

Taxatividad tributaria, elusión y seguridad jurídica: criterios para una evaluación

*Hugo Osorio Morales**

RESUMEN

El artículo examina críticamente los discursos dogmáticos respecto de la tipicidad tributaria. En particular, estudia la relación de estos discursos con las herramientas disponibles para combatir la elusión y la seguridad jurídica. Para lograr lo anterior, se reconstruyen las propuestas tendientes a priorizar el control de la elusión, aunque renunciando a la tipicidad tributaria; y aquellas, actualmente dominantes, que sostienen la necesidad de mantener o reforzar la tipicidad, aunque ello implique aceptar o tolerar la elusión. Se propone que, para superar este aparente dilema y establecer el grado de exigencia de la tipicidad tributaria es necesario examinar la vinculación de tal exigencia con la seguridad jurídica.

Tipicidad; elusión; seguridad jurídica

Tax Typicality, criminal typicality, and legal certainty: criteria for an evaluation

ABSTRACT

This paper critically examines the dogmatic discourses regarding tax typicality. In particular, it examines the relationship of these discourses both with the tools available to combat tax avoidance, and legal certainty. To achieve the above, I reconstruct both, the proposals that prioritize tax avoidance control, abandoning the pretensions of tax typicality; and the currently predominant proposals that uphold the necessity of maintaining or reinforcing tax typicality, even if this means tolerating tax avoidance. I propose that to determine the level of strictness of tax typicality we need to examine its relationship to legal certainty.

Typicality; tax avoidance; legal certainty

* Licenciado en Ciencias Jurídicas, Pontificia Universidad Católica de Chile. Master of International Taxation, Universidad de Sidney, Australia, y Magíster en Tributación, Universidad de Chile. Profesor de Derecho Tributario, Universidad Austral de Chile. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8918-4170>. Correo electrónico: hugo.osorio@uach.cl

Artículo recibido el 15.8.2022 y aceptado para su publicación el 15.12.2022.

I. INTRODUCCIÓN

El nacimiento de la dogmática tributaria es reciente¹ y se vincula desde sus inicios a intentos de enfrentar conductas “arropadas” por el Derecho civil para eludir los tributos². Al mismo tiempo, sin embargo, los discursos dogmáticos impositivos suelen resaltar que la legalidad tributaria exige una exigencia robusta tanto de la taxatividad como de la seguridad jurídica. Los objetivos de combatir la elusión, respetar la tipicidad tributaria y proporcionar seguridad jurídica parecen encontrarse en constante tensión.

Atendido el rol central que la dogmática tributaria suele asignar a la tipicidad o taxatividad impositiva³, resulta sorprendente que ella rara vez sea objeto de estudio⁴. Esto no solo ha dado lugar a vacilaciones en torno a su alcance, sino que explica la tendencia, especialmente marcada en Latinoamérica, a identificar las exigencias de la tipicidad tributaria con la penal. Calmon, por ejemplo, llega a afirmar que tipicidad tributaria sería incluso más rígida que la penal porque mientras el juez penal puede suavizar las penas, el aplicador impositivo no puede reducir los tributos⁵.

Si se aspira a combatir de manera efectiva la elusión tributaria, necesariamente se deben establecer las exigencias de la tipicidad tributaria. El presente trabajo, sin embargo, no pretende establecer tales exigencias, sino proporcionar herramientas para evaluar las posibles respuestas dogmáticas con relación a ello. En particular, los objetivos del trabajo son dos: (i) ofrecer criterios que permitan evaluar las propuestas de qué es y qué exige la tipicidad tributaria, y (ii), utilizar tales criterios para evaluar las respuestas que la dogmática tributaria ha ofrecido a tales preguntas. La hipótesis general del trabajo es que un programa adecuado de estudio de la tipicidad impositiva requiere contar con criterios de evaluación que la vinculen con dos objetivos centrales del Derecho tributario que solo en apariencia son incompatibles: combatir la elusión y fortalecer la seguridad jurídica.

El trabajo parte de dos supuestos relacionados con la elusión: su definición y la necesidad de combatirla. Si bien ambas cuestiones han generado históricamente amplios desacuerdos, en la actualidad se observa una generalizada convergencia en torno a ellas. En relación con la primera, las crisis fiscales recientes han dado lugar a programas de coordinación internacional que han tenido, como feliz efecto secundario, una relativa convergencia en la conceptualización del fenómeno⁶. En tal sentido, se suele entender

¹ En Alemania, y hasta comienzos del siglo veinte, se concebía el Derecho tributario como parte del Derecho administrativo. El primer curso de Derecho tributario propiamente tal se dictó en 1915. Véase, STOLLEIS, 2017, pp. 95-98. En Italia, Griziotti comienza en el año 1920 a impartir la cátedra de Ciencias de las Finanzas y Derecho financiero, hasta entonces a cargo de economistas. Véase, AMATUCCI, 2003, pp. 123 ss.

² TARSITANO, 2021, p. 6.

³ Para evitar reiteraciones, se utilizarán indistintamente ambos términos.

⁴ Por todos, SIOTA, 2010, p. 227.

⁵ CALMON, 2005, pp. 351, 352.

⁶ Existen diversas iniciativas de coordinación internacional contra la elusión y evasión. Ha adquirido especial importancia el Plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*, Plan de Acción para Evitar la Erosión Fiscal y el Traslado de Beneficios) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Un

que existe elusión cuando un contribuyente ahorra tributos o impuestos recurriendo a formas no simuladas ni expresamente prohibidas, pero que resultan inusuales o artificiosas, siempre que, además, no existan razones comerciales, esto es, no puramente tributarias, que justifiquen su realización⁷. Respecto de la necesidad de combatir el fenómeno, y a diferencia de lo que ocurría hasta hace no muchos años, en la actualidad se observa un generalizado rechazo a las maniobras elusivas⁸. En Chile, mientras en el año 2003 la Corte Suprema chilena señalaba que no debía confundirse la evasión con la elusión porque la primera es ilícita, mientras que la segunda consiste en evitar algo con astucia⁹; un decenio más tarde, la misma Corte señalaba que la elusión no consiste en una elección lícita, sino en disminuir la carga tributaria por medios anómalos, violando los valores y principios del sistema jurídico¹⁰.

Divido el trabajo en dos secciones, además de la introducción y las conclusiones. Primero, examinaré la noción de seguridad jurídica, proponiendo una comprensión de mayor amplitud que la actualmente dominante en las discusiones tributarias. En segundo lugar, examinaré los principales discursos dogmáticos relativos a la taxatividad.

II. SEGURIDAD JURÍDICA

Los textos tributarios suelen denunciar el creciente deterioro de la seguridad jurídica. Tales críticas, sin embargo, asumen una particular concepción de dicha seguridad que, conforme se argumentará, es incompleta e inadecuada. Debido a que los alcances de la taxatividad dependen de lo que se entienda por seguridad jurídica, abordar el punto resulta central para poder, luego, evaluar los discursos dogmáticos en la materia.

1. *Falta de seguridad jurídica*

La dogmática tributaria muestra creciente alarma por el aumento de la inseguridad jurídica¹¹. Simón Acosta, por ejemplo, señala que el Derecho tributario es uno de los más inseguros porque se trata de un ordenamiento complejo, sometido a continuos cambios, inestable, profuso y críptico¹². Martínez reprocha que los criterios de la OCDE y la Unión

estudio crítico de las propuestas en, ALMUDÍ *et al.*, 2017. Para una revisión desde la perspectiva anglosajona, AVI-YONAH, 2019, pp. 57-147.

⁷ Una revisión comparada que da cuenta de la generalizada convergencia en los últimos años, en MARTÍNEZ, 2022, pp. 58-65.

⁸ Por todos, DELGADO, 2018, pp. 404, 405.

⁹ Corte Suprema, 28.2.2003, Rol N° 4.038-01.

¹⁰ Corte Suprema, 27.7.2015, Rol N° 22.282-14.

¹¹ Ver, GARCÍA NOVOA, 2019; GALAPERO, 2019; SIMÓN ACOSTA, 2008; MAZZ, 2008; y, ROMERO, 2019.

¹² SIMÓN ACOSTA, 2008, p. 555.

Europea para controlar la planificación fiscal agresiva han llevado a que se califiquen de elusivas a planificaciones fiscales legales, lo que aumentaría la inseguridad jurídica¹³.

Si bien esta creciente inseguridad se relaciona con múltiples factores, gran parte de ellos se relacionan con formas de enfrentar la elusión. Así, por ejemplo: (i) se multiplican las reglas antielusión a nivel doméstico e internacional, (ii) se usan términos jurídicos indeterminados (“artificioso”, “legítima razón de negocio”, “relevante”), (iii) aumentan las interpretaciones judiciales que, intentando dar respuestas a casos particulares de elusión, se califican de inconsistentes¹⁴, (iv) se propone ampliar la discrecionalidad de la administración tributaria¹⁵, (v) se imponen exigencias de revelar esquemas de planificación fiscal agresiva¹⁶; y (vi), se promueven cambios normativos continuos¹⁷.

