

## INTERPRETACIONES QUE AMENAZAN AL DERECHO TRIBUTARIO TENDENCIAS ACTUALES Y ANÁLISIS CRÍTICO

**Werner Raphael Wahn Pleitez**

Magíster © en Derecho,  
Abogado,  
Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.  
Colaborador CET-UChile



### **ABSTRACT**

Tras introducir al lector en el inmenso y proceloso mundo de la hermenéutica jurídica, el artículo expone una descripción crítica y actual de ciertas formas de interpretación que se constituyen en verdaderas amenazas para el Derecho Tributario, pues, al dejar desprovisto de todo límite al proceso interpretativo, y por ende, al intérprete de la norma tributaria, vulneran e irrespetan principios y garantías fundamentales propias del Derecho fiscal.

La finalidad del estudio presentado es doble: por una lado busca advertir, prevenir y corregir aquellas malas prácticas interpretativas de la norma jurídico tributaria. Y, por el otro, propone un sistema integral conforme al cual debe realizarse la interpretación e integración de la ley tributaria, o al menos tenerse presente para ello.

## 1.- PREMISA

El Derecho tributario se ve situado incesantemente ante nuevas problemáticas y nuevas exigencias, debe tenerlas en cuenta y está por esa razón condenado a permanente adaptación y a eterno cambio. La noción de Derecho tributario puramente estático resulta del todo irrealizable. El profesor K.H. FRIAUF lo ejemplifica muy bien cuando señala que el desarrollo permanente, si no es el elixir de la vida, sí es en cualquier caso el compañero más constante del Derecho fiscal<sup>110</sup>.

Sin embargo, en todo este proceso de permanente cambio y perfeccionamiento del sistema jurídico tributario, deben tenerse muy presentes, por el legislador (así como también por el intérprete), aquellos principios fundamentales que lo informan, los cuales deben resultar siempre incólumes y, más aún, enaltecidos tras la adecuación normativa. Nos referimos, entre otros, a los principios máximos y fundantes de legalidad, igualdad, capacidad contributiva (*proporcionalidad* para otros), certeza jurídica y equidad.

Una de las áreas donde con mayor fuerza y constancia se presentan situaciones de conflicto -que hacen aún más necesario el mencionado perfeccionamiento- es en materia de interpretación de la ley tributaria. Los jueces, magistrados y autoridades administrativas enfrentan a diario una problemática, puesto que al dictar una sentencia o una resolución deben recurrir a los diversos métodos de interpretación de la ley para aplicarla al caso concreto sometido a su consideración. Se alude en especial a la ley fiscal o tributaria, pues la problemática gira en torno a que ésta presenta particularidades -más aparentes, que reales- para su interpretación, aunado a que las autoridades administrativas tienen que resolver recursos administrativos haciendo verdaderas interpretaciones de las leyes tributarias con la finalidad de que las mismas sean legitimadas, por un lado, frente a las partes y, por el otro, frente a la sociedad, en aras de una correcta aplicación de la justicia al caso concreto sometido a estudio.

En la práctica, las posiciones de la Administración fiscal y las del contribuyente respecto a una determinada forma de entender la norma tributaria, resultan ser, en la mayoría de los casos, incompatibles e irreconciliables, por lo demás, unas y otras varían constantemente. Esto es así pues toda ley fiscal, por precisa y detalladamente que sea formulada, dejará abierto en numerosas cuestiones un margen de variación de posibilidades interpretativas. La elección entre estas posibilidades interpretativas y la aclaración de cualquier otra duda sobre el contenido regulador de las normas

---

<sup>110</sup> FRIAUF, K.H. “Posibilidades y límites del perfeccionamiento jurídico en el Derecho Tributario”. En *Hacienda Pública Española*, Instituto de Estudios Fiscales, 1984, N° 86, pp. 345.

constituye la materia propia de la interpretación, no hay controversia a este respecto, la cuestión se torna contenciosa una vez realizada la opción y, se materializa, al momento de aplicarla al caso concreto, la pregunta será entonces: *¿Está o no conforme a los principios constitucionales mencionados la interpretación realizada por los actores tributarios?*

## **2.- DESCRIPCIÓN DEL PLAN INVESTIGATIVO Y SUS OBJETIVOS**

En este trabajo presentaremos una descripción crítica y actual de ciertas formas de interpretación que, exacerbando la libertad de que ya dispone la Administración en nuestros días a la hora de interpretar la norma tributaria, se constituyen en verdaderas amenazas al Derecho Tributario inserto en un Estado Democrático de Derecho, el que debe ser garantista de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución Política.

Además, en el desarrollo de nuestro estudio, daremos los argumentos que nos permiten fundar nuestra posición, la que sitúa, por encima de todo proceso interpretativo, el pleno respeto a los derechos y garantías fundamentales de legalidad, igualdad, capacidad contributiva (*proporcionalidad* para otros), certeza jurídica y equidad.

Veremos, al final del análisis, una vez hechos los razonamientos correspondientes, cuáles son las conclusiones a las que hemos llegado con nuestra tesis, y que nos permiten proponer un *sistema integral de interpretación e integración de la ley tributaria*, el que en definitiva no pretende alcanzar una exactitud absoluta y experimentalmente verificable en sus resultados, sino conseguir en cada caso la solución más convincente que pueda deducirse de la forma metodológicamente correcta y comprobable utilizando los medios de *interpretación jurídica* admitidos por cada ordenamiento normativo.

### 3.- CONSIDERACIONES INICIALES EN TORNO A LA INTERPRETACIÓN: LA TEORÍA GENERAL DE LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY

La interpretación es, sin titubeos, un tema esencial en la teoría y en la práctica del derecho, puesto que sin ella no habría posibilidad de que exista un orden jurídico<sup>111</sup>.

Interpretar el derecho o una norma jurídica es determinar su verdadero sentido y alcance.

Así pues, inicialmente, la idea que se tenía de la interpretación era la de revelación del contenido, sentido y alcance de las normas dadas, en su función declarativa, y no la de construcción de normas.

Hoy en día, en cambio, no es discutido que aplicar el derecho implica interpretarlo y, siendo estrictamente secuencial, interpretamos el derecho para aplicarlo. KELSEN<sup>112</sup> concebía la interpretación como un procedimiento espiritual que acompaña al proceso de aplicación del derecho desde una grada superior a una grada inferior.

