

La Interpretación de la Ley Tributaria

Por JORGE STREETER

I. CONCEPTO Y FINALIDAD DE LA INTERPRETACION DE LA LEY

La doctrina jurídica nacional y la jurisprudencia de los Tribunales de Justicia definen en forma prácticamente unánime la interpretación de la ley como aquella operación que tiene por objeto fijar o determinar el sentido y alcance de un precepto legal. (1)

Esta descripción aparece, por lo demás, abonada por el uso que los artículos 19, 22 y 23 del Código Civil hacen de la voz "sentido" al referirse, precisamente, a las reglas sobre interpretación de la ley.

La ausencia de polémica en torno al concepto de interpretación explica por qué los tratadistas se detienen sólo brevemente en el tema, y por qué los mismos conceptos y reglas se repiten con muy pequeñas variaciones. Corrientemente se omite exponer el razonamiento que ha servido de base a la definición propuesta, ni se precisa cuál es la exacta significación de la operación intelectual en que consiste la interpretación o hermética legal.

Tal vez se deba a estas razones el que la polémica se suscite, no ya en torno al concepto y a los objetivos de la interpretación, sino sobre la importancia relativa y la primacía de los distintos métodos o elementos interpretativos. Son numerosas las sentencias de nuestros más altos Tribunales en que se sostiene la absoluta primacía del elemento gramatical de interpretación, pero no faltan otros fallos en que se postula la necesidad de emplear conjuntamente los elementos gramatical y lógico, o bien la utilización conjunta de todos los elementos que la ley contempla para estos efectos, sin reconocer

superioridad o primacía a unos sobre otros. (2)

La primera tarea de una monografía como la presente deberá ser, por lo tanto, hacerse cuestión de aquello que constituye su objeto propio. Sería vano el intento de examinar los problemas de la hermenéutica en el campo específico del Derecho Tributario, si antes no se analiza con cierto rigor cuál es el concepto y cuáles son los objetivos de la tarea interpretativa, referidos a la materia que nos ocupa.

Ha llegado a ser usual, al enfocar problemas en que se debaten conceptos y definiciones, recurrir al Diccionario de la Lengua para apreciar en qué medida el significado de las palabras del idioma arroja luz sobre la definición corrientemente aceptada. Sin negar la utilidad que puede prestar esta operación, cabe señalar que ella en ningún caso constituye un método científico, y la mejor prueba de ello nos la dá muy a menudo el propio Diccionario.

Según ese texto, interpretar es "explicar o declarar el sentido de una cosa, y principalmente el de textos faltos de claridad". La palabra "sentido", por su parte, es definida como "la significación cabal de una proposición o cláusula"; pero, no sin sorpresa, nos encontramos con que "significación" quiere decir "sentido de una palabra o frase". De esta manera, definiendo un concepto en función de otro, que a su vez se remite al primero, nos vemos envueltos en una petición de principio y nos hallamos tan faltos de conocimientos como al comenzar.

Las disciplinas jurídicas, a las que debemos necesariamente acudir para evitar disonancias metódicas, ofrecen

dos criterios de indagación para aclarar qué entendemos por interpretación de la ley. Uno fluye de la historia del pensamiento jurídico; el otro, del estudio formal de la norma jurídica. Es efectivo que éstas no son disciplinas jurídicas en el sentido más estricto del término, ya que una es histórica y la otra filosófica, pero, sin embargo, en ambas la reflexión versa sobre aquello que conocemos como Derecho, y de allí que su enfoque particular del tema abra perspectivas que legítimamente interesan al jurista en cuanto tal.

La historia de las ideas y de las instituciones jurídicas contiene, en todas las épocas, una respuesta a la interrogante que nos ocupa. La procedencia de la interpretación, sus finalidades y los métodos o reglas de que se vale para lograrlas han sido objeto del pensamiento y estudio de los hombres de derecho y se han vertido en leyes, sentencias y opiniones. Esta abundante y rica información presenta, sin embargo, una característica saliente. Numerosas teorías jurídicas han sido el resultado de estudiar el Derecho a través del prisma de otras disciplinas científicas. La filosofía, las ciencias exactas, la psicología y la sociología, entre otras, han dejado hondas huellas en el pensamiento de los juristas. De esta manera se ha temporalizado la reflexión jurídica, que ha pasado a ser un espejismo de lo que ha ocurrido en otras ramas del saber en periodos históricos determinados.

