismo: prohibir la interpretación analógica y la interpretación extensiva. Pese a que reconocemos que nos estamos refiriendo a distintas cosas cuando hablamos de uno u otro criterio, lo que motiva a ambos es el intento de mantener lo más restringida posible la aplicación de la norma tributaria.

La analogía para Streeter más bien es una forma de integrar el sistema jurídico. Integrarlo porque en aquellos casos en que no haya ley que prevea expresamente qué ha de

---

<sup>241</sup> STREETER, Jorge. “Interpretación de la Ley Tributaria” Revista de Derecho Económico, 1968. 23p.

resolverse en tales situaciones, se permite al juez completar el ordenamiento incluyendo ese caso. Para verlo en palabras de Streeeter: “la ley le ordena, en consecuencia, que a falta de ley expresa decida de acuerdo con los principios generales del derecho y la equidad natural. El juez que así procede, en el ejercicio de la función jurisdiccional, no está en verdad interpretando ninguna disposición legal, sino que está creando una norma nueva para decidir un caso”<sup>242</sup>. Lo problemático de esto es que permitiría a la administración o a los jueces crear normas tributarias en casos particulares, sometiendo a personas a la obligación de pagar impuestos “arrogándose la facultad de imponerlos de acuerdo a la equidad o los principios del derecho”<sup>243</sup>. Bastaría agregar que la explicación se cierra con el artículo 19 número 20 de la Constitución Política de la República que señala el principio de legalidad en materia tributaria: *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.*

Por otro lado, el mismo problema que notábamos anteriormente se produce cuando permitimos una interpretación extensiva. Opuesta a la restrictiva, la usamos para “referirnos a aquella que nos da como resultado un alcance de la ley mayor que el que da a entender la sola lectura del tenor literal”. Así las cosas, utilizando un clásico ejemplo visto en clases de derecho: si en una plaza se ha prohibido el ingreso de vehículos motorizados a su interior, una interpretación restrictiva podría entender que dicha prohibición se refiere sólo a aquellos que funcionen con bencina (por razones de contaminación) y una interpretación extensiva entendería que bajo dicha categoría caben también aquellos vehículos que utilizan los niños para jugar. A donde nos lleva no permitir interpretaciones extensivas, señala Streeeter, es la idea de que “el sentido del precepto no podrá exceder del dictado de su tenor literal”<sup>244</sup>.

---

<sup>242</sup> *Ibíd.* 23p.

<sup>243</sup> *Ibíd.* 23p.

<sup>244</sup> *Ibíd.* 24p.



### 3.2 El problema de la calificación: el principio de la realidad económica.

Cuando estamos frente a un caso, cuatro operaciones son las que distingue Streeter para analizarlo: establecimiento de los hechos; la calificación de los mismos; la selección de los preceptos legales que rigen la contienda, y la interpretación de estos preceptos”<sup>245</sup>. Lo que nos ocupará en este apartado será solamente la segunda de estas operaciones: la calificación de los hechos. Sin necesidad de que por ahora haya una definición más elaborada de esto, el autor entiende por calificación de un hecho la declaración de que “una situación real es un hecho jurídico, una convención, un contrato u otra institución”<sup>246</sup>. En otras palabras, la pregunta que nos hacemos trata acerca de la posibilidad de subsumir o no ciertos hechos o conductas bajo los tipos que fija una norma jurídica.

Íntimamente ligada a la operación de calificación se encuentra el principio de realidad económica. Pese a que nos basaremos en la obra de Dino Jarach para responder a Streeter, vale la pena, así como también lo hace éste último, señalar qué entendemos por este principio de realidad económica, para lo cual es ilustrativo lo que escribía el profesor italiano –y maestro de Jarach- Benvenuto Griziotti: “la consideración del hecho económico es fundamental en el estudio del Derecho Financiero, porque el impuesto ha de referirse a un elemento fáctico de evidente naturaleza económica... que es expresión de capacidad contributiva y no una abstracción jurídica”<sup>247</sup>.

Su conexión se puede apreciar al momento de preguntarnos cuáles son los tipos bajo los cuales vamos a subsumir los hechos o conductas de las personas. Según Streeter, estos tipos serán los que fije el legislador en atención solamente a su elemento jurídico; lo que dirá Jarach por el otro lado, será que dichos tipos recogen situaciones económicas que no necesariamente tienen que estar estrictamente fijadas por la norma tributaria: el elemento jurídico no agota las posibilidades de aplicación de la norma, sino que lo hace la realidad económica que subyace a

---

<sup>245</sup> Ibid. 31p.