Frente a lo anterior, los ordenamientos impositivos dictan medidas que buscan dar previsibilidad de los contribuyentes. El resultado, sin embargo, es aún más complejidad. Así, por ejemplo: (i) aumentan las exigencias de motivación de los actos de la administración tributaria¹⁸, (ii) se adoptan estrategias de transparencia¹⁹, (iii) se establece que la administración está obligada a seguir sus opiniones en el futuro, especialmente en consultas pertinentes a posibles casos de elusión²⁰; y (iv), se incentivan iniciativas de coordinación y transparencia internacionales²¹.

La inherente tensión entre la necesidad de controlar la elusión, la exigencia de precisión en los textos legales, y las medidas que buscan dar previsibilidad a los contribuyentes, desata una dinámica de cambios constantes que tiende a desembocar en sistemas incoherentes, caros de fiscalizar y difíciles de cumplir²². Esto no solo da lugar a riesgos de caer inadvertidamente en incumplimientos tributarios, sino que, de hecho, aumenta las oportunidades de abuso.

2. *Discursos dogmáticos tributarios acerca de la seguridad jurídica*

Un primer paso, sino para resolver, al menos para comprender el problema descrito, es observar la forma en que la dogmática tributaria entiende la seguridad jurídica. La doctrina, en efecto, suele destacar la relevancia de la seguridad jurídica no solo como aspiración del Derecho tributario, sino que como principio estructural del Estado de

¹³ MARTÍNEZ, 2022, pp. 72-75.

¹⁴ Ver: COMPAÑ, 2019; GARCÍA BERRO, 2019; BARREIRO, 2019, pp. 539 ss.; y, ROMERO, 2019.

¹⁵ Ver, FREEDMAN y VELLA, 2012, pp. 79 ss.

¹⁶ Para un análisis general desde la perspectiva española, ver, RODRÍGUEZ, 2018.

¹⁷ Críticas en este sentido en: CARRASCO, 2019 y en SÁNCHEZ, 2019.

¹⁸ Ver, COLLAO, 2019.

¹⁹ Ver, SONETTI, 2019.

²⁰ Una revisión desde la perspectiva española, en ROVIRA, 2019, 371 ss.

²¹ Una revisión comparada general, en SERRANO, 2019.

²² Los costos de cumplimiento (asesoramiento, contadores, preparación de declaraciones, registros, entre otros) alcanzó en Estados Unidos, el año 2004, un valor equivalente al 10% del total recaudado. Ver, SLEMROD y BAKIJA, 2008, pp. 160-163.

Derecho²³. Agrega que tal seguridad supone tanto la “seguridad de orientación”, en la definición de los presupuestos de hecho del tributo; como la “seguridad de realización”, en la aplicación del Derecho impositivo²⁴. Es más, se afirma que tal seguridad requeriría de la exacta determinación, en cada caso, del contenido jurídico aplicable²⁵.

La dogmática tributaria vincula la seguridad jurídica con la tipicidad y exige que ambas se materialicen en términos particularmente estrictos. Así, por ejemplo, Simón Acosta, luego de afirmar que la certeza es el aspecto nuclear de la seguridad jurídica, destaca que ella se manifiesta especialmente en la exigencia de que los textos tributarios sean precisos, agregando que la legalidad supone que la administración sea mera ejecutora de una ley estricta²⁶.

3. *Crítica a la concepción dominante de seguridad jurídica*

El concepto que asume la dogmática jurídica de seguridad jurídica es incompleto y, en definitiva, inadecuado. Lo anterior, por tres razones.

a) La inevitable indeterminación

La dogmática impositiva parece entender que corresponde al legislador, en forma exclusiva y exhaustiva, concretar y delimitar los casos en que se debe pagar impuestos. Bajo este paradigma, el legislador crea el Derecho de forma soberana y la administración y los tribunales se limitan a aplicarlo, sin discrecionalidad alguna, mediante operaciones lógicas y a partir de reglas jurídicas predeterminadas. Esta perspectiva, sin embargo, no considera las limitaciones que imponen, no solo la complejidad de los sistemas impositivos y la necesidad de controlar la elusión, sino la ductilidad del lenguaje, las comprensiones modernas acerca de la forma en que opera el Derecho²⁷ y los múltiples fenómenos de indeterminación a que da lugar. En la actualidad se acepta que los aplicadores deben enfrentar los múltiples fenómenos que originan la indeterminación del Derecho y que, para ello, cuentan inevitablemente con cierto grado de discrecionalidad²⁸.

Incluso en el ámbito penal se suele entender que resulta impracticable aspirar a que la ley decida en cada caso en forma inequívoca²⁹. La idea ilustrada de normas precisas que, interpretadas metódica y verificablemente, fueran aplicables a todos los casos

²³ GARCÍA NOVOA, 2012, pp. 32, 33.

²⁴ GARCÍA NOVOA, 2012, pp. 37 ss.; SÁNCHEZ, 2019, pp. 401 ss.; MARÍN, 2013, pp. 101 ss.

²⁵ TAVEIRA, 2008, p. 57.

²⁶ SIMÓN ACOSTA, 2008, pp. 577-581.

²⁷ GOMETZ, 2015, p. 32.

²⁸ Los límites del ejercicio de esta inevitable discrecionalidad están fijados por las competencias interpretativas que posee cada aplicador del derecho. Así, por ejemplo, en materia penal, los jueces son incompetentes para emplear métodos interpretativos que conlleven salirse del marco de significados de los textos, por ejemplo, por medio del argumento analógico.

²⁹ KUHLEN, 2012, p. 157.

individuales en forma clara, no es conciliable con una comprensión moderna del Derecho, en donde los aplicadores inevitablemente participan en la configuración del Derecho³⁰.

Lo anterior no significa renunciar a la aspiración de contar con herramientas que permitan planificar la conducta impositiva de manera razonable, ni entregar “carta blanca” a la administración y tribunales para resolver como les parezca adecuado conforme con sus valores o principios. Pero sí supone asumir que, aunque una adecuada técnica legislativa puede aspirar a reducir el grado de indeterminación, lograrlo por completo es imposible.

b) La previsibilidad y sus interesados

La dogmática tributaria, al abordar el problema de la seguridad jurídica y su relación con la taxatividad, entiende que los actos cuya previsibilidad importa son los de la administración y los tribunales, y que los interesados en ello son los contribuyentes a quienes podría aplicarse el tributo. Esto, sin embargo, recoge solo parcialmente tanto lo que interesa prever, como los interesados en ello.

Cuando se utiliza el término “seguridad jurídica”, se puede estar haciendo referencia a dos cuestiones diversas: su aspecto fáctico y su aspecto valorativo³¹. El aspecto fáctico o previsibilidad, apunta a aquel estado de cosas en que existe la posibilidad de prever el comportamiento de las personas y las consecuencias jurídicas de sus actos³²; el valórico, a qué es lo valioso de un estado de cosas en que existe tal previsibilidad.

Ahora bien, cuando se analiza en particular el aspecto fáctico de la seguridad jurídica, esto es, la previsibilidad, es necesario establecer qué actos son los que interesa prever y quiénes son los interesados en ello³³. La dogmática tributaria asume que la previsibilidad se predica solo respecto de las actuaciones del Estado y que los interesados son los contribuyentes. Sin embargo, la previsibilidad del Derecho se refiere a todos sus destinatarios, esto es, a todos los sujetos de sus prescripciones. Sí, es deseable que los contribuyentes puedan prever el tratamiento impositivo que la administración y los tribunales darán de sus actuaciones. Pero también lo es que la administración impositiva, y la sociedad en su conjunto, puedan prever que los intercambios económicos tributarán conforme con lo establecido por la ley y que el sistema tributario operará conforme con el ideal de igualdad ante la ley.

Un ordenamiento impositivo que imponga severas exigencias de tipicidad (además de, por ejemplo, interpretación literal de los textos) ciertamente aumenta la previsibilidad de los contribuyentes. Pero, si al hacerlo permite o facilita la multiplicación del fenómeno elusivo, al mismo tiempo deteriora tal previsibilidad en relación con el resto de los ciudadanos.

³⁰ KUHLEN, 2012, p. 169.

³¹ LIFANTE VIDAL, 2013, p.86.; GOMETZ, 2012, pp. 53-72

³² GOMETZ, 2012, p. 53.