A modo de ejemplos, podemos señalar el concepto de ley postulado por la Ilustración y la importancia decisiva que se ha dado a la búsqueda de la intención del legislador en materia interpretativa.

En su obra capital, "Del Espíritu de las Leyes", Montesquieu concibe las leyes como aquellas relaciones necesarias que derivan de la naturaleza de las cosas. En este sentido, continúa, todos los seres tienen sus leyes: la Divinidad, el mundo material, las inteligencias superiores, las bestias y el hombre. Expresa que "la ley, en general, es la razón humana, en tanto que gobierna todos los pueblos de la tierra; y las leyes políticas y civiles de cada nación

no deben ser sino casos particulares de aplicación de esta razón humano". (3)

En esta misma corriente de pensamiento, el jurista Portalis decía que "el Derecho es la razón universal, la suprema razón, fundada en la naturaleza misma de las cosas". (4)

Con razón, pues, ha observado Sebastián Soler que "según el pensamiento iusnaturalista de la Ilustración, existe la posibilidad de construir un sistema jurídico deducido totalmente de principios necesarios, sin más presupuesto que la existencia de un Dios infinitamente sabio, infinitamente justo e infinitamente bueno". (5) Esta concepción del Derecho debe más a las ciencias exactas que a las consideraciones jurídicas. El concepto unitario de ley se supone válido tanto para las llamadas leyes naturales, que describen relaciones causales entre fenómenos, cuanto para las normas, que no describen nada, sino que prescriben una conducta humana. El Derecho, en este transcurso ideológico, pasa a ser una ciencia descriptiva, ya que la ley recoge las relaciones necesarias e inmutables que la razón descubre entre los hombres. La labor del jurista debe limitarse a explicar la ley o el código, en los que se creía muchas veces haber recogido y fijado en forma definitiva la esencia del Derecho.

Otro ejemplo nos lo proporciona lo que se ha llamado la búsqueda de la intención del legislador. Sosteniéndose que el precepto legal contiene un orden, un mandato, éste, según se dice, no ha podido sino provenir de una voluntad y de un razonamiento de una persona históricamente determinada: el legislador. Para conocer la ley, por tanto, se tenía como imprescindible aprehender el pensamiento que inspiró al legislador y reconstruir los motivos que lo llevaron a redactar la ley en cierta forma. A tales excesos se llegó en esta materia que el estudio sistemático de las normas cedió lugar al estudio erudito y pormenorizado de los antecedentes legislativos y hasta de los libros que estaban en la biblioteca del legislador y en los que éste pudiera haberse inspirado. No es de extrañar que así fue-

ra, si se aprecia el paralelo que se hace entre el mandato legal y aquel otro, psicológicamente motivado, que emana de un individuo. A la voluntad individual se apareja la voluntad del legislador, a la intención del hombre, la del autor del precepto legal. Es una intención fáctica, determinada claramente en el espacio y en el tiempo. (6)

Estos postulados, que hemos reseñado brevemente a vía ejemplar, se plantean como jurídicos, pero han sido tomados de disciplinas ajenas al Derecho y resultan, como no podía ser de otro modo, en descripciones de la herméutica que adolecen de los mismos errores de técnica jurídica que descubren sus fundamentos. En un caso, se llegó a proscribir la labor interpretativa; en el otro, se reemplazó el conocimiento del sistema jurídico por la búsqueda de la intención de un hombre o de un cuerpo legislador. (7)

Sebastián Soler ha captado con singular éxito lo que en forma más rudimentaria hemos señalado en los párrafos anteriores. "Con la aparición del "legislador", la teoría de la interpretación, austera, impersonal y objetiva, fue perdiendo terreno, y el campo fue conquistado por un sistema de explicación de las leyes, alimentado por fuentes extralegales, compuesto de análisis de hechos y circunstancias históricas contemporáneas del legislador, cuyos procesos mentales debían ser reconstruidos por el intérprete como medio supremo de explicación de la ley. La evolución, en cierto sentido, fue muy Siglo XIX: la psicología desplazó a la lógica; la sociología, al derecho". (8)

Por importante que sea estudiar el desarrollo del concepto de interpretación dentro de la historia de las ideas jurídicas, su utilización como criterio de análisis estará siempre limitada por la influencia de factores extralegales, temporales y muchas veces superados. El estudio histórico es un criterio o antecedente valioso, pero no definitivo, que contribuye más a evitar errores ya cometidos que a señalar el camino de una solución.