<sup>246</sup> Ibid. 31p.

<sup>247</sup> Ibid. 34p.

los actos y/o convenciones jurídicas. ¿Qué le objeta Streeter a los planteamientos como los de Jarach? Simplemente que llevan a la demolición de un sistema<sup>248</sup> (jurídico)”. Poniendo ahora la discusión en términos estrictamente tributarios, la cuestión es entonces establecer cuál es la naturaleza del hecho imponible: si es una jurídica, o es una que responde a situaciones económicas demostrativas de capacidad contributiva. Revisemos la primera.

Streeter afirma que la opción por el elemento jurídico deja sin cabida consideraciones de otro tipo. Así “un hecho tal, de cuya verificación depende el nacimiento de una obligación, es y será siempre un hecho jurídico. Es así como la verdadera naturaleza del hecho imponible no puede ser sino jurídica”. Pareciera no haber lugar para hablar de realidades económicas: “estos fundamentos de carácter valorativo son ajenos al derecho propiamente tal... la obligación tributaria nacerá de cargo del contribuyente siempre que tal situación se verifique realmente, con independencia de que en uno u otro caso concreto no tengan aplicación integral los juicios de valor que han servido de antecedentes para establecer el tributo”<sup>249</sup>. Vemos aquí una gran diferencia: si para uno lo relevante del hecho imponible es que subyace a él una realidad económica, para el otro esta realidad no pasa de ser un mero antecedente.

Antes de revisar lo que Jarach tiene que decir al respecto, termino con una frase de Streeter sobre la cual ya habíamos hablado antes, y que por su conexión con lo que viene, es necesario enfatizarla: “Si se aceptara que la ley no describe el hecho imponible, sino que ella se limita a exponer situaciones generales como índices de capacidad contributiva, que deberían ser extendidos a todos los supuestos económicos análogos, se abre ancha puerta a la integración analógica... y se desvirtúa la exigencia de que no exista impuestos sin disposición expresa de la ley”. Así vemos cómo esta necesidad de una interpretación restrictiva y literal de la norma tributaria permite cuestionar lo relevante de la idea de que los impuestos sólo pueden ser establecidos por voluntad de la ley. Streeter olvida que esta voluntad es una que identifica los intereses de la comunidad, asumiendo una visión pobre de lo que significa vivir regidos por nuestras propias normas.

---

<sup>248</sup> Ibid. 35p.

<sup>249</sup> Ibid. 36p.

Pero además de lo anterior, el enfoque de Streeter presenta otro inconveniente, y para apreciarlo, es útil recurrir a lo dicho por Fernando Atria sobre el tema de la interpretación constitucional<sup>250</sup>. Si bien este trabajo se refiere esencialmente a la interpretación de las normas de la Constitución Política de la República, establece que hay ciertos parámetros o estándares a los que debe sujetarse la interpretación de cualquier norma, o dicho de otro modo, “lo primero que es necesario hacer es rechazar dos comprensiones ingenuas de la interpretación... Conforme a la primera, la interpretación del derecho es una cuestión de identificar el significado literal de ciertos textos... La segunda es una reacción contra esta visión de la interpretación... En esta segunda comprensión, la interpretación debe identificar el sentido o la finalidad o el espíritu de las reglas interpretadas y luego maximizar la medida en que esa finalidad o sentido o espíritu se realiza, ignorándolas reglas que efectivamente existen”<sup>251</sup>.

Lo que hace Atria en este párrafo es identificar y desechar dos modos de interpretación de reglas: uno en el cual la interpretación consiste exclusivamente en atender el sentido literal de las palabras; y el otro que, ya habiendo establecido cual es el espíritu o finalidad de dichas reglas, puede desatenderlas en virtud de la finalidad que el intérprete determina. El problema de uno y otro es el mismo: la incapacidad de entender que las reglas expresan una racionalidad que va más allá de ellas, pero que debe reconstruirse a partir de las mismas reglas que existen. De lo que se trata es de “reconstruir la racionalidad de un conjunto dado de reglas, como parte de un proceso que incluye determinar esa misma racionalidad”<sup>252</sup>.

Por un lado, la preocupación es por la definición de las palabras que se utilizan en el enunciado jurídico (lo que no da lugar sino a argumentaciones exclusivamente literales del tipo: “porque así lo dice la norma”), por el otro, la preocupación es por la finalidad a la que esas reglas obedecen, permitiendo alejarse de ellas en la medida en que alguna versión de ellas no represente el espíritu que ha sido detectado por el intérprete. La consecuencia de ambas es

---

<sup>250</sup> ATRIA, Fernando. “La Constitución Tramposa”. Editorial LOM, Santiago, 2013. 111p.