De manera entonces que estamos frente a un proceso unitario, pues *comprensión, interpretación y aplicación* existen simultáneamente. Pretender separar la *aplicación* de la *interpretación* es un error.

Yendo un paso más allá, existe un sector, no menos importante de la doctrina autorizada, que concibe el proceso hermenéutico como uno creador de normas, y señalan que, es en la interpretación que hace el juez de la norma abstracta planteada en un caso concreto, donde con mayor claridad se vislumbra ésta creación. Para esta corriente, al interpretar la ley, el juez crea derecho, no sólo porque crea una norma de menor generalidad, sino, porque como bien dice COSSIO<sup>113</sup>, la sentencia siempre agrega algo a la norma fundante, por lo menos la cosa juzgada que la ley no contiene. Es por ello que la sentencia es un *acto de creación de derecho* y un acto de voluntad dirigido a crear una norma que no existía en el orden jurídico hasta ese momento.

Las últimas tendencias en esta materia han señalado que la norma jurídica (en cuanto es algo más que un mero objeto de atención abstractamente científica) tiene siempre

---

<sup>111</sup> RECASENS SICHES, Luis. *Tratado General de Filosofía del Derecho*. Editorial Porrúa S.A., México 1978, pp. 626.

<sup>112</sup> KELSEN, Hans. *Teoría Pura del Derecho*. Editorial Paraná, México 1997, pp. 349.

<sup>113</sup> COSSIO, Carlos. *La plenitud del Ordenamiento Jurídico*. Buenos Aires ,1947.

validez sólo en el sentido en que los órganos competentes de última instancia la interpretan y la aplican. Posición bastante pragmática, pero del todo cierta.

#### **4.- LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA: ABSOLUTA APLICABILIDAD DE LA TEORÍA GENERAL DE LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY**

Lo que veníamos comentando en el punto anterior constituye en parte la llamada *Teoría General de la Interpretación de la ley*, con sus postulados básicos y directrices actuales.

La duda que ahora nos avocaremos a resolver es la siguiente: ¿Es o no es aplicable esta Teoría General de la Interpretación al Derecho tributario?

Nosotros participamos desde ya por la plena aplicabilidad de dicha Teoría General al campo del Derecho Tributario, y en esto no estamos solos<sup>114</sup>.

La hermenéutica del Derecho tributario no merece un estudio aparte de la Teoría General de la Interpretación, al igual que cualquier otra rama del Derecho.

El principal argumento para sostener nuestra postura se funda en la propia naturaleza jurídica de la norma tributaria. En efecto, la norma jurídica tributaria es eso: *una norma, como cualquier otra*. No es una norma especial ni excepcional y, en ese sentido, a la hora de interpretarla no cabe hacer distinción respecto a ella, puesto que se trata, lisa y llanamente, de un proceso hermenéutico que recae sobre una norma jurídica *per se*.

Por otro lado, la separación hermenéutica deriva más de equívocos y preconceptos que le atribuyeron debido a su pasado dogmático, que de lo que tenga de particular, incluso porque ningún particularismo le sirve para este fin.

Sin embargo hay algo que debemos destacar, la norma jurídica tributaria posee una connotación particular cual es, para el derecho tributario sustantivo, la exigencia del principio de legalidad y la plena vigencia de las demás garantías constitucionales

---

<sup>114</sup> Nos acompañan en este postulado verdaderos Maestros del Derecho tributario, nos referimos entre otros a Fernando SAINZ DE BUJANDA, Ramón VALDÉS COSTA, Carlos M. GIULIANI FONROUGE, Heleno TAVEIRA TORRES, José Juan FERREIRO LAPATZA, Jorge STREETER, Pedro MASSONE P., Rodrigo UGALDE P., Jaime GARCÍA E., Jorge MONTECINOS A., y en general el grueso de la doctrina comparada en materia tributaria.

(igualdad, capacidad contributiva, razonabilidad y seguridad jurídica, entre otras). Hemos llegado así a un estadio fundamental en nuestra exposición, pues lo recién destacado, implica, inexorablemente, que en la interpretación de la normativa fiscal deben tenerse muy presentes por el intérprete los señalados principios y garantías, pero por sobretodo debe evitar su vulneración.

Sin duda que el respeto debido a dichos principios y garantías angulares del ordenamiento tributario, exigirá del intérprete un grado de rigurosidad mayor y una técnica hermenéutica más depurada. No será tarea fácil pues, por una parte, el ordenamiento fiscal reviste características y modalidades particulares, ya que rige las relaciones entre la administración pública y los contribuyentes existiendo nexos con la contabilidad, la economía y las finanzas. Y, por la otra parte, sucede con frecuencia que, por lo variado de las obligaciones tributarias, no es posible regular con precisión el gran número de situaciones particulares que se presentan en la práctica, de manera que es el intérprete quien debe determinar si la conducta encuadra en el hecho gravado generador de la obligación impositiva.

Lo anterior nos lleva a concluir que, por la especial forma de ser y de concebir la norma jurídica tributaria, su interpretación se presenta como una de sus problemáticas fundamentales, *¿cuál es el forma de interpretación que utiliza la autoridad administrativa y el poder judicial a la hora de determinar el verdadero sentido y alcance de la norma tributaria? ¿Se encuentra dicha interpretación apegada a los principios y garantías fundamentales del ordenamiento jurídico? O por el contrario, ¿existe una excesiva y arbitraria facultad interpretativa del órgano estatal?*

Son preguntas que aparecen como idóneas a la hora de estudiar el fenómeno hermenéutico del ordenamiento tributario, siendo además necesarias en la tarea de acercarnos a un *Derecho Tributario jurídico*, compatible con sus principios rectores.

Y aunque a primera vista podrá decirse que, para responder las preguntas formuladas, será necesario hacerlo desde el ordenamiento tributario del país que se trate, estamos convencidos que, siendo los principios y garantías reseñadas universales, presentes en todos, o al menos, en la mayoría de los ordenamientos jurídicos existentes, podemos a su vez extraer ciertas conclusiones de iguales características: universales.