³³ GOMETZ, 2012, pp.183 ss.; LIFANTE VIDAL, 2013, pp. 90-92.

c) Valor instrumental

Existe, en fin, un tercer elemento que la dogmática impositiva suele omitir y que resulta pertinente considerar al discutir de la seguridad jurídica: si ella tiene un valor en sí misma, o si debe evaluarse en términos instrumentales. Respecto del punto existe una amplia literatura, pero para el presente análisis es suficiente con destacar que, si bien ambas respuestas pueden llevar a valorar la seguridad jurídica, la primera lo hace por sí misma, mientras que la segunda lo hace en vinculación con el logro de determinados bienes valiosos³⁴.

Si se acepta que el valor de la seguridad jurídica no es exclusivamente moral sino, al menos en parte, instrumental, debe establecerse cuál es el objetivo con la que debe ser valorada³⁵. Laporta, por ejemplo, propone que el ideal político del imperio de la ley tiene valor porque es condición necesaria –aunque no suficiente– para el desarrollo de la autonomía personal en el marco de la libertad personal³⁶. La autonomía personal, por cierto, constituye un ideal profundamente arraigado en el Derecho tributario. Sin embargo, como destaca Lifante Vidal, el imperio de la ley y la seguridad jurídica no solo tienen una dimensión individual, sino también social³⁷.

Si se acepta que, para la valoración de la seguridad jurídica, es relevante considerar lo que ella permite, se concluye que un Derecho tributario que proporcionase completa previsibilidad, pero facilitara o permitiera un estado de cosas indeseable (como, en lo que acá interesa, uno donde se multiplica la elusión), no solo sería menos justo, sino menos deseable en relación, precisamente, con la seguridad jurídica que proporciona.

4. Conclusiones preliminares

Es efectivo que, en el Derecho tributario, tanto o más que en otras áreas del Derecho, se enfrenta una creciente inseguridad jurídica³⁸. Sin embargo, la dogmática tributaria no parece advertir adecuadamente el rol que tiene la elusión en el problema. Por una parte, es para enfrentar la elusión que se adoptan gran parte de las medidas a las que se suele apuntar como causantes de inseguridad. Por la otra –y esto es lo central–, si se supera la comprensión parcial y empobrecida de seguridad jurídica que suele dominar los discursos dogmáticos tributarios, se constata que es la existencia misma de la elusión lo que resulta contraria a ella.

³⁴ Por todos, GARCÍA NOVOA, 2012, pp. 241 ss.

³⁵ Una discusión general sobre el punto, en GARCÍA MANRIQUE, 2012.

³⁶ LAPORTA, 2007, pp. 18, 52.

³⁷ LIFANTE VIDAL, 2013, p. 86.

³⁸ Un análisis, en ÁVILA, 2012, pp. 27-64.

III. DISCURSOS DOGMÁTICOS ACERCA DE LA TIPICIDAD TRIBUTARIA

A continuación se examinan críticamente los discursos dogmáticos relacionados con la taxatividad tributaria. Debido a que la materia se ha abordado a lo largo de toda la (relativamente breve) historia del Derecho tributario, tal examen requiere inevitablemente una selección. Se estudiarán dos propuestas que, en la tradición tributaria continental, parecen de especial relevancia: el conjunto de tesis genéricamente conocidas como “de consideración económica” y el discurso actualmente dominante.

1. *Métodos de consideración económica*

Suele denominarse “interpretación económica” a un amplio grupo de propuestas con importantes diferencias entre sí, aunque unidas por un doble origen. En Alemania, el juez Becker lideró la incorporación de una cláusula general antiabuso en el Código Tributario Alemán de 1919, conforme con ello, al aplicarse las leyes tributarias, debía considerarse su finalidad, su significado económico y la evolución de las situaciones de hecho³⁹. En Italia, Griziotti fundó en los mismos años la escuela económica y jurídico-financiera de Pavía, proponiendo una metodología de interpretación “funcional” del Derecho tributario según la que se podría combatir la elusión a partir de un particular concepto de causa de las obligaciones impositivas⁴⁰.

En términos generales, las propuestas de interpretación económica se vinculan con la discusión acerca de la autonomía del Derecho tributario, esto es, de la forma en que deben interpretarse los textos impositivos cuando definen un presupuesto gravado utilizando figuras tipificadas en otras áreas del Derecho y, en particular, el Derecho privado. Si, por ejemplo, un texto tributario establece que tributan “las compraventas”, es posible que un contribuyente logre resultados idénticos, pero celebrando un contrato similar o innominado, precisamente para no pagar el impuesto. Desde el punto de vista del Derecho privado, donde imperan la libertad de tipos y autonomía de la voluntad, actuar de esta forma no resulta cuestionable. Sin embargo, se ha dejado sin aplicación el tributo y se han logrado los mismos resultados económicos, lo que supone un evidente problema desde la perspectiva tributaria.

En general, las teorías de consideración económica proponen que, en estos casos, no solo se debe analizar si se materializó la figura prevista por el legislador, sino, también, si el resultado de las transacciones realizadas es igual, similar o equivalente a las que se habrían logrado por su intermedio⁴¹. Desgraciadamente, los debates de estas tesis se han visto oscurecidos por la persistente ambigüedad que suelen rodearlas. Como señalan Báez *et al.*, no existe, ni siquiera entre sus partidarios, una idea compartida de

³⁹ OSTERLOH, 2001, pp. 115 ss.

⁴⁰ AMATUCCI, 2003, pp.129 ss. La tesis funcional original rápidamente se entendió superada incluso por el propio Griziotti que la modificó. Sin embargo, su influencia en propuestas ulteriores de consideración económica ha sido central.

⁴¹ MARÍN, 2013, pp. 146 ss. Una descripción general, en MÉNDEZ, 2004, pp. 119 ss.

lo que debe entenderse por ellas⁴². Resulta, en consecuencia, útil distinguir entre –al menos– dos grupos de tesis de consideración económica distintas: “fuertes” y “débiles”.

a) Versiones “fuertes” de consideración económica

Este grupo de propuestas afirman que lo gravado no es el acto previsto en la norma impositiva, sino cualquiera que origine relaciones económicas o dé cuenta de una capacidad contributiva equivalentes a las que habitualmente se vinculan a dicho acto. En consecuencia, el juez y la administración estarían habilitados para entender que el hecho gravado se materializó si el realizado es, desde esta perspectiva, equivalente. Reconstruidas desde la teoría del Derecho, este tipo de propuestas proponen que la definición del supuesto de hecho gravado no se identifica con una clase de hechos, aunque así aparezca expresado en los textos, sino con un estado de cosas⁴³ y, en particular, con una determinada relación económica o capacidad contributiva.

Aunque en la actualidad rara vez se sostienen ideas de este tipo, las propuestas de Griziotti pueden encuadrarse en ellas. De acuerdo con el autor, la causa o función del tributo define su alcance⁴⁴. Esta causa no es jurídica, sino política, económica y social. En un primer momento, el autor vinculó la causa directamente con el conjunto de ventajas que reportaba al contribuyente la vida social, que constituía la contraprestación del tributo. Posteriormente, afirmó que la causa se identificaba con la capacidad contributiva, entendida como índice de los beneficios sociales obtenidos por el contribuyente⁴⁵.

b) Versiones “débiles” de consideración económica

Este grupo de propuestas sostiene que, si los textos tributarios fijan como supuestos gravados figuras tipificadas en otras áreas del Derecho, tales textos no deben interpretarse dándoles el significado que allí impera, sino aquel que resulta adecuado para la finalidad de la norma tributaria. En otras palabras, afirman que se deben utilizar todos los cánones disponibles (literal, sistemático, finalista, etc.) para, a continuación, escoger de entre los posibles significados aquel que resulte acorde con la finalidad de la norma impositiva.

Es importante destacar que, históricamente, la dogmática tributaria iberoamericana ha tendido a colapsar la interpretación de los textos tributarios con la calificación de los hechos imponibles, en particular cuando ellos provienen de figuras tipificadas en el Derecho común. Lo anterior se explica porque en España existían textos legales que autorizaban que la calificación o “encaje” de los hechos en el presupuesto gravado se hiciera utilizando una perspectiva económica. Esto llevó a que la administración tributaria utilizara con particular amplitud la recalificación frente a casos de elusión, dejando sin

⁴² BÁEZ *et al.*, en HENSEL, 2005, pp. 52, 53.

⁴³ MORESO y VILAJOSANA, 2004, pp. 72, 73.

⁴⁴ AMATUCCI, 2001, pp. 611 ss.