<sup>251</sup> Ibid. 111-112p.

<sup>252</sup> Ibid. 112p.

la despreocupación por el derecho, por la idea de que este pueda configurarse como un sistema normativo institucionalizado<sup>253</sup>: “ambas creen que una interpretación jurídica es puramente instrumental, solo un medio para que el intérprete se salga, más o menos elegantemente, con la suya. Ambas comprensiones son iguales en su desprecio por el derecho, en su uso del derecho como un mero disfraz de su convicción política”<sup>254</sup>.

Habiéndose referido a los problemas que produce la interpretación restrictiva y literal de la norma jurídica tributaria, lo siguiente es interiorizarse en lo que podríamos considerar su opuesto: la idea de “realidad económica” de Dino Jarach. Como se ha mostrado, toda interpretación que pretendiendo dejar atrás una comprensión formalista y literal de las reglas busque en la finalidad el fundamento de toda interpretación, debe tener cuidado de que esto no signifique desatender las reglas que existen dentro de ese sistema de reglas, sino que deberá tener presente que dentro de la tarea de la interpretación, está tanto la de reconstruir racionalmente el conjunto de reglas como la de determinar la misma racionalidad que las informa a través de ellas.

---

<sup>253</sup> El derecho como sistema normativo institucionalizado fue definido en la primera parte (derecho como sistema organizado en 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 creadas por normas de ese sistema). Aquí podría agregarse a esta comprensión un rasgo distintivo de su operatividad: el derecho opera a través de reglas que “especifican qué órgano, bajo qué circunstancias y de acuerdo a qué procedimiento” puede actuar. Esto significa entender que el derecho es un sistema de reglas que “crea órganos, especifica competencias y fija procedimientos”.

<sup>254</sup> Op. cit. ATRIA, F. “La Constitución Tramposa” 112p.

### 3.3. Jarach: hechos económicos y causa del tributo<sup>255</sup>.

Dino Jarach, en su obra titulada “El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo” presenta un enfoque radicalmente distinto a través del cual nos podemos acercar al derecho tributario, y principalmente, en como comprender el supuesto que le da origen al tributo: el hecho imponible. Al hablar de la relación tributaria sustancial, el autor sitúa al hecho imponible en el centro del estudio del derecho tributario sustantivo.

Al igual que Streeter, Jarach no duda que la ley es la única que hace posible que de un hecho imponible surja la obligación del contribuyente de pagar un impuesto. Lo que va a permitir distinguir las posturas de ambos es la naturaleza de éste. Jarach reconoce que en la discusión acerca del hecho imponible, se ha gestado una nueva categoría que opondría a los impuestos que recaen sobre hechos económicos una que los hace recaer sobre negocios o actos jurídicos, ubicando en el primer caso los impuestos sobre el patrimonio y en el segundo los impuestos que recaen sobre herencias y donaciones<sup>256</sup>.

Esta distinción no cabe en lo que Streeter ofrecía en su trabajo. Tendríamos por un lado impuestos que recaen sobre situaciones económicas, preocupados por la relación que esta crea entre las partes; y por otro lado, impuestos que recaen sobre ciertos actos o negocios jurídicos, cuya realización o celebración está a disposición de las partes. Para entender mejor esto, es necesario retroceder en la obra de Jarach y buscar cuál es la fuente de la obligación tributaria.

---

<sup>255</sup> Determinar si la postura de Jarach cae o no bajo la etiqueta de una interpretación finalista va a depender del conjunto de reglas que formen parte del Derecho Tributario de cada país, su trabajo dogmático no se refiere más que excepcionalmente a las normas positivas de alguna legislación en específico.

Hay que entender también que el trabajo de Jarach no se concibe bajo este nuevo paradigma del Derecho Tributario que se ha mostrado en la versión de Saffie. Jarach sigue operando bajo el paradigma clásico, entendiendo que la finalidad del Derecho Tributario es la recaudación, a lo que subyace una igual repartición de las cargas públicas en atención al principio de capacidad contributiva. Sin embargo, las ideas de Jarach sobre interpretación son las que mejor nos ayudan para comenzar a ver otra sustancia en el Derecho Tributario, en especial por la atención que el autor tiene en el principio de capacidad contributiva como idea que recorre la totalidad del Derecho Tributario. Esta idea de capacidad contributiva puede entenderse a la luz del ideal de reconocimiento recíproco que informa a su vez al Derecho Tributario.