## 5.- LAS INTERPRETACIONES QUE AMENAZAN AL DERECHO TRIBUTARIO

### *¿Cuáles son las interpretaciones que amenazan al Derecho Tributario<sup>115</sup>?*

Hechas las prevenciones pertinentes y basados en lo que venimos sosteniendo en el párrafo anterior en relación al pleno respeto a los derechos y garantías fundamentales del ordenamiento fiscal, que debe existir al momento de interpretar -así como al de aplicar- la norma tributaria, encontramos ciertas formas hermenéuticas que, a nuestro modo de ver, amenazan, y en algunos casos derechamente atentan, contra el Derecho tributario; éstas son:

*5.1. La interpretación económica del Derecho tributario.*

*5.2. La interpretación finalista o teleológica del Derecho tributario.*

*5.3. La interpretación extensiva del Derecho tributario.*

### **5.1.- La interpretación económica del Derecho tributario: origen y ocaso de un método antielusivo fallido**

#### **5.1.1.- Premisa**

En la mayoría de los estudios publicados en relación a la interpretación económica del Derecho tributario, aparece de manifiesto que su utilización nada tiene que ver con la

---

<sup>115</sup> Y decimos “Derecho Tributario” sin otro apellido, pues, no pretendemos referirnos al derecho que debe ser, si no más bien al derecho que es. Se nos podrá rebatir lo que venimos sosteniendo, ya que cuando nos hacemos la pregunta estamos refiriéndonos a aquellas formas hermenéuticas que amenazan o, derechamente, irrespetan los principios y garantías fundamentales que configuran al Derecho tributario y, en ese sentido, se nos dirá que hablamos del Derecho tributario que queremos. Pero se equivocan quienes razonan de esa forma pues, tal y como lo acabamos de decir, los dichos principios y garantías le dan forma y sustentabilidad al Derecho tributario, son inherentes a él. De manera que no podemos concebirlos divorciados el uno del otro, así las cosas, no se trata de preguntarnos por el derecho que queremos o que debiéramos querer, si no simplemente por el derecho que es. Una cosa distinta, por cierto, es la aplicación que en la práctica se haga de él, caso en el cual sí podemos hablar del derecho que *existe* y del derecho que *debería existir*.

interpretación fundada en criterios económicos o semejantes. Realmente se trata de una institución que está dirigida al control de la elusión tributaria<sup>116</sup>.

### 5.1.2.- Conceptualización

Como señala el profesor Heleno TAVEIRA<sup>117</sup> hablar de “interpretación económica del Derecho tributario”, al fin y al cabo, es lo mismo que tratar sobre la “causa” de los tributos, esto es, sobre la finalidad de las normas tributarias, que se proyecta funcionalmente para constituir el patrimonio público y en atención al principio de prevalencia de los intereses del Fisco, de acuerdo con el aforismo *in dubio pro fisco*.

### 5.1.3.- Origen y ocaso

Como consecuencia de la Primera Gran Guerra, Europa occidental y sobre todo la derrotada Alemania, presentaban un escenario social, político y económico francamente devastador. Inmersa en una grave crisis económica la necesidad de generar recursos para tratar de sobrellevarla era imperiosa. Emerge así, como una solución necesaria, la instauración de un Derecho tributario al servicio del Estado, donde el principal objetivo era la recaudación fiscal a ultranza y el combate a todo tipo de evasión fiscal como consigna. Se forjó entonces el ambiente ideal para instaurar medidas que permitieran superar el “conceptualismo” existente en torno al derecho Tributario relativo a los principios de capacidad contributiva y legalidad.

En este contexto histórico y de confluencia de ideas, la Ley de Adaptación Impositiva Alemana introdujo, en el año 1919, el principio de realidad económica como método de interpretación de las leyes fiscales en reacción contraria a un fallo dictado por la Corte de la República de Weimar del 16 de julio del mismo año, que se refería al caso de un contribuyente que había evadido un impuesto encuadrando la operación impositiva en la figura de otra que no lo estaba, de manera dolosa. En esa oportunidad el Tribunal decidió que la ley impositiva no contenía ninguna disposición según la cual las operaciones realizadas para eludir el impuesto debían pagar éste. El contribuyente no podía ser sancionado y la administración quedaba vedada de ejercer sus atribuciones de desestimación y giro.

---

<sup>116</sup> Entendida ésta también como los conceptos de “abuso de derecho” (Francia), “abuso de formas” (Alemania, Portugal, Holanda y Argentina), “fraude a la ley” (España), aplicados a las reglas generales o incluso el empleo de reglas específicas (Italia e Inglaterra) o principios jurisprudenciales (Estados Unidos e Inglaterra).

<sup>117</sup> TAVEIRA TORRES, Heleno. *Derecho Tributario y Derecho Privado*. Editorial Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2008, pp. 175.

Este pronunciamiento junto a otro similar hicieron que el entonces presidente de la sala del Tribunal Tributario del *Deutsches Reich*, el juez Enno BECKER, con ocasión de la elaboración de la Codificación Tributaria Alemana en 1919, incluyera el artículo cuarto en la Ordenanza Impositiva, en los siguientes términos, *in verbis*: “*En la interpretación de las leyes tributarias se debe tener en consideración su objetivo, su significado económico y la evolución de las situaciones de hecho*”<sup>118</sup>. En 1934 el mismo codificador le incorpora un inciso 1° al artículo cuarto mencionado, el que establecía que: “*Las leyes fiscales deben interpretarse según las concepciones del nacional-socialismo*”. Hitler y los nazis tenían el poder hacía ya un rato.

Fueron muchos los abusos cometidos por la Administración fiscal en la aplicación del principio de realidad económica como criterio interpretativo de las normas tributarias, su conceptualización se prestaba para la comisión de innumerables actos arbitrarios y de ataque a la propiedad, era una verdadera especie de confiscación autorizada por la propia legislación.

Lo paradójico vendría después, ya que es en la misma Alemania en donde se reacciona violentamente contra esta forma de interpretación, movimiento que va entre los años 1948, en el cual la Corte dicta pronunciamientos fundamentales en que vuelve a aplicar la Teoría General de la Interpretación de las Leyes al Derecho tributario, y que culmina con la entrada en vigencia del Código Tributario Alemán de 1977, el cual eliminó la interpretación económica, quedando sólo la cláusula general del párrafo 42 como mecanismo antielusivo.