⁴⁵ JARACH, 1982, pp. 103, 104.

utilización las normas antiabuso, con mayores exigencias procesales y probatorias⁴⁶. Lo anterior fue ampliamente criticado por la dogmática tributaria⁴⁷, lo que llevó a que los textos legales fueran reemplazados, señalándose ahora que la calificación debía hacerse conforme con la “naturaleza jurídica” de los hechos realizados⁴⁸. Es oportuno observar que la norma general antiabuso chilena, agregada décadas después de la controversia mencionada, contiene una provisión sustancialmente idéntica a la española⁴⁹.

Lo anterior no justifica, sin embargo, dejar de distinguir conceptualmente entre la determinación del significado de los textos tributarios que establecen hechos gravados y la calificación de un determinado hecho como un caso de tal presupuesto. El rechazo a que la administración y los tribunales, con el objeto de controlar la elusión, califiquen los hechos mirando solo a sus efectos económicos resulta aplicable a las “tesis fuertes” de consideración económica, pero no resuelven el problema de la interpretación a que se refieren las “tesis débiles”.

c) Rechazo dogmático

La dogmática tributaria continental suele rechazar de forma generalizada y particularmente enfática las técnicas de consideración económica. Esto resulta especialmente cierto en el caso de la dogmática española⁵⁰ y latinoamericana⁵¹. A causa de que, en este rechazo, tuvo y sigue teniendo un rol central la crítica que les formuló Sainz de Bujanda⁵², resulta interesante revisar brevemente sus argumentos, complementados con los de autores contemporáneos que, como se verá, son sustancialmente coincidentes.

⁴⁶ El artículo 25 de la Ley General Tributaria española de 1963 señalaba que el impuesto se exigiría con arreglo a la verdadera naturaleza “jurídica o económica del hecho imponible”, agregando que, cuando el hecho imponible se delimitara atendiendo a conceptos económicos, “el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y las relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las normas jurídicas que se utilicen”.

⁴⁷ Por todos, PALAO TABOADA, 2009, pp. 45-62.

⁴⁸ En el año 1995 se modificó la Ley General Tributaria española, señalando ahora que el tributo se exigiría con arreglo “a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley”. En la actualidad, el artículo 16 de la ley General tributaria española de 2003, mantiene sustancialmente la misma redacción.

⁴⁹ En efecto, el artículo 4 *bis* del Código Tributario señala que las obligaciones tributarias se harán exigibles con arreglo a la “naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados...”.

⁵⁰ Ver, por ejemplo: QUERALT *et al.*, 2019, pp. 169, 176-192; FALCÓN y TELA, 2016, pp. 138 ss.; MARÍN, 2013, pp. 144 ss.; GARCÍA NOVOA, 2004, pp. 212 ss.; y, PATÓN, 2018, pp. 218 ss.

⁵¹ En Argentina, aunque existen textos tributarios –inspirados en JARACH– que se refieren a la “verdadera naturaleza de los hechos imposables” y a su “significación económica”, la dogmática tiende a sostener que se trata de una doctrina que debe ser abandonada. Ver, por ejemplo, ALTAMIRANO, 2012, pp. 229 ss., y TARSITANO, 2021, pp. 58-66. En contra, GARCÍA VIZCAÍNO, 2017, pp. 199 ss., sostiene que la doctrina se puede utilizar, aunque en forma “moderada”. En Brasil, TAVEIRA, 2004, pp. 357-353, señala que la tesis se encuentra ampliamente superada. En Chile, NAVARRO, 2018, p. 423, afirma que la propuesta está absolutamente superada; a lo que MAGASICH, 2016, p. 216, agrega que las críticas a la propuesta han sido “demoledoras”.

⁵² BAEZ *et al.*, en HENSEL, 2005, p. 62.

Conforme con Sainz de Bujanda, si bien la ley impositiva es libre para establecer como hecho gravado el presupuesto que estime pertinente, una vez que lo hace, el contribuyente solo está obligado a pagar el tributo cuando realice, precisamente, tal presupuesto⁵³. El hecho gravado es una noción jurídica que no se identifica ni con el objeto gravado ni con el fin que se tuvo al momento de establecer el tributo⁵⁴. En consecuencia, ni los tribunales ni la administración tributaria pueden desconsiderar el hecho gravado fijado por la ley y aplicar los tributos en las relaciones económicas, incluso si el conjunto de circunstancias del caso hace pensar que ello sería deseable a la luz del propósito legislativo⁵⁵. En el mismo sentido, Pont señala que una cosa es la riqueza que el legislador pretende gravar y otra la efectivamente gravada que es la que aparece descrita en la norma que fija el tributo⁵⁶. Tarsitano, por su parte, sostiene que el legislador elige ciertas manifestaciones de riqueza y “las juridifica elevándolas al rango de hipótesis de incidencia”⁵⁷.

Sainz de Bujanda agrega que muchas veces se define el hecho gravado a partir de un acontecimiento definido o tipificado por otras ramas del derecho. En tales casos, el acontecimiento, que es el presupuesto fáctico del impuesto, queda definido por su tipificación jurídica. La ley tributaria selecciona o “recoge” ese acontecimiento tal como es definido por el ordenamiento jurídico y de esta forma los hechos imponibles pasan a formar parte de la realidad jurídica⁵⁸. Pont agrega que, si bien puede hablarse de un deber de tributar conforme con la capacidad contributiva, tal deber se materializa mediante la ley⁵⁹. La capacidad contributiva es un principio de ordenación, pero corresponde al legislador materializarlo, no a la administración ni a la jurisdicción, que solo operan al nivel de aplicación⁶⁰. La interpretación y la aplicación de las normas impositivas deben apuntar a determinar la naturaleza jurídica, no la económica, del hecho gravable y el intérprete no puede acudir a la finalidad económica del tributo⁶¹.

d) Problemas de la crítica tradicional a los métodos de consideración económica

Creo que las críticas tradicionales a los métodos de consideración económicas se sustentan en dos supuestos cuestionables: (i) el Derecho tributario carece de autonomía conceptual y (ii), es necesario distinguir entre hechos de “naturaleza” jurídica y económica.

⁵³ SAINZ DE BUJANDA, 2015, p. 345.

⁵⁴ SAINZ DE BUJANDA, 2015, pp. 358 ss.

⁵⁵ SAINZ DE BUJANDA, 2015, pp. 481-482.

⁵⁶ PONT, 2006, p. 23.

⁵⁷ TARSITANO, 2021, p. 4.

⁵⁸ SAINZ DE BUJANDA, 2015, pp. 339 ss., 459 ss.

⁵⁹ PONT, 2006, p. 26.

⁶⁰ PONT, 2006, p. 29.

⁶¹ SAINZ DE BUJANDA, 2015, p. 489.

(i) Autonomía conceptual

En relación con la autonomía conceptual, parece asumirse que, cuando un texto tributario utiliza una figura de Derecho común, al interpretarlo se le debe dar el sentido que en dicha área del Derecho se le da. Por eso se afirma, por ejemplo, que la ley tributaria “recoge” los acontecimientos tal como son definidos por el ordenamiento jurídico.

Al respecto, lo primero que se observa es que los textos deben interpretarse y que, para ello, existen múltiples cánones que pueden dar resultados diversos. Naturalmente, deberá utilizarse solo uno de ellos, pero es evidente que escoger uno u otro supondrá una decisión. Ahora bien, si la dogmática tributarista sostiene en forma prácticamente unánime que los textos tributarios se interpretan, o deben interpretarse, como en cualquier otra área del Derecho⁶², es contradictorio que, al mismo tiempo, afirme que se debe preferir el resultado de aplicar un canon literal o sistemático dependiente del Derecho común⁶³.

A lo anterior se suma una consideración pragmática. Asumir que el Derecho tributario carece de autonomía conceptual lleva, creo que inevitablemente, a que el ordenamiento impositivo adopte una concepción literalista de la interpretación incapaz, no solo de enfrentar, sino que de comprender el problema elusivo. Nuestros sistemas jurídicos operan sobre la base de una ilimitada libertad para idear formas jurídicas adecuadas a los fines privados. Si se limita el alcance de los textos impositivos que fijan los presupuestos gravados al significado del Derecho privado, inevitablemente se genera un amplio espacio para que los contribuyentes escapen de la tributación simplemente ideando formas jurídicas con resultados equivalentes.

Frente a este problema, quienes sostienen la concepción literalista apuntada suelen plantear dos respuestas que resultan, sin embargo, insuficientes. En primer lugar, afirman que la solución es modificar la ley tributaria para incluir como supuestos gravados las nuevas figuras. Sin embargo, se comprende que, frente a la incesante innovación privada y la inevitable lentitud de cualquier reforma legal, ello constituye, en la práctica, una validación de las prácticas elusivas. Como señala Palao Taboada, no se puede exigir al legislador que prevea todos los portillos que el ingenio de los asesores fiscales sea capaz de descubrir ni que los cierre al instante de abrirse⁶⁴.