<sup>256</sup> Op. cit. JARACH, D. 117-118p.

A diferencia del Derecho Privado, en el que la voluntad de las partes es la que hace nacer la obligación jurídica, en el Derecho Tributario vemos que la voluntad de las partes cumple un rol que no pasa de ser simple presupuesto, y que el nacimiento de la obligación tributaria no depende nunca de lo que las partes determinen, sino que exclusivamente de la voluntad de la ley. Que los impuestos provienen de la ley, y no de la voluntad de las partes, queda claro cuando el autor señala que *“en el derecho tributario, por el contrario, la relación tributaria nunca puede ser atribuida a la voluntad de las partes. Desde el punto de vista de la causalidad jurídica, es absurdo afirmar que la relación tributaria es una simple consecuencia legal de la manifestación de voluntad privada. Los efectos tributarios de la relación jurídica privada tienen su fuente exclusivamente en la voluntad de la ley, la cual, si asume como presupuesto una relación derivada de un negocio privado, no por eso reconoce en la manifestación de voluntad que creó la relación privada también la fuente de las consecuencias tributarias”*<sup>257</sup>.

No deja dudas el párrafo anterior: lo que da origen a una obligación tributaria es exclusivamente la ley, no la voluntad de las partes. A diferencia de lo que ocurre en el Derecho Privado, Jarach reconoce un “hiato” entre el presupuesto de hecho y la relación tributaria: si en el derecho privado al cumplirse el supuesto de hecho se configura la relación jurídica, en el derecho tributario, la realización de dicho supuesto no origina la relación tributaria: esto sólo le corresponde a la ley. Así afirma Jarach: *“Lo que es negocio en sentido técnico para el derecho privado es solamente un hecho para el derecho tributario; lo que según la lógica jurídica es la causa de los efectos jurídicos en el derecho privado... es solamente una concausa remota, un presupuesto, en el derecho tributario”*<sup>258</sup>.

Esto nos lleva a una nueva distinción aportada por Jarach al debate para clarificar lo anterior. Reconoce en la voluntad de las partes dos componentes: la *intentio facti* y la *intentio juris*, siendo la primera “manifestación de voluntad dirigida a crear los efectos empíricos, es

---

<sup>257</sup> *Ibíd.* 77-78p.

<sup>258</sup> *Ibíd.* 78-79p.

decir, la relación económica-social” y la segunda una “manifestación de voluntad dirigida a la absorción de la relación económica-social bajo un determinado esquema”. En otras palabras, la *intentio facti* es la voluntad de las partes de generar cierto tipo de relación económica entre ellas, y la *intentio juris* la voluntad de que su acto o negocio pueda subsumirse dentro de cierta categoría de actos o negocios. Manteniendo la contraposición entre Derecho Privado y Derecho Tributario, esto no es sino consecuencia de lo que se había señalado anteriormente: para el primero, la ley reconoce una importancia por igual a ambas intenciones de las partes; para el segundo, sólo lo será la *intentio facti*, esto es, la intención de producir efectos empíricos de contenido económico.

Por qué a la ley tributaria habría de importarle sólo la *intentio facti* es algo que dependerá de la naturaleza que le reconoce al hecho imponible, y por esto ahora podemos volver al principio de realidad económica.

La respuesta a esta pregunta es inseparable de lo que uno entienda por causa del tributo. Si hemos de preguntarnos por qué al derecho tributario no le importaría el esquema jurídico que decidieran las partes bajo el cual subsumen su situación económica, debemos entonces encontrar una razón que nos permita dejarla de lado manteniendo con esto una unidad en el derecho tributario, que haga inteligible en cada supuesto o relación económica la imposición a las personas. Esto sería adoptar una postura respecto al derecho tributario que reconozca que los impuestos obedecen no a obligaciones aisladas que han sido determinadas en distintos momentos y por distintas razones por el legislador sin conexión entre ellas, sino que obedecen a la capacidad contributiva que en cada relación económica se le atribuye a las partes<sup>259</sup>.