#### **5.1.4.- Conclusiones y tendencias actuales**

La interpretación económica se introdujo en el Derecho tributario como un recurso de *ultima ratio* contra la elusión tributaria, acompañada o no de una norma general, y pese a que la finalidad de ella a primera vista pudiere condecirse con los principios fundantes del mencionado Derecho y propender la realización de una pretendida justicia fiscal (de acuerdo a los valores del Estado-Administración), que fue justamente el pretexto a la hora de concretar la forma hermenéutica, en los hechos se produjeron los mayores desmanes de los que se tiene noticia en materia tributaria, por los enormes perjuicios que se causaron a los derechos de propiedad y de la libertad de los contribuyentes, premisas que sufrieron una trágica vulneración.

Desde el 3 de diciembre de 1919, en que se sancionaron estas normas sobre la interpretación económica, las mismas fueron consideradas como un apartamiento

---

<sup>118</sup> «§4° - Bei der Interpretierung der Steuergesetze muß man das Ziel, die wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Umstände berücksichtigen».

definitivo de las nociones del derecho privado para la interpretación de ley fiscal, lo que a todas luces es un error sustancial.

Es válido citar aquí al profesor Diogo de Leite DE CAMPOS, por la objetividad de la descripción sobre lo que proporciona realmente la llamada interpretación económica del Derecho tributario: “El particular es puesto en una situación de “súbdito” de la Administración para que esta acabe cobrando aquello que pretende. La Administración se encuentra, de este modo, fuera del Estado de Derecho, pues su interés es el que determina el “Derecho” de la situación concreta. Y sujeta la Constitución y los derechos fundamentales a las autodeclaradas necesidades financieras del Estado. Con lo que se pasa de ciudadano-soberano, creador de la ley, justificación del Estado, a súbdito o vasallo. Con este fin se utiliza la “interpretación económica”: bastaría que cualquier funcionario de la Administración afirmase una cierta realidad económica, para que pueda fijar el impuesto que considere más oportuno, sin respetar las normas jurídicas aplicables”<sup>119</sup>.

Hoy en día, al ver a la interpretación económica desde la distancia y observar su relativa fuerza normativa, se puede concluir que contribuyó muy poco al desarrollo de las instituciones del Derecho tributario. Ella no correspondía a una simple pretensión teleológica de aplicación de las normas tributarias; fue más allá y se puso en evidencia como mecanismo de intervención estatal en la interpretación de las leyes tributarias, en un dirigismo hermenéutico según los intereses recaudatorios del Estado<sup>120</sup>.

La interpretación económica del Derecho tributario, en su forma original, se superó hace ya bastante tiempo. Tanto en Alemania como fuera de ella ya no tiene espacio. Se ha sostenido, con justa razón, que fue uno de los mayores equívocos que prosperaron en la historia jurídica de los pueblos occidentales<sup>121</sup>. Sin embargo, en nuestros días han emergido *nuevas* interpretaciones, o al menos, *nominalmente nuevas* (pues, en su objetivo y finalidad la semejanza que presentan con la económica es inmensa) que pretenden rehabilitar la libertad de que disponía la Administración con el método

<sup>119</sup> DE CAMPOS, Diogo de Leite. “Interpretacao das normas fiscais”. En *Problemas Fundamentais do direito tributario*, Lisboa, 1999, pp. 23-24.

<sup>120</sup> TAVEIRA TORRES, Heleno. Ob cit.

<sup>121</sup> En este sentido Alfredo Augusto BECKER señala: «La doctrina del Derecho tributario, conforme a la realidad económica, es hija del mayó equívoco que ha impedido al Derecho tributario evolucionar como ciencia jurídica. Esta doctrina, inconscientemente, niega la utilidad del Derecho, por lo que destruye precisamente lo que hay de jurídico dentro del Derecho tributario” Y continúa diciendo: “En nombre de la defensa del Derecho tributario, mataron el “Derecho” y se quedaron sólo con lo de “tributario”», BECKER, A.A. *Teoria geral do direito tributário*, 3ª ed., Lejus, Sao Paulo, 1998, pp.130.

económico, ahora bajo los ropajes de la interpretación *teleológica o funcional*, la interpretación *extensiva* y la interpretación *analógica* de los textos normativos del Derecho tributario.

## **5.2.- La interpretación finalista del Derecho tributario: persistencia del principio de la realidad económica en la interpretación de la ley tributaria. El llamado “teologismo fiscal”**

### **5.2.1.- Premisa**

Es inexistente en el Derecho tributario una única y totalizadora doctrina hermenéutica. Dicho en otras palabras, son varias las teorías relativas a la interpretación de las normas tributarias. Por un lado se distinguen aquellas que siguen la idea de una interpretación afincada en la tipificación, de corte positivista, en la que se da mayor relevancia a la certeza del derecho y a la efectiva tutela jurídica; y por el otro lado, existe la orientación de una interpretación libre, finalista, que busca el objetivo de la ley tributaria, y enaltece una aplicación igualitaria que se dirige a lograr el conocimiento de la realidad en detrimento de la forma.

Es precisamente dentro de éste último grupo de teorías donde se encuentra la segunda de las interpretaciones que amenazan al derecho Tributario, pues atentan contra los principios y garantías fundamentales del ordenamiento fiscal, es la llamada *interpretación finalista o teleológica*.

### **5.2.2.- Conceptualización**

No es tarea fácil distinguir con nitidez la interpretación teleológica de la interpretación económica.

Esta dificultad se debe por una parte a la ambigüedad del concepto de *teleologismo fiscal*, el que da margen para que pueda usarse tanto como equivalente a la hermenéutica económica o como forma preordenada un resultado extensivo de la interpretación; y por la otra parte, a la relativa persistencia del elemento económico en el proceso de interpretación del Derecho tributario, lo que podrá influir, de algún modo, en la identificación de los hechos jurídicos tributarios<sup>122</sup>.