En segundo lugar, sostienen que, en casos como el descrito, se deben aplicar las herramientas institucionales diseñadas específicamente para dar cuenta de la elusión y, en particular, las cláusulas antielusivas. Sin embargo, por una parte, estas cláusulas rara vez se aplican y sus resultados suelen ser insatisfactorios⁶⁵. Por la otra —y este es el

⁶² Por todos, MASSONE, 2013, p. 304.

⁶³ MAGASICH, por ejemplo, señala en 2016 que, si en desmedro del significado de Derecho común, se prefiere, por ejemplo, el del canon teleológico, ello supondría confundir la interpretación con otras actividades como la analogía y la derrotabilidad. Ver, MAGASICH, 2016, pp. 219 ss. Posteriormente, sin embargo, rectificó su postura. Ver, MAGASICH, 2020, pp. 105 ss.

⁶⁴ PALAO TABOADA, 2009 p. 10.

⁶⁵ En Chile se incorporó una cláusula general antiabuso el 2014 sin que, a la fecha, existan pronunciamientos judiciales respecto de ella. En España, PALAO TABOADA, 2021, p. 255, afirma que la historia de la lucha

punto central— nada indica que la existencia de estas cláusulas justifique que, en materia tributaria, y a diferencia del resto del ordenamiento jurídico, no resulten aplicables los diversos cánones interpretativos. Las cláusulas antielusión, allí donde existen, tienen un rol en la lucha contra la elusión, pero su mera existencia no justifica la adopción de una ideología interpretativa literalista o sistemática conforme con el Derecho común.

(ii) “Naturaleza Jurídica”

Es habitual que la dogmática, no solo la tributaria, discuta de la supuesta “naturaleza jurídica” de determinadas materias o instituciones. Es también habitual que tales discusiones sean ambiguas e imprecisas. Bobbio observaba hace ya 80 años que la noción de la “naturaleza de las cosas” era una expresión sugestiva que se utilizaba para fines polémicos o retóricos, pero que carecía de un significado riguroso y que, de hecho, con ella se apuntaba a cuestiones tan heterogéneas como la finalidad de las normas, su justificación, el derecho natural, el antiformalismo y el antilegalismo⁶⁶.

El problema no es solo de ambigüedad o imprecisión. La argumentación a partir de la supuesta naturaleza jurídica de las cosas recuerda el “paraíso de los conceptos jurídicos”, de Ihering, o el “sinsentido trascendental” de Cohen⁶⁷. Como denunciaron estos autores, el uso del término tiende no solo a ontologizar los conceptos jurídicos, sino a amparar la falta de consideración de las cuestiones valorativas, políticas y de hecho que inciden en la interpretación jurídica. Lleva, en definitiva, a la ilusión formalista de que puede darse respuesta a los problemas manipulando herramientas conceptuales con independencia de cualquier consideración externa⁶⁸.

El mundo no es ni jurídico ni económico. La interpretación es (desde luego) una labor jurídica, pero para llevarla a cabo se utilizan múltiples cánones hermenéuticos, incluido, entre otros, el teleológico, que obliga a considerar la economía, la contabilidad, la física o cualquier conocimiento que resulte pertinente para determinar la finalidad o propósito de las normas.

e) Evaluación

Para evaluar las tesis de consideración económica es necesario distinguir entre, al menos, dos grupos o versiones de ellas: las “fuertes” y las “débiles”. Mientras las primeras parecen incompatibles con la tipicidad tributaria, no ocurre lo mismo con las segundas.

Las tesis “fuertes” suponen que la determinación del presupuesto gravado no depende del texto legal que lo establece, sino de las relaciones económicas o la capacidad

contra la elusión es la de la huida de la cláusula general antielusión. Además, la doctrina coincide en que los escasos pronunciamientos son oscuros, erróneos, incluso incomprensibles. Ver, ZORNOZA, 2018, pp. 80, 81; y, DELGADO, 2018.

⁶⁶ BOBBIO, 2015 [1941], pp. 183 ss.

⁶⁷ COHEN, 1935.

⁶⁸ ATIENZA, 2013, pp. 49-51.

contributiva subyacentes que lo explican. Obsérvese que las tesis “fuertes” no proponen que los textos tributarios fijen como presupuestos gravados estados de cosas o relaciones económicas. Lo que sostienen es que, aunque los textos impositivos establezcan como presupuestos gravados hechos y acciones determinadas, debe entenderseles como si hicieran referencia a relaciones económicas o a la capacidad contributiva. Creo que esto lleva a la irrelevancia de los textos impositivos, que pasarían a ser nada menos que meras referencias a ámbitos generales en los que la administración tributaria y los jueces podrían buscar tales relaciones o capacidad, aplicando los tributos que estimen adecuados a ello.

La situación, sin embargo, es diversa en el caso de las tesis “débiles”. Ellas, frente a la indeterminación textual, rechazan que deba darse preferencia al significado literal y sistemático dependiente del Derecho común de los textos y sostiene, en cambio, que se debe dar preferencia a aquel significado que se corresponda con la finalidad de la norma. Por cierto, tanto la preferencia del significado literal como de la finalidad suponen una preferencia valorativa que requiere una justificación. Indagar si tal justificación existe en el ámbito tributario, en uno u otro sentido, constituye una cuestión sin duda importante del que este trabajo, sin embargo, no se pronuncia. Lo que interesa destacar es que, cualquiera sea la preferencia que se sostenga, ello no es contrario a la tipicidad.

2. *Discursos dogmáticos dominantes*

En esta sección examinaré los discursos tributarios dominantes acerca de la taxatividad tributaria. Naturalmente, en esta materia, como en cualquier otra, diversos autores sostienen posiciones también diversas y, en tal sentido, referirse a un discurso dominante constituye, hasta cierto punto, una simplificación. Creo, sin embargo, que tal inevitable simplificación no es en este caso excesiva.

a) “Falsos amigos”: tipicidad tributaria y penal

En el Derecho, como en la lingüística, pueden encontrarse falsos amigos. En italiano, *burro*, y en inglés, *sensible*, tienen significados completamente distintos a los términos homógrafos en español. De la misma forma que constituiría un grave error intentar comunicarse asumiendo que la coincidencia de escritura da cuenta de un mismo significado; sería equivocado intentar comprender la taxatividad tributaria a partir de lo que ella supone en materia penal.

Existen, desde luego, semejanzas entre la tipicidad tributaria y la penal. Sin embargo, lo interesante de su estudio no radica en hacer tal constatación, sino en precisar qué es lo que las diferencia. Desgraciadamente, en las discusiones referentes a la taxatividad tributaria, se ha tendido a igualar las exigencias con aquellas del Derecho penal. Antes de evaluar esta tendencia y, precisamente, para hacerse cargo de ella, resulta útil comenzar revisando brevemente lo que la dogmática penal entiende por tipicidad.

Ferrajoli es probablemente uno de los autores que con mayor cuidado ha estudiado la importancia de la tipicidad en el derecho penal. De acuerdo con este autor, debe distinguirse entre mera legalidad y estricta legalidad o taxatividad. Conforme con

la primera, la existencia de una ley es condición necesaria de la pena y del delito. Al decir de la segunda, el legislador debe usar una técnica específica que sea idónea para garantizar la “decidibilidad de la verdad de su enunciación” de los presupuestos de la pena⁶⁹. Lo primero se opone a que existan delitos derivados de la moral y otras fuentes externas. Lo segundo, impide el uso de cualquier elemento valorativo o impreciso en la delimitación de qué constituye un delito.

La taxatividad penal, así entendida, busca eliminar, en cuanto sea posible, la discrecionalidad judicial. Para ello, plantea una exigencia reforzada, dirigida al legislador, de usar un lenguaje riguroso y desprovisto de elementos valóricos. De esta forma, se busca que la labor interpretativa de los jueces sea (en la medida de lo posible) puramente empírica, cognoscitiva y sin discreción⁷⁰. Ferrajoli reconoce, por cierto, que la taxatividad admite graduaciones. Sin embargo, insiste en que el uso de palabras vagas, equívocas o que supongan valoraciones en las descripciones de los hechos sancionados, vacía de contenido las garantías penales y procesales del derecho penal⁷¹. En el mismo sentido, Ferreres señala que la taxatividad busca permitir la posibilidad de predecir cómo un juez debe resolver un caso determinado, punto especialmente relevante en sociedades plurales como las actuales⁷².