Por cierto que no pretendemos desligar nuestro razonamiento acerca de la

interpretación de toda conexión con la idea del Derecho, lo que no sólo sería imposible, sino absurdo. Pero sí debemos fundamentarnos en aquél enfoque del Derecho que prescindiera de consideraciones que le son ajenas y que lo sitúe en su verdadera posición dentro del vasto campo de los conocimientos humanos. La teoría jurídica contemporánea ha reaccionado saludablemente frente a la influencia de los factores extraños al Derecho, y tiende a describir las bases lógicas del sistema jurídico y a conocer los elementos que componen aquello que es peculiar del Derecho: la norma jurídica. El desarrollo de la teoría de la norma escapa del ámbito de esta monografía, por lo que nos limitaremos a exponer el esquema de las normas jurídicas en cuanto este esquema nos permita explicar en qué consiste la interpretación de la ley.

La teoría en que nos fundaremos no se refiere al contenido del Derecho, sino que a la forma, a la estructura particular de la proposición que se califica como jurídica. Frente a la posición que podríamos llamar finalista, y que conceptúa al Derecho en función de los fines que se dice éste tiene, como lograr el bien común, y que decide en función de estos fines si una norma es o no jurídica, la teoría que exponemos atiende a la forma de la proposición en sí, a la particular manera en que se manifiesta el mandato legal: si se trata de una proposición normativa que reúne los caracteres de juridicidad y validez, estamos frente a una norma jurídica, sin que tenga especial importancia su contenido específico. (9)

Las normas jurídicas, a diferencia de otras proposiciones normativas, tales como los juicios normativos de valor, sociales y morales, se caracterizan por la imputación de una consecuencia a un antecedente determinado. El sujeto respecto del cual concurren ciertas circunstancias contenidas en la propia norma, debe observar la conducta que ésta le exige, bajo apercibimiento de que en caso de incumplimiento la autoridad competente deberá aplicarle una sanción. "El deber ser de la norma jurídica consiste únicamente en la exigen-

cía de que alguien obre o deje de obrar de alguna manera, bajo apercibimiento de una determinada consecuencia o sanción". (10)

La proposición jurídica contiene, en rigor, dos normas: una, conocida como la norma secundaria, que contiene una exigencia de conducta referida a un sujeto determinado; la otra, denominada norma primaria, que dispone que la autoridad debe sancionar el incumplimiento. Así, toda norma jurídica está referida a otras con las que forma un *todo sistemático* inescindible. "En rigor, no hay normas jurídicas aisladas, esto es proposiciones que tengan sentido jurídico por sí mismas: lo jurídico de una norma resulta de su pertenencia a un orden o sistema de normas jurídicas". (11)

De lo anterior podemos desprender el siguiente esquema de la estructura lógica de la proposición de derecho:

"Si A es, debe ser B y si no-B es, debe ser S"
donde:

"A" representa una determinada circunstancia espacio temporal, referida a un sujeto pasivo;

"B" indica la prestación obligatoria en favor de un sujeto activo;

"no-B" es la ausencia de prestación o incumplimiento, y

"S" constituye la sanción con que se apercibe al sujeto pasivo.

Desde que toda norma jurídica debe responder a la construcción lógica expuesta, el conocimiento de la misma consistirá en aprehender intelectualmente el exacto contenido de todos y cada uno de los elementos señalados. Conocer una norma, en otras palabras, significa dar respuesta a diversas interrogantes.

1) ¿Quién es el sujeto pasivo y bajo cuáles circunstancias queda obligado?