---

<sup>122</sup> Prueba de estas complicaciones es el postulado de Eros Roberto GRAU: «Lo que los adeptos de la interpretación económica pretenden –entre los nos situamos- no es la sustitución del criterio jurídico de interpretación por otro de carácter económico. Lo que se busca es, simplemente, interpretar la norma jurídico-tributaria de manera teleológica, teniendo en cuenta

Otro punto que merece ser destacado aquí es que, en el campo del Derecho tributario, la idea de interpretación teleológica no tiene el mismo significado que en otras ramas del Derecho. Así pues, mientras en esas otras ramas la interpretación finalista equivale a una especie de actualización de la *ratio legis*, para la promoción de la justicia entre los hombres y las instituciones en su evolución natural, en el Derecho tributario y, en particular en las normas que tipifican las clases de tributos en sentido estricto, el finalismo es el retrato del desvanecimiento de todas las garantías y derechos constituidos a lo largo del proceso histórico de las sociedades, porque sirve como instrumento de agresión a los derechos y libertades fundamentales, en la mayoría de los casos, al intentar aplicar aquel principio a las normas impositivas de los tributos<sup>123</sup>.

Se trata en consecuencia de atribuir a la norma fiscal una finalidad *sui generis*, de naturaleza eminentemente financiera, que la desvirtúa y la aleja de sus postulados básicos, pues pretende inducir al intérprete a una opción *pro fiscum* ante cualquier acto de interpretación, según los objetivos presupuestarios y recaudatorios, sin mucha sensibilidad hacia la primacía de la legalidad y la certeza jurídica.

### 5.2.3.- Conclusiones y tendencias actuales

Razonando secuencialmente, tratándose de la interpretación de la norma jurídico tributaria, se ha pasado de un criterio económico a otro teleológico. Empero, no se ha abandonado por completo el primero de ellos, predominando en la actualidad, eso sí, el criterio teleológico.

Como señala el profesor Heleno TAVEIRA: “La historia de la hermenéutica finalista de las normas tributarias es la historia de los intentos, no siempre exitosos, de la Administración tributaria de manipular el núcleo de tipificación de las normas tributarias impositivas”<sup>124</sup>.

Un ejemplo local. A propósito de la institución de la “Compensación Económica del cónyuge más débil” introducida en el ordenamiento jurídico chileno por la Ley N° 19.947 Sobre Matrimonio Civil, publicada en el Diario Oficial en fecha 17 de mayo de 2004, se produjo una situación compleja y hasta anecdótica. En efecto, el SII a través de sus Oficios N°s 4605 y 4606, ambos de noviembre del año 2005, interpretando –de equivocada manera- la señalada institución, consideraba que la naturaleza jurídica de ella correspondía a la de “una indemnización por daño moral”, “...y que de acuerdo

---

las específicas finalidades económicas a las que se refieren». GRAU, E. R. *Concepto de tributo y fuentes del derecho tributario*. Resenha Tributária/ IBET, Sao Paulo, 1975, pp. 76-77.

<sup>123</sup> TAVEIRA TORRES, Heleno. Ob. Cit.

<sup>124</sup> TAVEIRA TORRES, Heleno. Ob. Cit.

*con lo dispuesto por el artículo 17 N° 1 de la Ley de la Renta, la indemnización por daño moral constituirá un ingreso no renta, sólo en la medida que haya sido establecida por sentencia ejecutoriada*". Pues bien, más allá del error inexcusable respecto a la naturaleza jurídica de la Compensación Económica –que nada de indemnizatorio tiene- el problema tributario se producía en aquellos casos en que dicha compensación tenía su origen en un acuerdo de los cónyuges al momento del divorcio. En esos casos, el SII, manipulando el núcleo de tipificación de las normas impositivas a través de una interpretación finalista y hasta económica, concluía que *"...no puede considerarse que la compensación económica acordada y definida por el acuerdo de las partes de que da cuenta del avenimiento o transacción ha sido "establecida por sentencia ejecutoriada", y por lo tanto, no puede calificársele como un ingreso no constitutivo de renta del artículo 17 N° 1 de la Ley de la Renta"*. Y entonces la gravaba con el impuesto correspondiente. No podía estar más desviada la hermenéutica del SII, al punto que, no sólo desnaturalizaba la institución de la Compensación Económica sino que además distorsionaba todo el sistema de tributación, pues, existiendo los mismos antecedentes y presupuestos legales, unas quedaban exentas de impuesto –por constituir “ingresos no renta”- y otras no. Tal fue el revuelo mediático que causó este “descriterio” del Servicio, que la intervención del legislador no tardó en llegar. Así, mediante la promulgación de la Ley N° 20.239, Diario Oficial de 8 de febrero de 2008, que libera del impuesto a la renta las compensaciones económicas originadas al término de un matrimonio, se puso fin al denominado “impuesto al divorcio” y al fallido intento recaudatorio del SII.

Ya hemos señalado que la interpretación en cuanto tal se condice con un proceso intelectual que busca desentrañar el sentido y finalidad verdaderos de lo interpretado. Específicamente, en la esfera jurídica ahora, tal conclusión es la misma.

En este orden de ideas, es claro que las normas tributarias tienen su propia finalidad, la que en ningún momento se agota en la recaudación fiscal, postulado que no resiste un examen serio y que se contrapone a los fines parafiscales de los tributos -entre otros- y al propio principio fundamental de capacidad contributiva, el que resulta tergiversado con la idea de una concepción puramente finalista en la hermenéutica fiscal. De hecho, y por paradójico que parezca, el más reciente apoyo a la teoría de la interpretación teleológica del Derecho tributario, surge justamente enarbolando el principio de capacidad contributiva como su fundamento, lo que resulta incompatible con el mismo, ya que, además de agotar su razón de ser a un mecanismo antielusivo, se olvida por estos postulados, su naturaleza principal: el ser un principio fundamental, garantista de los derechos de los contribuyente, los cuales deberán concurrir a la contribución fiscal, en la medida que corresponda a su capacidad patrimonial de hacerlo, y no en más. Heleno TAVEIRA es categórico al respecto: “Conocer la

realidad de un contribuyente, para identificar su efectiva capacidad económica, no tiene nada de interpretación finalista o económica; se trata de una auténtica interpretación jurídica, con las categorías y principios del Derecho tributario. Y de este modo, no puede traducirse la idea de finalidad si se desvirtúa la actuación administrativa en materia tributaria, que debe pautarse siempre *secundum legem* y nunca *praeter legem* o *contra legem*<sup>125</sup>.