---

<sup>259</sup> Esto hace necesario referirse a temas más profundos respecto a los impuestos que no pueden ser tratados aquí, como por ejemplo, cual es el rol que juegan los impuestos en una comunidad de personas. Uno podría entender, al menos según los términos en que se da la discusión hoy en día, que la obligación de pagar impuestos existe porque hay ciertos asuntos que requieren financiamiento por parte de todos, teniendo entonces los impuestos una dimensión instrumental para recaudar lo que fuere necesario en tales casos. O también uno podría considerar que los impuestos nos enseñan a que hay ciertas cosas, que por el hecho de vivir en comunidades políticas, son preocupación de todos, y que por esto, los impuestos permiten que todos contribuyamos en la medida en que tengamos capacidad de hacerlo para la realización de ellas, soportando quienes tienen más la obligación de contribuir por quienes tienen menos.

La causa del tributo para este autor es la “circunstancia o el criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar que del verificarse un determinado presupuesto de hecho derive la obligación tributaria<sup>260</sup>” Donde debemos buscar esta razón necesaria y suficiente es en la voluntad de la ley, que la expresa al momento de determinar el presupuesto de hecho del cual nace la obligación tributaria (y aquí nuevamente notamos la diferencia que hemos venido mostrando respecto al Derecho Privado: en éste, dicha razón hay que buscarla en la voluntad de la partes, no en la ley), cuestión que nos lleva a buscar un contenido sustancial en la causa jurídica del tributo: “en la relación impositiva el criterio justificativo, la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la capacidad contributiva”<sup>261</sup>.

¿Qué entiende Jarach por capacidad contributiva? La entiende como “la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye”<sup>262</sup>. Esta definición de Jarach encuentra sustento en nuestro ordenamiento cuando vemos el numeral 20 del artículo 19 de la Constitución Política de la República: “igual repartición de los tributos en proporción a las rentas u otros criterios que fije la ley”. La idea de que los tributos se fijen en proporción a lo que uno obtiene de renta tiene como fundamento el requerir de cada uno no más y no menos de lo que sea capaz de contribuir. En este caso que se hable de renta, muestra principalmente que el lugar donde vamos a buscar esta contribución es un hecho económico, y no uno jurídico.

Apoya esta idea Jarach a continuación cuando señala que “todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la magnitud de esta riqueza. Característica del impuesto es, pues, la estrecha relación existente

---

<sup>260</sup> Op. cit. JARACH, D. 99p.

<sup>261</sup> Ibid. 102p.

<sup>262</sup> Ibid. 87p.



entre el hecho imponible y la unidad de medida a la cual se aplica la tasa de la obligación<sup>263</sup>”. Con esto, podemos volver a donde habíamos dejado la cuestión: la supuesta distinción entre hechos jurídicos o hechos económicos como supuestos de la obligación tributaria.

Antes vimos que al derecho tributario le interesa la *intentio facti*, y no la *intentio juris*. La razón de esto la encontramos en la causa jurídica del tributo: la capacidad contributiva. Que tenga importancia la voluntad empírica de las partes, haciendo irrelevante la intención de que tales efectos caigan bajo determinada categoría jurídica, se debe fundamentalmente a la idea de que los impuestos se pagan en atención a la capacidad contributiva del contribuyente, esto es, a cuánto es lo que puede aportar el sujeto en atención a su situación económica, a los actos que realiza, a los contratos que celebra, etc. Que este sea el contenido, lleva a la consideración de que los impuestos son tales en la medida que sean una demostración de esta capacidad contributiva, y que por el contrario, cuando veamos pagos exigidos coercitivamente que no obedecen a esta razón, no estemos frente a impuestos, sino ya tasas, ya contribuciones o cualquier otro tipo de pago exigido coactivamente. Esta relevancia de la *intentio facti* en relación a la capacidad contributiva la muestra Jarach al afirmar que *“el negocio o el acto jurídico no tiene importancia para el nacimiento de la obligación impositiva en cuanto negocio o acto jurídico, sino por la relación económica que él crea. Lo que constituye el presupuesto de hecho de todos los impuestos...no es el negocio, o sea la manifestación de voluntad que crea una relación económico-jurídica, sino esta última, que, por su naturaleza de relación económica, es apta para poner en evidencia la capacidad contributiva”*<sup>264</sup>.

Ya habiendo mostrado lo incorrecto de esta distinción, en atención a que los impuestos al intentar demostrar capacidad contributiva por parte de los contribuyentes tendrán como presupuesto de hecho una situación inevitablemente económica (*“todos los impuestos reconocen como hecho imponible un hecho económico, aun cuando éste se incorpore o tome origen en un negocio jurídico”* –Jarach-), queda por mostrar entonces cuál es el papel que

---

<sup>263</sup>Ibid. 87p.