2) ¿Cuál es la prestación o conducta que se le exige y en favor de quién?

3) ¿Cuándo se entiende que hay incumplimiento?

4) ¿En qué consiste la sanción, qué autoridad es la llamada a aplicarla, y cuáles son los procedimientos fijados para ello?

La norma jurídico tributaria responde, evidentemente, al mismo esquema lógico, ya que de lo contrario no cabría calificarla como una norma de derecho. Por lo mismo es indispensable precisar en qué forma se presentan en la norma tributaria los diversos elementos que hemos indicado, para apreciar de qué manera es posible calificar a una norma como tributaria. Este análisis debemos referirlo tanto a la norma primaria como a la secundaria.

Las características de la norma primaria en materia de Derecho Tributario dependen de la organización política, constitucional, administrativa y financiera de una nación. Sin necesidad de ahondar mayormente en el tema, aparecen como posibles diversas alternativas de sanciones, autoridades y procedimientos. La sanción puede consistir en el pago de intereses penales, en la imposición de multas o de clausuras, en la aplicación de penas corporales, etc., sin perjuicio del derecho que asiste al sujeto activo de la relación tributaria, Estado u otro ente público, para exigir el cumplimiento forzado de la obligación. Las autoridades llamadas a conocer del asunto y a aplicar las sanciones que fueren procedentes pueden ser los Tribunales Ordinario de Justicia, o bien Tribunales Administrativos, Especiales y hasta los propios órganos de la Administración financiera del Estado. Varían, también, los procedimientos a que se sujeta el ejercicio de la potestad fiscalizadora y sancionadora del ente público acreedor del tributo.

Nos parece, en consecuencia, que ninguno de los elementos que integran la norma primaria permite calificar una proposición jurídica como tributaria. Ni el contenido de la sanción, ni las autoridades llamadas a aplicarla, ni los procedimientos estatuidos con esta finalidad bastan para distinguir la norma tributaria de otras normas, de diferente naturaleza, que conforman el

ordenamiento jurídico. Cualquiera de estos elementos puede ser común a diferentes especies de normas. Cualquiera disposición puede modificarlos, aún sustancialmente, y de hecho así ocurre frecuentemente por razones de fiscalización tributaria, sin que por ello se vea afectada la obligación tributaria propiamente tal.

En su esencia, el interés penal que debe pagar el contribuyente moroso no se diferencia del que los particulares puedan estipular en un contrato. Los delitos tributarios son, y resulta redundante destacarlo, esencialmente delitos que deben analizarse básicamente en función de los principios del Derecho Penal. Cuando hablamos de intereses o de delitos tributarios lo hacemos con tanta, o con tan poca, propiedad como si nos refiriéramos a intereses o delitos civiles, comerciales, o de otra índole.

Si bien ninguno de los elementos de la norma primaria nos permite tipificar la proposición jurídico tributaria, ello no disminuye en nada su importancia dentro del sistema legal financiero. Un sistema tributario orgánico no puede concebirse sin una regulación acuciosa de las sanciones, de los tribunales y de los procedimientos. El Código Tributario Chileno, a través de casi todo su articulado, se ocupa precisamente de estas materias.

Entonces, si la norma tributaria puede concebirse como distinta de otras normas que integran el género de lo jurídico, la diferencia específica debemos encontrarla en la llamada norma secundaria, o sea aquella que establece la conducta o prestación que un sujeto debe a otro, supuestas ciertas circunstancias. Anotábamos anteriormente que la norma secundaria contiene la mención de dos sujetos, uno activo y otro pasivo; de una prestación dada, y de las circunstancias fácticas que determinan el nacimiento de la obligación a la vida del derecho.

La prestación fundamental que imponen las normas tributarias, y de la que deriva su nombre esta rama del Derecho, es el pago del tributo, impuesto a contribución.