La finalidad primaria de las normas fiscales debe ser, siempre, la constitución de obligaciones tributarias, y a ella debe referirse toda la interpretación, de acuerdo con los elementos de la ley. En este sentido, la noción de finalidad aplicada al Derecho tributario tiene que ser coherente con la noción de obligación tributaria, que surge con la realización del hecho jurídico impositivo, sin que exista concurso de voluntades (por ser una obligación *ex lege*), pero teniendo muy en cuenta su previsión legal de manera obligatoria.

No hay justificación para que quien aplica el Derecho, con la excusa de atender reclamaciones de una elevada magnitud, como es la de cumplir con el principio de capacidad contributiva, pretenda superar la legalidad o integrar el ordenamiento jurídico sin autorización legal. Simplemente no la hay.

### **5.3.- La interpretación extensiva del Derecho tributario: ¿Intervencionismo estatal?**

#### **5.3.1.- Premisa**

A lo largo de la historia del Derecho, son varios los ejemplos que nos demuestran la existencia de normas<sup>126</sup> legislativas –y, hasta constitucionales– que han regulado la actividad hermenéutica del intérprete<sup>127</sup>.

---

<sup>125</sup> TAVEIRA TORRES, Heleno. Ob. Cit.

<sup>126</sup> Cabe aquí recordar la clasificación que se hace de la interpretación en base a la existencia, en el ordenamiento jurídico, de reglas que la dirijan, así, se distinguen: Interpretación reglada de la Interpretación no reglada. En este punto se sostiene por el profesor Jesús Escandón Alomar que, sistemas jurídicos que no contemplen reglas de interpretación son inexistentes, es decir, todos los sistemas jurídicos son reglados, la diferencia se aprecia en relación a la intensidad de esa regulación, entonces, sería más apropiado hablar de *sistemas más reglados* y *sistemas menos reglados*, de acuerdo a dicha intensidad.

<sup>127</sup> Así, desde el Derecho Romano, cuando Justiniano advirtiera en el tercer prefacio del *Digesto*: «Quien ose urdir comentarios sobre nuestra compilación de leyes cometerá delito de falsedad, y las obras que compusiera serán aprehendidas y destruidas»; hasta nuestros días.

A través del recurso a las llamadas *reglas de interpretación e integración* u otras similares denominaciones, el Estado/gobierno “de turno” ha pretendido intervenir en el proceso interpretativo, sea restringiendo la capacidad hermenéutica de los intérpretes o, a la inversa, dotándolos de atribuciones exageradas a la hora de efectuar la labor de interpretación.

El derecho Tributario no ha quedado al margen de esta disyuntiva intervencionista, coexisten en nuestros tiempos órdenes jurídicos pautados en lo que a la actividad interpretativa se refiere, con aquellos exentos de estas reglas<sup>128</sup>.

Veremos, al concluir éste tópico, que en la actualidad nada justifica esta pretensión intervencionista del Estado en materia de interpretación de la norma jurídico tributaria, primordialmente, porque el Derecho tributario no dispone de una especificidad que autorice ningún privilegio hermenéutico en relación con otras ramas del Derecho<sup>129</sup>.

### 5.3.2.- Conceptualización

Hemos hecho referencia en el punto anterior a la existencia, en ciertos ordenamientos jurídicos, de reglas que pretenden dirigir la actividad hermenéutica del intérprete. Estas reglas las vamos encontrar en relación a varias clasificaciones de la actividad interpretativa, sin embargo, la que nos interesa es aquella que se realiza en atención a los resultados del proceso hermenéutico. Así, M.S GIANNINI, luego de constatar la admisión de la interpretación extensiva en el Derecho tributario y su aplicación en cantidad de casos, señala a este respecto: “Por lo demás, se ha dicho también que la interpretación extensiva es una figura técnica que hace referencia a los resultados de la operación interpretativa”<sup>130</sup>.

Atendiendo entonces a su resultado, o a *su extensión o alcance*, como señala el profesor Jesús ESCANDÓN A., la interpretación se clasifica en: a). Interpretación declarativa; b). Interpretación restrictiva; y c). Interpretación extensiva. Interpretación declarativa, llamada también “estricta”, es aquella que hace incluir en la norma exactamente los mismos casos a que ella se refiere, en su texto o letra, en una primera lectura. Interpretación restrictiva, es la que hace incluir en la norma menos casos que

<sup>128</sup> Un ejemplo, latinoamericano, de orden jurídico reglado es el Código Tributario Nacional brasileño. El caso contrario es el Código Tributario chileno, el que no contempla, de manera sistematizada, reglas de interpretación e integración que conduzcan la actividad interpretativa.

<sup>129</sup> En este sentido FERREIRO LAPATZA, J.J. *Curso de Derecho financiero español*. Editorial Marcial Pons, Madrid, 18ª ed., pp. 76.

<sup>130</sup> GIANNINI, M.S. “La interpretación y la integración de las leyes tributarias”. En *Hacienda Pública Española*, Instituto de Estudios Fiscales, N° 86, 1984, pp. 339.

aquellos a que, en su texto o letra, en una primera lectura pareciera referirse. Por último, interpretación extensiva es la que hace incluir en la norma interpretada un mayor número de casos que aquellos que en la primera lectura aparecen en su texto o letra. De manera que en esta interpretación se extiende el ámbito de casos de aplicación de la ley.

Para Horacio GARCÍA BELSUNCE, interpretar extensivamente una norma jurídica “significa ceñirse a ella, pero de acuerdo con sus propósitos, con sus fines, según la voluntad o intención del legislador, buscando desentrañar *la ratio legis* y llegar a una interpretación lógica y razonable”<sup>131</sup>.

Aunque no estamos totalmente de acuerdo con esta definición, rescatamos la finalidad atribuida -con la mejor de las voluntades- por su autor, es más, creemos que toda interpretación debe ser lógica y razonable, propendiendo, dentro de la juridicidad, a encontrar la *ratio legis* de la norma interpretada. Sin embargo, también creemos que esto no acontece en los hechos, menos aún en la esfera tributaria, en efecto, el intérprete, so pretexto de desentrañar la razón de ser de la norma interpretada, la desvirtúa, contraviniendo el mandato del legislador o, a lo menos, distorsionándolo.