<sup>264</sup> Ibid. 118-119p.

tiene la configuración jurídica del presupuesto de hecho. A pesar de que lo relevante para configurar una relación jurídica tributaria es su contenido económico, en su traducción al ordenamiento jurídico, dichas realidades se expresarán en categorías, actos o negocios jurídicos. Esto trae dos consecuencias.

La primera es la que nota Jarach: “la ley tributaria... no puede ignorar que las relaciones económicas son creadas muchas veces mediante negocios jurídicos. El negocio jurídico... interesa a la ley tributaria solamente en cuanto crea la relación económica; esta constituye el hecho imponible<sup>265</sup>”. Lo que significa esto es la confirmación de lo que antes se había dicho: al derecho tributario sólo le interesa la *intentio facti*, pero no por ello el negocio jurídico es totalmente irrelevante: sigue siendo el presupuesto, pero no en tanto creado por la voluntad de las partes, sino en la medida en que lo reconozca la voluntad de la ley.

Una segunda consecuencia la obtenemos cuando distinguimos entre hechos causales y hechos abstractos o formales, según si se puede indagar cuál es la relación económica que la ley quiso dar como presupuesto en la ley impositiva. Los primeros serán lo que permiten esta indagación por parte del intérprete; los segundos serán aquellos cuyos presupuestos se establecen formalmente, no dando lugar al intérprete ir más allá. Siendo nuestra preocupación la idea de que el hecho imponible responda a una situación económica, “nada impide, en efecto, al legislador... considerar taxativamente como representativo de una relación económica el negocio jurídico, en su conjunto, como ha sido creado por las partes o hasta como resulta de un determinado documento”<sup>266</sup>. Que un negocio jurídico represente taxativamente una relación económica no significa que el negocio pase de simple presupuesto a ser el elemento causal del pago del impuesto. Hay que recordar que el origen de la relación tributaria lo determina la ley, no la voluntad de las partes, y que la ley busca identificar demostraciones de capacidad contributiva cuando establece un impuesto, no el mero cumplimiento de requisitos formales que dependan de la voluntad de las partes.

---

<sup>265</sup> Ibid. 126p.

<sup>266</sup> Ibid.127p.

En efecto, lo que el legislador hace cuando fija taxativamente una determinada relación económica puede obedecer a razones de seguridad jurídica, puede ser síntoma de la imposibilidad de prever todas las situaciones que demuestren esta situación económica, puede deberse a la necesidad de categorizar los negocios más importantes, etc. Lo importante es que estas razones no llevan a la conclusión de lo que lo único a considerar sean estos negocios expresamente señalados. Una interpretación formalista, literal y restrictiva, como la que señalaba Streeter, produce que nos olvidemos de que lo importante son las situaciones que dan cuenta de una relación económica, que a la vez lleva a la demostración de una capacidad de contribuir.

En los casos en que el legislador establezca taxativamente las características que deben cumplir ciertos casos para generar el pago de un impuesto, dado el problema recién señalado, éstos deberán interpretarse excepcionalmente, dado que se le quita al intérprete la facultad de investigar la relación económica que verdaderamente caracteriza al hecho imponible. La razón de esto la vemos en lo que sigue: “como el hecho imponible abstracto o formal representa una limitación al poder del intérprete, en perjuicio de la investigación sobre la naturaleza económica efectiva del hecho concreto... mientras el hecho imponible causal responde a las exigencias de la mejor adaptación del impuesto a su fundamento, el hecho abstracto debe considerarse no como una regla, sino como la excepción”<sup>267</sup>.

### **3.4 La naturaleza del hecho imponible y la voluntad de la ley**

Lo que se ha visto hasta ahora tiene por interés presentar una concepción del tributo que difiere radicalmente de la comprensión de Streeter y de quienes no objetan el camino que ha tomado la teorización del derecho tributario al día de hoy. Y la diferencia radical que hay entre las comprensiones contrapuestas más arriba recae sobre la naturaleza del hecho imponible.

---

<sup>267</sup> *Ibíd.* 129p.

Pero no sólo es la diferencia en la naturaleza del hecho imponible lo que nos permite ponernos a uno u otro lado de la disputa, sino que también lo es la comprensión que tengamos del derecho, del rol que cumple la ley y de lo que implica seguir una regla cuando nos obliga. Si bien no es objeto de este trabajo ahondar en este tipo de cuestiones, al menos se dejará establecido el argumento en su elaboración más general.