Schmölders define el impuesto como "una contribución coactiva sin derecho a contraprestación". Las definiciones postuladas por otros tratadistas responden a estas mismas notas fundamentales, las que son aceptadas por la jurisprudencia y por las autoridades impositivas nacionales. (12)

La Excma. Corte Suprema ha aceptado la definición del impuesto en forma prácticamente idéntica, al señalar que "impuesto es una exacción pública exigida a los particulares por ley, en forma coactiva y permanente, destinada a cumplir una de las finalidades del Estado, y sin que se ofrezca al contribuyente compensación o beneficio inmediato adecuado al tributo exigido". (13)

Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos acoge el mismo concepto expuesto por la doctrina, y en función de él ha decidido cuándo una norma es o no tributaria. (14)

Una contribución en favor del Estado o de otros entes público puede ser exigida de muchas formas, de las cuales sólo una admite el calificativo de jurídica; aquella en la cual la facultad de exigir la contribución y los hechos que originan la obligación de pagarla están contemplados en la ley. Este principio de legalidad, consagrado en forma casi universal, está expresamente contemplado en nuestra Constitución Política. El artículo 10 N° 9 de la Carta Fundamental asegura a todos los habitantes de la República "la igual repartición de los impuestos y contribuciones, en proporción de los haberes o en la progresión o forma que fije la ley" y agrega que "sólo por ley pueden imponerse contribuciones directas o indirectas y, sin su especial autorización, es prohibido a toda autoridad del Estado y a todo individuo imponerlas, aunque sea bajo pretexto precario, en forma voluntaria, o de cualquier otra clase". En consonancia con esta disposición, el artículo 44 N° 1 del mismo texto constitucional establece que "sólo en virtud de una ley se puede: ... imponer contribuciones de cualquier clase o naturaleza, suprimir las existentes, señalar en caso necesario su repartimiento entre las provincias o co-

munas, y determinar su proporcionalidad o progresión”.

El alcance del principio de la legalidad en materia tributaria ha sido acertadamente expuesto por el ilustre tributarista argentino, profesor Dino Jarach. Expresa el profesor Jarach que “Decir que no debe existir tributo sin ley, significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por lo tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley la que debe definir los hechos imponible, la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y es también la ley la que debe definir este monto”. (15)

Esta prestación que llamamos impuesto o contribución es el contenido propio de la norma tributaria, en forma tal que estaremos frente a una proposición perteneciente a esta rama del Derecho cuando la norma contiene una prestación de esta naturaleza o se relaciona en forma inmediata con ella.

Hemos visto, sin embargo, que el contenido de la norma tributaria no se agota con la mención de la prestación. El impuesto es debido al Estado o al ente público en cuyo favor se ha establecido por un sujeto que se encuentra en una situación dada. El impuesto es, por lo tanto, un elemento de una relación jurídica específica a la que se denomina la relación jurídico tributaria.

“La tipificación de los supuestos en los cuales el impuesto es exigible, de las personas obligadas al pago, de su importe y de los modos y forma en que es determinado y recaudado, constituyen el contenido de disposiciones imperativas, que en la organización del Estado moderno obligan tanto a la Administración, como a los que a ella se encuentran sometidos. De estas normas

nacen derechos y obligaciones de los que son titulares la Administración y los contribuyentes, y que en su conjunto constituyen la relación jurídico tributaria”. (16)

La norma secundaria de una disposición tributaria contiene una relación obligacional en la que dos sujetos se encuentran vinculados, por disposición de la ley, al producirse el supuesto de que depende el nacimiento de la pretensión fiscal. Bien observa Giannini que las normas tributarias son “las que regulan la relación jurídico tributaria desde su origen hasta su realización”. (17)

Es imperativo referirse, aunque sea someramente, a los diversos elementos que conforman la relación jurídico tributaria contenida en la norma impositiva, ya que es el conocimiento de ellos lo que persigue el intérprete al desentrañar el sentido o significación de la norma. Parecería lógico comenzar el estudio de la relación jurídico tributaria con el análisis de los sujetos de la obligación, para estudiar a continuación el contenido de la prestación. Sin embargo, no procederemos así, ya que la misma ley supedita el nacimiento de la relación jurídico tributaria a la verificación de un supuesto de carácter fáctico, el que pasa a ocupar una posición medular en la teoría del Derecho Tributario.