La tipicidad penal, en consecuencia, no solo busca proporcionar seguridad, sino imparcialidad (que los decisores no tomen partido) y poner freno a la arbitrariedad del poder (que los decisores decidan de manera justificada). El legislador, al establecer los delitos, ignora a quienes se aplicarán; y el juez, que sí lo sabe, no puede legislar y debe someterse al texto legal⁷³. Es posible, incluso inevitable, que estas exigencias lleven a que, en casos particulares, el resultado sea subóptimo. Por ejemplo, se dejarán sin sanción eventos análogos a los tipificados. Tal es el precio, sin embargo, que debe pagarse para impedir que los jueces y el Estado puedan hacer un uso abusivo de su poder⁷⁴.

b) Tipicidad tributaria: la tesis del derecho de injerencia

La apretada síntesis anterior evidencia los esfuerzos de la dogmática penal por fortalecer la tipicidad. Lo que interesa ahora discutir es si la taxatividad tributaria es o debe ser tan exigente como la penal.

En este punto es interesante destacar una evidente paradoja. Cuando se plantea la cuestión de si la tipicidad penal y tributaria son o deben ser igualmente exigentes, la respuesta es, en casi todos los casos, negativa. Generalizadamente se afirma que los tributos, a diferencia de las penas, no son sanciones, por lo que no es posible hacer la

⁶⁹ FERRAJOLI, 1995, p. 95.

⁷⁰ FERRAJOLI, 1995, pp. 117 ss.

⁷¹ FERRAJOLI, 1995, pp. 125.

⁷² FERRERES, 2002, pp. 45–47.

⁷³ FERRERES, 2002, p. 51.

⁷⁴ FERRERES, 2002, p. 54.

misma exigencia en uno y otro ámbito⁷⁵. Sin embargo, cuando la dogmática tributaria intenta precisar cuáles son las exigencias de la tipicidad tributaria, no solo tiende a insistir en las semejanzas entre el Derecho penal y el tributario, sino que suele realizar exigencias que, incluso en el ámbito penal, no serían aceptadas.

Para constatar lo anterior conviene detenerse en lo que García Novoa, autor que ha abordado en diversos escritos la materia y cuenta con amplio reconocimiento en Iberoamérica, ha señalado acerca de este tema. García Novoa afirma, en primer lugar, que la tipicidad tributaria no puede equipararse con la penal debido a que no pretende describir conductas, sino fijar el presupuesto del surgimiento de la obligación tributaria⁷⁶. Sin embargo, agrega enseña que tanto la tipicidad tributaria como la penal tienen como sustrato la protección de la seguridad jurídica⁷⁷, a lo que agrega que la tipicidad vincula al intérprete y se proyecta a la función calificadora⁷⁸. Para justificar el aserto de que ambas tipicidades son similares, afirma que tanto el Derecho tributario como el penal forman parte del “ordenamiento de injerencia”, caracterizado porque sus normas intervienen en el ámbito patrimonial o personal de los ciudadanos⁷⁹. Agrega que, tanto la tipicidad tributaria como la penal, deben limitar la actividad calificadora de los jueces, impidiendo que se traslade a los aplicadores la determinación del supuesto gravado y la obligación tributaria⁸⁰.

¿Por qué, a juicio de García Novoa, el Derecho tributario pertenecería, junto con el penal, al “ordenamiento de injerencia”? El autor señala que el Derecho tributario –como el penal– no se limita a regular conductas queridas por los particulares, sino que sus normas están “tendencialmente orientadas a imponer conductas”. A su juicio, el Derecho tributario, de la misma forma que el penal, no asigna efectos jurídicos a ciertas actuaciones, sino que las impone. Los comportamientos privados son meros presupuestos para los efectos. En suma, a su juicio, en el Derecho tributario la ley deja de ser una pauta para el desarrollo de acciones individuales, para convertirse en “un instrumento de intervención”⁸¹.

En términos similares, Simón Acosta señala que la exigencia de *lex certa* se desprende de la “naturaleza intervencionista” del Derecho tributario. Se trata, a su juicio, de un ordenamiento de injerencia porque no se limita a establecer las condiciones en las que los particulares pueden desarrollar sus actividades, sino que confiere facultades por medio de las cuales el Estado interfiere coactivamente en la esfera particular de los ciudadanos. El autor reconoce que el tributo no es un fenómeno excepcional o contrario a la libertad, pero –agrega enseña– por su intermedio “se impone obligatoriamente desde fuera, mediante potestades de las que el Estado se inviste mediante sus propias leyes”⁸². La tendencia a identificar, a partir de la tesis del Derecho de injerencia, la tributación con

⁷⁵ Por todos, MARÍN, 2013, p. 98.

⁷⁶ GARCÍA NOVOA, 2012, p. 189.

⁷⁷ GARCÍA NOVOA, 2012, p. 188.

⁷⁸ GARCÍA NOVOA, 2012, p. 190.

⁷⁹ GARCÍA NOVOA, 2004, pp. 80-82; GARCÍA NOVOA, 2012, pp. 183-186.

⁸⁰ GARCÍA NOVOA, 2012, pp. 191, 192.

⁸¹ GARCÍA NOVOA, 2000, p. 100.

⁸² SIMÓN ACOSTA, 2008, p. 579.

las sanciones es aún más clara en Galapero, quien derechamente señala que el Derecho tributario es un Derecho de injerencia, como lo es también el Derecho sancionador⁸³. Como se ha señalado, en parte importante de la dogmática latinoamericana, la tendencia a equiparar la tipicidad penal y la tributaria es particularmente acusada.

c) El valor de la indeterminación: el contraste entre la dogmática penal y tributaria

Un aspecto que los discursos tributarios dominantes no suelen considerar adecuadamente es que la precisión de los textos jurídicos tiene, junto con evidentes ventajas, importantes limitaciones. La dogmática penal, a diferencia de la tributaria, constata rutinariamente que la indeterminación y la consiguiente menor seguridad jurídica no solo es inevitable sino, muchas veces, deseable. Es decir, la dogmática tributaria no solo se tiende a identificar injustificadamente con las exigencias penales y tributarias, sino que, al hacerlo, olvida que en materia penal suele entenderse que en ciertos casos y materias se justifica una mayor indeterminación.

En efecto, la dogmática penal suele entender que, para lograr resultados adecuados, suele ser necesario reducir las exigencias de la taxatividad. Esto ocurre especialmente en cuestiones de particular complejidad, como aquellas relacionadas con la delincuencia económica, tributaria y medioambiental⁸⁴. Para dar cuenta de tales problemas, el sistema penal responde buscando formas de reacción eficaces, una de las cuales es, precisamente, la utilización de tipos amplios e indeterminados que permitan la detección y sanción de este tipo de conductas criminales y mayores márgenes interpretativos. Como destaca Wilenmann, es evidente que tales estrategias suponen una limitación a las exigencias de *lex certa*. Sin embargo, constituyen una reacción frente a la impotencia de sus herramientas tradicionales⁸⁵.

Para que el ordenamiento impositivo sea eficaz en el control de la elusión, no solo se deben utilizar figuras intencionadamente vagas en las reglas generales que se refieren a la elusión, sino que es ineludible entregar facultades de recalificación a la administración y a los tribunales. Si incluso en el Derecho penal, donde la tipicidad y seguridad jurídica parecen de máxima relevancia, se acepta cierto grado de flexibilidad para permitir que el ordenamiento jurídico sea eficaz en el logro de objetivos y resultados que se consideran valiosos, la idea de que tal seguridad y precisión deben ser absolutas en el ámbito tributario, en particular frente a la elusión tributaria, no parece justificada.

d) Evaluación

Existe una evidente tensión en la forma en que los discursos dogmáticos tributarios dominantes enfrentan la cuestión de la taxatividad. Por un aparte, descartan que los tributos sean un fenómeno odioso, sostienen que las exigencias de la reserva y tipicidad

⁸³ GALAPERO, 2019, p. 224.

⁸⁴ MONTIEL, 2012, pp. 22, 23.

⁸⁵ WILENMANN, 2020, pp. 324, 325.

tributarias no alcanzan el mismo grado de las penales, y afirman que la interpretación de los textos tributarios se hace como en cualquier otra área del Derecho. Sin embargo, creo que contradictoriamente, agregan que los tributos y el Derecho tributario, de la misma forma que el Derecho penal y el sancionatorio, forman parte de un supuesto “Derecho de injerencia”, que interfieren en la esfera patrimonial de los ciudadanos y no se limita a regular las conductas queridas por los particulares, sino que sus normas están orientadas a imponerlas.

Lo cierto es que el Derecho tributario, como cualquier otra rama del derecho, asocia consecuencias jurídicas a ciertos actos. No se avizora por qué a partir de ello se le puede calificar como parte de un “derecho de injerencia” en forma diversa a, por ejemplo, aquellas ramas jurídicas que regulan las consecuencias de los contratos, o la obligación de indemnizar perjuicios.