Para nosotros, la interpretación extensiva, se manifiesta por medio de la intención del intérprete de ampliar el sentido de la norma más allá de una interpretación declarativa, literal o gramatical, con la finalidad de alcanzar situaciones o propiedades que, en una primera instancia, no se contendrían en el enunciado interpretado.

### 5.3.3.- Conclusiones y tendencias actuales

Existen, en la doctrina nacional y comparada, una serie de denominaciones para señalar formas de interpretación de las normas jurídicas que buscan determinar, por encima de la acepción terminológica de la letra de los textos, el alcance y sentido de las normas. Se habla así de interpretación *extensiva*, *de la voluntad del legislador*, *del espíritu de la ley*, *de la ratio legis*, *del fin de la ley*, incluso *teleológica*, etcétera. Si bien es cierto que no puede decirse que esas denominaciones importen conceptos sinónimos, no es menos cierto, que en el fondo, todas concurren a un fin común: siempre se busca la respuesta a una misma interrogante: *¿Qué quiso decir la ley?* -más allá de lo que está expresamente señalado-.

A primera vista podría parecer del todo conveniente conocer *el porqué* de la norma interpretada, es decir, su *ratio legis*. Y de hecho lo es, basta con recordar el concepto

---

<sup>131</sup> BELSUNCE GARCIA, Horacio. “La Interpretación de la Ley Tributaria”. En *Temas de Derecho Tributario*, 1ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, pp. 141.

mayormente pacífico que del proceso hermenéutico se tiene: “determinar el sentido y alcance de lo interpretado”. Empero, *¿debemos dar aplicación absoluta a dicha máxima, prescindiendo de todo límite a la hora de afrontar el proceso hermenéutico?* o por el contrario, *¿resulta imperioso tener en cuenta ciertos límites infranqueables, los cuales deben ser siempre respetados por el intérprete?* Sin duda esta última es nuestra posición.

Ahora y dentro del ámbito del Derecho tributario, principalmente en virtud del principio de legalidad, además de otras garantías, como la de indisponibilidad del patrimonio público, capacidad contributiva, igualdad ante la ley fiscal, igualdad en la repartición de las cargas públicas, no confiscatoriedad del tributo, etcétera, es válido hacerse una pregunta: *¿qué se puede esperar de una interpretación extensiva en materia tributaria en relación con la exigencia de tributos?* Quienes la defienden<sup>132</sup>, -bajo el ropaje que sea- lo hacen a favor de los derechos de la libertad, para privilegiar el espíritu constitucional y los valores que alberga la supuesta autonomía del Derecho tributario y su finalidad esencialmente económica y recaudatoria, donde cabría incluso la analogía.

Los que se resisten a ella<sup>133</sup> -entre los que nos encontramos- también lo hacen en nombre de límites constitucionales. Entienden que el intérprete, al recorrer el camino de su trabajo exegético, no puede actuar de manera arbitraria y desordenada, por el simple gusto de la retórica, por lo que debe circunscribirse a los límites constitucionales y hacer prevalecer los fines protegidos por el precepto interpretado.

En comparación con la interpretación económica, e inclusive con la teleológica, la hermenéutica extensiva, en ciertos casos, bien puede constituirse en una forma más grave de amenaza al Derecho tributario, porque el intérprete quedaría en absoluta libertad para decidir ir más allá de la ley, hasta donde ésta no ha llegado, con la única y vaga excusa de estar frente una norma “obscura, difusa o defectuosa”. Y pese a que se intente retrucarnos diciendo que el que acabamos de esbozar es un criterio puramente ideológico, el atentado al ordenamiento tributario se mantiene al acecho. El *funcionalismo*, la *finalidad* o la *razón* que debe llenar el tributo como recurso, no puede justificar, en aras de su realización, la aplicación de la norma a supuestos de

---

<sup>132</sup> R. SALEILLES, bajo el método de “*la evolución histórica*”, pp.145; GENY, bajo el método de “*la libre investigación científica*”, pp.145; GRIZIOTTI, bajo la forma de “*interpretación funcional*”, pp. 152; E BECKER, bajo la forma de “*interpretación económica del Derecho tributario*”; H. GARCÍA BELSUNCE, aún con sus meritorias observaciones, todos en BELSUNCE GARCIA, Horacio, Ob. Cit.; y M. S GIANNINI, Ob. cit.

<sup>133</sup> Apoyando y, apoyados a su vez, por el profesor H. TAVEIRA, Ob. Cit.

hecho no previstos en la misma, que equivaldrían a modificar, por vía de integración, el concepto de hecho imponible y por ende, el campo de aplicación de la ley.

Y si éste es nuestro parecer sobre el criterio extensivo, no va a ser diferente para el restrictivo, que tampoco puede aceptarse pacíficamente, a pesar de tratarse de una técnica que se emplea mucho en Derecho tributario. Ello pues, mucho mayores son las polémicas y los inconvenientes, que los eventuales beneficios, generados por cualquier forma de dirigismo en el proceso de interpretación, de manera que dicha práctica debe proscribirse del sistema jurídico<sup>134</sup>.

## 6.- CONCLUSIONES FINALES

Expuestas algunas de las peligrosas formas de interpretación de la norma jurídico tributaria y, aún cuando ya en el desarrollo de nuestro trabajo hemos venido sosteniendo el razonamiento por el cual dichas interpretaciones amenazan al mismo, corresponde ahora exponer nuestras conclusiones y determinar la aplicabilidad o no de estas interpretaciones en el ordenamiento tributario, lo que implica definir cuál es el alcance y eficacia que atribuimos a las mismas –si alguno tuviere-, y por último, proponer una forma de interpretación adecuada y ajustada al Derecho tributario, garantista de los principios fundamentales que lo informan.