Streeter reconocía que la ley tributaria y la obligación impositiva eran fruto exclusivo de la ley. Lo que esta afirmación no señalaba era que la ley, según nuestro Código Civil, es la declaración de la voluntad soberana. La cuestión entonces nos lleva a la pregunta de determinar qué es lo que la voluntad soberana declara al momento en que una determinada norma contempla el pago de un impuesto. Y esto nos lleva a la causa del tributo (hasta aquí nada nuevo, sólo ordenar lo que se ha dicho hasta ahora): la capacidad contributiva, que a su vez remite a los supuestos que el legislador establece como demostrativos de esta capacidad en las personas.

En términos más concretos: cuando la ley determina que bajo determinados supuestos ciertas personas (contribuyentes) quedarán obligados al pago de un impuesto, lo que hay detrás de eso es un reconocimiento a que ciertas situaciones o realidades son suficientes para obligar a un sujeto al pago de un impuesto. Lo que le importa al legislador entonces es esta realidad económica, porque ve ahí una razón para obligar al pago, entendiendo que el fundamento de la imposición<sup>268</sup> es que todos contribuyamos al soporte de las cargas públicas en la medida en que somos capaces de hacerlo.

La ley se fija en estas realidades porque en ellas ve obtención, acumulación, transferencia o utilización de riqueza (para hablar de los supuestos jurídicos de los impuestos que más importancia tienen en Chile), todas realidades inevitablemente de carácter económico. Se preocupa de ellas, y no de otras, porque la idea que subyace al cobro de impuestos es exigirlos atendiendo a la capacidad que tienen las personas de soportar su pago. En qué medida puede soportar el pago evidentemente tendrá que verse dependiendo de la situación en la que esté,

---

<sup>268</sup> Esto no implica ignorar toda la reconstrucción que del Derecho Tributario se ha hecho hasta ahora. Sólo se quiere mostrar el (hasta ahora mejor) argumento bajo el cual se justifica la tributación en nuestro país.

pero teniendo en cuenta que los elementos para configurar dicha situación tendrán un contenido económico, pues, de eso se trata: en atención a la riqueza que demuestra la persona es que le será exigida la contribución.

Que el legislador esté pensando en esto implica que la interpretación que se haga de la ley tributaria no puede sino ser una que atienda a la naturaleza económica del hecho imponible. Si lo que el legislador quiere es que los sujetos contribuyan en atención a la capacidad que tengan de hacerlo, la pregunta que tenemos que hacernos al momento de aplicar una norma tributaria tiene que ser una que no olvide la naturaleza que subyace al hecho imponible.

Cuando la cuestión se formula así, la idea de una interpretación restrictiva o literal no se sostiene: mientras dicha situación coincida económicamente con la que busca gravar la ley, no habrá razones para excluirla, y esto no porque cumpla tal o cual requisito, sino porque dicha situación es la que tenía en mente el legislador cuando estableció el impuesto: esa regla sí estaba pensada para aplicarse a esas realidades o situaciones económicas.

Con esto, podemos también responder a Streeker cuando su preocupación era la de impedir la interpretación analógica de los supuestos de hecho de un impuesto. La razón era que dicha interpretación era ilícita porque no obedece al principio de reserva legal, pero Jarach ve más allá: “la naturaleza económica de los hechos permite definirlos de la manera más amplia sin hacer necesario, ni por razones prácticas ni por razones de igualdad y de equidad impositiva, el recurso a la interpretación analógica<sup>269</sup>”. ¿Qué sucede cuando diferencias formales hacen aplicable un impuesto a cierta situación y no a otra, cuando ambas tienen la misma causa jurídica, esto es, dan cuenta de la misma capacidad contributiva? En estos casos no recurrimos a la interpretación por analogía, sino que reconocemos que “el hecho imponible por su misma naturaleza abarca también el hecho cumplido” y que “a pesar de sus diferencias formales, no se aplicará la norma tributaria por analogía, sino según el concepto amplio de hecho imponible que la autonomía dogmática del derecho tributario sugiere”<sup>270</sup>.

---

<sup>269</sup> Op. cit. JARACH, D.163p.

<sup>270</sup> P. 163-164.