Creo que la razón de esta peculiar forma de entender la tipicidad tributaria se encuentra, como se ha visto a lo largo del trabajo, en una deficiente comprensión de la seguridad jurídica y de lo que ella significa en el ámbito impositivo. En efecto, ella se entiende en forma parcial (solo como previsibilidad y solo en relación con los intereses de los contribuyentes), sin considerar su valor instrumental y desconociendo la inevitable indeterminación del Derecho.

IV. CONCLUSIONES

Un Derecho tributario que no contara con herramientas para controlar la elusión, como un Derecho penal sin causales eximentes, o uno civil sin vicios del consentimiento, sería más predecible (para el contribuyente), pero también más injusto⁸⁶. La previsibilidad de los contribuyentes es valiosa y ciertamente establece límites a lo que puede hacerse para alcanzar resultados deseables, pero no es todo lo que importa.

En el presente artículo se han presentado herramientas conceptuales y criterios que permiten, por una parte, evaluar los discursos dogmáticos relativos a la tipicidad tributaria y, por la otra, desmitificar la aparente tensión entre la necesidad de combatir la elusión, respetar la tipicidad y proporcionar seguridad jurídica. En particular, se han propuesto tres criterios evaluativos. Primero, un instrumental conceptual será inadecuado si prescinde, no da cuenta, o no permite combatir dicho fenómeno de forma efectiva. Segundo, se deben considerar los problemas de indeterminación interpretativa, particularmente frente a casos de elusión. Tercero, tales discursos deben compatibilizar la seguridad jurídica y el combate contra la elusión.

A partir de los criterios mencionados se analizaron los principales discursos dogmáticos que históricamente se han desarrollado en relación con la taxatividad tributaria. i) La “versión fuerte” de la tesis de consideración económica lleva a la irrelevancia de los textos legales impositivos y resulta incompatible con cualquier concepto reconocible

⁸⁶ MORESO, 2020, p. 132.

de tipicidad impositiva. ii) La “versión débil”, en cambio, señala que, en caso de indeterminación, y especialmente frente a casos de elusión, debe darse preferencia al significado acorde a la finalidad de la norma y no a su literalidad. Semejante propuesta no es contraria a la tipicidad, aunque la preferencia por el sentido acorde al *telos* de los textos debe ser justificada, cuestión que el trabajo no analiza. (iii) En fin, los discursos actualmente dominantes de la dogmática tributaria no consideran adecuadamente la indeterminación en la interpretación de los textos y sostienen una versión parcial de lo que constituye seguridad jurídica.

BIBLIOGRAFÍA

- ALMUDÍ, J.M., FERRERAS, J.A., y HERNÁNDEZ, P.A. (directores), 2017: *El Plan de Acción sobre Erosión y Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*, Pamplona: Aranzadi.
- ALTAMIRANO, Alejandro, 2012: *Derecho Tributario. Teoría General*, Buenos Aires: Marcial Pons.
- AMATUCCI, Andrea, 2001: “La interpretación de la ley tributaria” (trad. F. Cañal), en Andrea Amatucci (director), *Tratado de derecho tributario*, Bogotá: Temis, pp. 566-639.
- AMATUCCI, Andrea, 2003: “La enseñanza del derecho financiera en Italia y España”, en *Foro: Revista de Derecho, Universidad Andina Simón Bolívar*, N° 1, pp. 123-158.
- ATIENZA, Manuel, 2013: *Curso de argumentación jurídica*, Madrid: Trotta.
- ÁVILA, Humberto, 2012: *Teoría de la seguridad jurídica* (trad. L. Criado Sánchez), Madrid: Marcial Pons.
- AVI-YONAH, Reuven, 2019: *Advance introduction to International Tax Law* (2° edition), Cheltenham: Edward Elgar Publishing.
- BÁEZ, A., GONZÁLEZ-CUÉLLAR, M. L., y ORTIZ, E., 2005: “Estudio Preliminar”, en Hensel, Albert, *Derecho tributario* (trad. A. Báez), Madrid: Marcial Pons, pp. 3-78.
- BARREIRO, María Cruz, 2019: “Problemas que plantea la Directiva ATAD en relación con el principio de seguridad jurídica”, en Jorge Martín y Begoña Pérez (directores), en *Seguridad Jurídica y Derecho Tributario: presente y futuro*, Cizur Menor: Aranzadi, pp. 539-556.
- BOBBIO, Norberto, 2015 [1941]: “La naturaleza de las cosas” en *Iusnaturalismo y positivismo jurídico*, (trad. A. Ruiz Miguel), Madrid: Trotta, pp. 183-195.
- CALMON, Sacha, 2005: “El principio de la legalidad. El objeto de la tutela”, en Pasquale Pistone y Heleno Taveira (coordinadores), *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Buenos Aires: Abaco, pp. 337-354.
- CARRASCO, Francisco, 2019: “¿Hacia un ordenamiento tributario más seguro? Implementación en España de los principios de los principios de buena regulación: avances logrados y retos pendientes”, en Jorge Martín y Begoña Pérez (directores), *Seguridad Jurídica y Derecho Tributario: presente y futuro*, Cizur Menor: Aranzadi, pp. 91-129.
- COHEN, Félix, 1935: “Transcendental Nonsense and the Functional approach”, en *Columbia Law Review*, vol. XXXV, N°6, 1935, pp. 809-849.
- COLLAO, Pedro, 2019: “Actividad administrativa motivada, e inactividad bajo la apariencia de motivación”, en Jorge Martín y Begoña Pérez (directores), *Seguridad Jurídica y Derecho Tributario: presente y futuro*, Cizur Menor: Aranzadi, pp. 131-152.
- COMPañ, Tatiana, 2019: “Los difusos contornos de la figura de la opción tributaria y su incidencia en la seguridad jurídica de los contribuyentes”, en Jorge Martín y Begoña Pérez (directores), *Seguridad Jurídica y Derecho Tributario: presente y futuro*, Cizur Menor: Aranzadi, pp. 153-170.

- DELGADO, Abelardo, 2018: *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*, Cizur Menor: Aranzadi.
- FALCÓN y TELLA, Ramón, 2016: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* (5° edición), Madrid: Universidad Complutense de Madrid.
- FERRAJOLI, Luigi, 1995: *Derecho y Razón* (trad. A. Ruiz Miguel), Madrid: Trotta.
- FERRERES, Víctor, 2002: El principio de taxatividad en materia penal y el valor normativo de la jurisprudencia, Madrid: Civitas Ediciones.
- FREEDMAN, Judith y VELLA, John, 2012: "HMRC's Management of the U.K. Tax System: The Boundaries of Legitimate Discretion", en Chris Evans, Judith Freedman y Richard Krever (editores), *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD, pp. 79-119.
- GALAPERO, Rosa, 2019: "La Seguridad Jurídica del contribuyente en el ordenamiento tributario español", en Jorge Martín y Begoña Pérez (directores), *Seguridad Jurídica y Derecho Tributario: presente y futuro*, Cizur Menor: Aranzadi, pp. 219-230.
- GARCÍA BERRO, Florián, 2019: "Seguridad Jurídica y confusión de cláusulas generales antiabuso (simulación, conflicto y alternativas legítimas de tributación)", en Jorge Martín y Begoña Pérez (directores), *Seguridad Jurídica y Derecho Tributario: presente y futuro*, Cizur Menor: Aranzadi, pp. 231-247.
- GARCÍA MANRIQUE, Ricardo, 2012: *El valor de la seguridad jurídica*, Madrid: Iustel.
- GARCÍA NOVOA, César, 2000: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid: Marcial Pons.
- GARCÍA NOVOA, César, 2004: *La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria*, Madrid: Marcial Pons.
- GARCÍA NOVOA, César, 2012: *El concepto de tributo*, Madrid: Marcial Pons.
- GARCÍA NOVOA, César, 2019: "Aspectos actuales de la seguridad jurídica en materia tributaria", en Jorge Martín y Begoña Pérez (directores), *Seguridad Jurídica y Derecho Tributario: presente y futuro*, Cizur Menor: Aranzadi, pp. 29-72.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, 2017: *Manual de Derecho Tributario*, Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- GOMETZ, Gianmarco, 2012: *La certeza jurídica como previsibilidad* (trad. D. Moreno y D. Dei Vecchi), Madrid: Marcial Pons.
- GOMETZ, Gianmarco, 2015: "Grados y dimensiones de la certeza jurídica" (trad. D. Moreno), en Carlos Cruz Moratones, Carolina Fernández Blanco y Jordi Ferrer Beltrán (editores), *Seguridad Jurídica y democracia en Iberoamérica*, Madrid: Marcial Pons, pp. 29-48.
- JARACH, Dino, 1982: *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo* (3° edición), Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- KUHLEN, Lothar, 2012: "Sobre la relación entre el mandato de certeza y la prohibición de la analogía", (trad. A. Nanze), en Juan Pablo Montiel (editor), *La crisis del principio de legalidad en el nuevo derecho penal: ¿decadencia o evolución?*, Madrid: Marcial Pons, pp. 151-172.
- LAPORTA, Francisco, 2007: *El imperio de la ley*, Madrid: Trotta.
- LIFANTE VIDAL, Isabel, 2013: "Seguridad jurídica y previsibilidad", en *Doxa, Cuadernos de filosofía del derecho*, N°36, pp. 85-105, DOI: <https://doi.org/10.14198/DOXA2013.36.04>
- MAGASICH, Álvaro, 2016: "La derrotabilidad, Fraude de Ley y Cláusula General Antielusiva. Análisis desde el Derecho Tributario español y chileno". Memoria para obtener grado de doctor en Universidad de Barcelona. Disponible en: https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/403950/AMA_TESIS.pdf?sequence=1 [Visitado el 02.05.2022]
- MAGASICH, Álvaro, 2020: "La interpretación económica, un análisis crítico; y la problemática de los términos jurídicos usados en el Derecho Tributario, su significado propio y recurso hermenéutico teleológico", en Antonio Faúndez y Francisco Saffie (coordinadores), *Interpretación de la ley tributaria*, Santiago, Thomson Reuters, pp. 97-115.