Y estas son nuestras conclusiones:

- a) Superada la tesis de la supuesta autonomía del Derecho tributario, así como también la utilización apriorística de los aforismos *in dubio pro fisco* o *in dubio contra fisco*, se confirma que la interpretación de las normas de Derecho tributario ha de ser igual a la que se adopte para cualquier otra rama, salvo las diferencias principiológicas y los conceptos fundamentales que le sean propios. Vale en este punto lo señalado por Ricardo LOBO TORRES

---

<sup>134</sup> Para muchos, normalmente las leyes tributarias se orientan hacia una interpretación *literal* o *gramatical*. Como ejemplo, en los países anglosajones, de modo general y por paradójico que parezca, el principio vigente es el de que *la tributación sólo se puede basar en una legislación suficientemente precisa y de alcance claramente definido*, por lo que sus disposiciones deben interpretarse literalmente. En *Gran Bretaña*, los jueces y, sobre todo, la Administración tiene que usar la interpretación exclusivamente restrictiva, entendida de la forma literal. Y cuando se reclama el recurso al método teleológico, en una pretensión de perfeccionar la ley, tal actitud se considera una especie de “invasión” de los derechos del legislador. Lo mismo ocurre en los *Estados Unidos*, *Canadá* y *Nueva Zelanda*, que pretenden restringir al máximo la llamada interpretación *creativa* en el Derecho tributario.

cuando enuncia que: “La interpretación del Derecho tributario se subordina al *pluralismo metodológico*. No prevalece un único método”.

De manera que, en principio, todos los métodos son aptos, sin exclusiones y sin prioridades entre ellos, para la investigación del sentido y alcance de las normas jurídicas en general.

- b) Sin embargo, la ley tributaria, sin distinciones, debe encuadrarse dentro de aquellas que merecen una especial consideración, porque si bien no es una ley de excepción -por lo que no se justifica su interpretación restrictiva- responde a una peculiar exigencia: *nullum tributum et poena sine lege*, en virtud de la cual la norma no puede extenderse a otros supuestos no previstos en su texto.

El principio de legalidad como base de la imposición y las demás garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes, tantas veces reseñadas en nuestro estudio, son los límites infranqueables donde debe detenerse todo proceso interpretativo.

- c) A los efectos señalados en el punto anterior sostenemos que las interpretaciones mencionadas, al menos en una primera estación, son inadmisibles en la hermenéutica del Derecho tributario. Pues, en razón de la exigencia señalada en la letra anterior, no se puede extender el campo de aplicación de la ley tributaria bajo ningún respecto, y todas las formas interpretativas denunciadas tienen esa finalidad, inmediata o mediata, común: autorizan al intérprete a ir más allá del texto legal, desvirtuándolo y, en definitiva, contravienen principios fundamentales de esta rama del Derecho.
- d) Lo que se debe pretender con la interpretación, de cualquiera norma jurídica, es que ésta sea un mecanismo apto para asegurar los valores que la Constitución quiere garantizar. Este concepto fue el que primó en la Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Montevideo en octubre de 1956, cuando se dijo que: “la aplicación de las normas tributarias no puede afectar los derechos esenciales de la persona humana y las garantías de orden constitucional”.

En este sentido, reiteramos, no hay justificación alguna para que quien interprete y aplique el Derecho, con la excusa de atender a exigencias de un elevado rango, como es la de cumplir con el principio de capacidad contributiva, pretenda superar la legalidad o integrar el ordenamiento jurídico sin autorización legal, calificando los hechos jurídicos como imponibles cuando la ley no lo haya realizado, en una especie de búsqueda ciega y

ultranza de la verdad real, con un único propósito de índole recaudatorio, sin fundamento concreto que lo autorice.

Conocer la realidad de un contribuyente, para identificar su efectiva capacidad contributiva, no tiene nada de interpretación económica, finalista o extensiva, se trata de una auténtica interpretación jurídica, con las categorías y los principios del Derecho tributario.

- e) La posibilidad de que las interpretaciones finalista y extensiva, tuvieran algún grado de eficacia -y por ende, de aplicación- en el Derecho tributario, aunque remota, creemos que puede existir, pero sólo de forma reducida y complementaria a la interpretación *jurídica-constitucional*, nunca supliéndola ni menos excluyéndola. Sin embargo, creemos que hoy en día tal posibilidad requeriría de un examen acucioso y sumamente cauteloso de los términos en que ella podría implementarse, a la luz de los principios y garantías del orden tributario. Hacemos reserva de ello.

Respecto a la interpretación económica del Derecho tributario nos inclinamos por su absoluta inadmisibilidad. Es la certeza jurídica y el principio de legalidad como fuente única y exclusiva el tributo lo que nos lleva a sacrificar el principio financiero y admitir las consecuencias desfavorables para el fisco por el hecho de que esas formas o relaciones nuevas escapen al ámbito de la ley.

- f) Por último, queremos proponer un *modelo integral de interpretación e integración de la ley tributaria*<sup>135</sup>, por el cual la Administración y, en general, el intérprete de la norma tributaria, realice una labor hermenéutica apegada a la legalidad, a la justicia y a la equidad.

Dicho modelo implica que la interpretación de la ley tributaria debe empezar por la correcta elaboración de la misma por parte de los legisladores, aplicando la técnica legislativa.

---

<sup>135</sup> En este punto hemos seguido en parte los postulados de NAVA-RODRÌGUEZ, María-Angélica, En “Análisis de teorías, y criterios de interpretación de las disposiciones fiscales o tributarias”, *Revista Estudios Socio-Jurídicos*, 2010, 12 (1), pp. 49-70. Decimos “en parte”, pues, hemos hecho ciertas adecuaciones que, a nuestro humilde parecer, lo hacen más idóneo y plausible en nuestro derecho.

Por su parte el intérprete debe analizar los problemas lingüísticos y los métodos aplicables; debe considerar la hermenéutica fiscal, los principios de Adam Smith<sup>136</sup> aún vigentes, pero por sobre todo, debe dar primacía a los principios y garantías constitucionales de los tributos: legalidad, igualdad, proporcionalidad, capacidad contributiva y equidad; debe considerar también las excepciones y exenciones que las leyes tributarias consagran, para realizar la interpretación como un todo armónico.

El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo impuesto, quienes en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo que se refiere a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones autorizadas, plazos, época y lugar de pago, etcétera y lo que únicamente debe variar son las tarifas tributarias aplicables que deben ser acordes con la capacidad económica de cada contribuyente, a fin de respetar los principios de proporcionalidad y capacidad contributiva ya mencionados.

La equidad debe ser considerada como un principio supremo.

---

<sup>136</sup> En su obra “La Riqueza de las Naciones”, se indican los principios, considerados fundamentales por el autor, en relación a los impuestos. A saber: Principio de Justicia, Generalidad, Uniformidad del impuesto, Certidumbre, Comodidad y de Economía.