## BIBLIOGRAFÍA

### Artículos de internet

- EL MERCURIO. Impuesto a la gasolina. [En línea]

<<http://www.elmercurio.com/blogs/2013/04/23/11155/Impuesto-a-la-gasolina.aspx>>

[consulta 18 de enero de 2016]

- EL MERCURIO. Impuestos verdes. Una paradoja. [En línea]

<<http://www.elmercurio.com/blogs/2014/08/19/24482/Impuestos-verdes-Una-paradoja.aspx>>

[consulta 18 de enero de 2016]

- EL MERCURIO. Impuestos verdes. [En línea]

<<http://www.elmercurio.com/blogs/2014/08/15/24378/Impuestos-verdes.aspx>> [consulta 18

de enero de 2016]

- EL MERCURIO. Impuestos a alcoholes. [En línea]

<<http://www.elmercurio.com/blogs/2014/08/31/24812/Impuesto-a-alcoholes.aspx>> [consulta

18 de enero de 2016]

- EL MERCURIO. Impuestos a alcoholes y tabaco. [En línea]

<<http://www.elmercurio.com/blogs/2014/08/25/24652/Impuesto-a-alcoholes-y-tabaco.aspx>>

[consulta 18 de enero de 2016]

- Historia de la ley N°20.130, Introduce modificaciones en el decreto ley N°3.475, de 1080, que contiene la ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas. [En línea]

<<http://www.leychile.cl/navegar/scripts/obtienearchivo?id=recursoslegales/10221.3/4747/1/hl20130.pdf>> [consulta 18 de enero de 2016]

## Libros

AMATUCCI, Andrea, “*Tratado de Derecho Tributario*”. Editorial Temis, Bogotá, 2001.

AMATUCCI, Andrea y GONZÁLEZ, Eusebio. “*Derecho tributario moderno*”, Tomo 1. Editorial Fondo de Cultura Universitaria, Montevideo, 1997.

ATRIA, Fernando, “*La Forma del Derecho*”. Libro de próxima publicación.

\_\_\_\_\_, “*La Constitución Tramposa*”, Editorial LOM, Santiago, 2013.

BIX, Brian. “*Algunas reflexiones sobre metodología en teoría del derecho*”, en del mismo *Teoría del Derecho: ambición y límites* (trad. Pablo E. Navarro et al.) Marcial Pons, Madrid, 2006.

\_\_\_\_\_, “*Teoría del Derecho: Tipos y propósitos*”, en “*Teoría del Derecho: ambición y límites*” (trad. Pablo E. Navarro et al.). Marcial Pons, Madrid, 2006.

DWORKIN, Ronald. “*El post scriptum de Hart y el carácter de la filosofía política*” (trad. de Ernesto Riffo Elgueta) en M.E. Orellana Benado, “*Causas Perdidas. Ensayos de filosofía jurídica, política y moral*”. Catalonia: Santiago, 2010.

\_\_\_\_\_, “*Los Derechos en Serio*”. Editorial Ariel S.A., Barcelona, 2012.

\_\_\_\_\_, “*El Imperio de la Justicia*”. Editorial Gerisa, Barcelona, 2012.

GIANNINI, Archille Donato, “*Instituciones de Derecho Tributario*” 7º edición. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

HART, H.L.A., “*El Concepto de Derecho*” (trad. Genaro R. Carrió). Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1963.



JARACH, Dino, “*El Hecho Imponible*”. Abeledo-Perrot LexisNexis Argentina S.A., Buenos Aires, 2004.

KELSEN, Hans. “*Teoría pura del derecho*” (trad. Roberto J. Vernengo). UNAM, México, 1982

LOZANO, Carmen, et al “*Curso de Derecho Financiero y Tributario*”. Editorial Tecnos, Madrid, 1999.

NINO, Carlos Santiago, “*La validez del derecho*”. Ed. Astrea, Buenos Aires, 1985.

QUERALT, Juan Martín. “*Curso de Derecho Financiero y Tributario*”. Editorial Tecnos, Madrid, 1999.

SAFFIE, Francisco. “*Los impuestos como una práctica de reconocimiento recíproco*”, Tesis de Doctorado. Universidad de Edimburgo, 2013. (Tesis de próxima publicación).

SCHMITT, Carl. “*Teología Política*”. Editorial Trotta, Madrid, 2009.

STREETER, Jorge. “*Interpretación de la Ley Tributaria*”. Revista de Derecho Económico, 1968.

ZAVALA, José Luis. “*Manual de Derecho Tributario*”. Lexis Nexis, Santiago, 2003.

### Revistas

ATRIA, Fernando. “*Del Derecho y el Razonamiento Jurídico*”. Cuaderno de Filosofía de Derecho, Doxa, 1999.

## Sentencias

Sentencia de la Corte Suprema de fecha 28 de enero de 2003, Rol N°4038-01.