- MARÍN, Gloria, 2013: *¿Es lícita la planificación fiscal? Sobre los efectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*, Valladolid: Thomson Reuters.
- MARTÍNEZ, Félix, 2022: “La desnaturalización del abuso y los (nuevos) límites de la planificación fiscal: entre la recaudación y el desaliento”, en Juan Arrieta Martínez y Félix Daniel Martínez (directores), *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Cizur Menor, Aranzadi, pp. 57-78.
- MASSONE, Pedro, 2013: *Principios de Derecho Tributario. Aspectos Generales* (3^o edición), Santiago: Legal Publishing.
- MAZZ, Addy, 2008: “La consulta tributaria en el marco de la información y asistencia al contribuyente”, en César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (coordinadores), *El Tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Buenos Aires: Marcial Pons, pp. 1491-1517.
- MÉNDEZ, Luis, 2004: “El criterio de la realidad económica”, en José Osvaldo Casás (coordinador), *Interpretación económica de las normas tributarias*, Buenos Aires: Ábaco, pp. 119-144.
- MONTIEL, Juan Pablo, 2012: *La crisis del Principio de Legalidad en el Nuevo Derecho penal: ¿Decadencia o evolución?*, Madrid: Marcial Pons.
- MORESO, José Juan y VILAJOSANA, Josep, 2004: *Introducción a la Teoría del Derecho*, Madrid: Marcial Pons.
- MORESO, José Juan, 2020: *Lo normativo: variedades y variaciones*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- NAVARRO, María Pilar, 2021: *Normas generales antielusión y su sanción en el derecho chileno*, Valencia: Tirant lo Blanch.
- OSTERLOH, Lerke, 2001: “El derecho tributario y el derecho privado” (trad. M. González), en Andrea Amatucci (director), *Tratado de derecho tributario*, Bogotá: Editorial Temis, pp.113-136.
- PALAO TABOADA, Carlos, 2009: *La Aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid: Lex Nova.
- PALAO TABOADA, Carlos, 2021: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (2^o edición), Cizur Menor: Thomson Reuters.
- PATÓN, Gemma, 2018: “Aplicación e interpretación de las normas tributarias”, en Miguel Ángel Collado Yurruta y Gracia María Luchena Mozo (directores), *Derecho Financiero y tributario. Parte general*, Barcelona: Atelier, pp. 209-234.
- PONT, Joan Francesc, 2006: *La simulación en la nueva LGT*, Madrid: Marcel Pons.
- QUERALT, J. M., LOZANO, C., TEJERIZO, J., y CASADO, G., 2019: *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (30^o edición), Madrid: Tecnos.
- RODRÍGUEZ, Jesús, 2018: “Medidas preventivas del fraude fiscal: la obligación de revelación de esquemas de planificación agresiva”, en Enrique Giménez-Reyna y Salvador Ruiz Gallud (coordinadores), *El fraude fiscal en España*, Cizur Menor: Aranzadi, pp. 213-277.
- ROMERO, Felipe, 2019: “Cláusulas antiabuso articuladas sobre motivos económicos válidos y seguridad jurídica. Caso particular de las fusiones apalancadas intragrupo”, en Jorge Martín y Begoña Pérez (directores), *Seguridad Jurídica y Derecho Tributario: presente y futuro*, Cizur Menor, Aranzadi, pp. 557- 593.
- ROVIRA, Irene, 2019: “Los cambios de jurisprudencia como límite a los efectos vinculantes de las consultas tributarias”, en Jorge Martín y Begoña Pérez (directores), *Seguridad Jurídica y Derecho tributario: presente y futuro*, Cizur Menor: Aranzadi, pp.371-386.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, 2015: *Hacienda y Derecho. Fragmentos*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- SÁNCHEZ, José Antonio, 2019: “La producción normativa en materia tributaria y la seguridad jurídica”, en Jorge Martín y Begoña Pérez (directores), *Seguridad Jurídica y Derecho Tributario: presente y futuro*, Cizur Menor: Aranzadi, pp. 387-410.

- SERRANO, Fernando, 2019: “La seguridad jurídica en la fiscalidad internacional: nuevas tendencias”, en Jorge Martín y Begoña Pérez (directores), *Seguridad Jurídica y Derecho Tributario: presente y futuro*, Cizur Menor: Aranzadi, pp. 469-512.
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio, 2008: “El Principio de Legalidad y la Seguridad Jurídica en el ámbito tributario”, en César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (coordinadores), *El Tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Buenos Aires: Marcial Pons, pp. 551-586.
- SIOTA, Mónica, 2010: *Analogía e interpretación en el derecho tributario* (7° edición), Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- SLEMROD, Joel y BAKIJA, Jon, 2008: *Taxing ourselves, a citizen's guide to the debate over taxes* (3° edición), Londres: MIT Press.
- SONETTI, Enza, 2019: “La certeza del derecho tributario en la comunicación preventiva de riesgos”, en Jorge Martín y Begoña Pérez (directores), *Seguridad Jurídica y Derecho Tributario: presente y futuro*, Cizur Menor: Aranzadi, pp. 595-619.
- STOLLEIS, Michael, 2017: *Public Law in Germany. A Historical Introduction from the 16th to the 21st century* (trad.), Oxford: Oxford University Press.
- TARSITANO, Alberto, 2021: *La elusión fiscal: forma y sustancia en el derecho tributario*, Buenos Aires: Astrea.
- TAVEIRA, Heleno, 2004: “Interpretación económica: extensiva, finalista o analógica del Derecho tributario”, en José Osvaldo Casás (coordinador), *Interpretación económica de las normas tributarias*, Buenos Aires: Ábaco, pp. 331-371.
- TAVEIRA, Heleno, 2008: *Derecho tributario y derecho privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria*, Buenos Aires: Marcial Pons.
- TOLEDO, Patricia, 2020: “Interpretación extensiva del Derecho Tributario y la prohibición de aplicación de la ley por analogía”, en Antonio Faúndez Ugalde y Francisco Saffie Gatica, *Interpretación de la ley tributaria*, Santiago: Legal Publishing, pp. 59-71.
- WILENMANN, Javier, 2020: “El derecho frente a la resistencia a la criminalización bajo el ejemplo de los delitos de corrupción”, en *Política Criminal*, Volumen 15, N°29, pp. 310-330, DOI: <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-33992020000100310>.
- ZORNOZA, Juan José, 2018: “El concepto de fraude fiscal: evasión y elusión tributarias”, en Enrique Giménez-Reyna y Salvador Ruiz (coordinadores), *El Fraude Fiscal en España*, Cizur Menor: Aranzadi, pp. 69-85.

Normas jurídicas

- LEY N° 230/1963, General Tributaria, Boletín Oficial del Estado [España], publicada el 31 de diciembre de 1963.
- LEY N° 25/1995, General Tributaria, Boletín Oficial del Estado [España], publicada el 22 de julio de 1995.
- DECRETO Ley N° 830, Aprueba texto que señala del Código Tributario, publicada el 31 de diciembre de 1974.
- LEY N° 58/2003, General Tributaria, Boletín Oficial del Estado [España], publicada el 18 de diciembre de 2003.

Jurisprudencia

- CORTE Suprema, sentencia de 28 de febrero 2003, rol 4.038-01
- CORTE Suprema, sentencia de 27 de julio 2015, rol 22.282-14.