“Como relación jurídica, y de carácter obligatorio, la relación jurídica tributaria es una relación entre sujetos y, por tanto, parece obvio comenzar su examen estudiando al sujeto activo, por un lado, y al o los sujetos pasivos, por el otro; el primero, titular del crédito tributario, y el segundo o segundos, titulares de la deuda o la responsabilidad en materia fiscal. Sin embargo, no estoy de acuerdo con este sistema de tratar la materia: los sujetos activos y pasivos no son el elemento primario de la relación jurídica tributaria, sino la consecuencia del hecho jurídico que da origen a esta relación.” La relación jurídica tributaria es una relación obligatoria ex lege, es decir, que nace de la ley, y como todas las relaciones obligatorias que nacen de la ley necesita,

para surgir concretamente, que se verifique un hecho jurídico, o sea, un hecho previsto y definido en todos sus términos por la ley cuya verificación efectiva o concreta, produce efectos jurídicos, es decir da origen a esa obligación". (18)

Este supuesto fáctico, que reviste tal importancia en el Derecho Tributario, es el llamado hecho imponible, hecho gravado o hecho generador del impuesto, que se define como "el hecho, hipotéticamente previsto en la norma que genera, al realizarse, la obligación tributaria". (19)

El hecho imponible o gravado incluye dos aspectos o presupuestos: uno, de carácter objetivo, que consiste en una circunstancia dada; el otro, de naturaleza subjetiva, consistente en una relación o vinculación que debe existir entre ese supuesto y algún sujeto pasivo quien, en virtud de realizarse concretamente el supuesto objetivo, queda obligado a una prestación en beneficio fiscal. Estos dos aspectos del hecho imponible configuran una sola realidad jurídica de la que dependen el nacimiento de la pretensión fiscal y la determinación de un contribuyente responsable. (20)

Los presupuestos objetivos del hecho imponible son eminentemente variables, a pesar de lo cual es posible elaborar clasificaciones comprensivas de los presupuestos de mayor importancia. Sainz de Bujanda ha propuesto la siguiente clasificación:

- 1º) Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificados por las normas tributarias, y transformados, consiguientemente, en figuras jurídicas dotadas de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo;
- 2º) Un acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho Privado o por otro sector del ordenamiento positivo, y transformado en "hecho" imponible por obra de la ley tributaria;
- 3º) El estado, calidad o situación de una persona;

4º) La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de una actividad específicamente jurídica, y

5º) La mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas, sin que a ella se adicione acto jurídico alguno del titular. (21)

Cifándose a un esquema semejante, los hermanos Fernández Provoste clasifican estos presupuestos u objetividades tributarias, como las denominan, en cuatro grupos, a saber:

- A) Objetividad personal, consistente en la simple calidad de la persona;
- B) Objetividad patrimonial, es decir, la existencia de derechos sobre bienes singulares o sobre patrimonios;
- C) Objetividades jurídicas, constituidas por alguna institución jurídica regulada por cualquier rama del Derecho, excluido el Derecho Tributario, y
- D) Objetividad de los hechos tributarios, que comprendería la ocurrencia de algún hecho o la realización de algún acto al que la sola ley tributaria atribuye un efecto jurídico. (22)

Conviene destacar desde ya que estos presupuestos u objetividades constituyen todos, sin excepción, realidades jurídicas. Es el Derecho que las tipifica y las regula, y el efecto que producen es netamente jurídico, ya que dan lugar al nacimiento de una obligación. Todas las objetividades, aún aquellas que no tienen una regulación positiva sino en el propio derecho tributario, no sólo son susceptibles de analizarse jurídicamente, sino que es el deber del jurista hacerlo en esta forma. Es el análisis jurídico de estos presupuestos el que interesa al Derecho y negar su posibilidad, sea respecto de todos o de algunos de ellos, importa negarles la calidad de hechos jurídicos, de situaciones que interesen al Derecho. (23)

El supuesto subjetivo del hecho imponible es la vinculación que existe

entre la objetividad contemplada por la ley tributaria y el sujeto pasivo de cuyo cargo surge una obligación impositiva. Cuál sea exactamente esta relación, en cada tributo particular, es materia a la que no cabe dar respuesta de tipo general, sino que ella fluye del estudio del tributo en cuestión. El sujeto pasivo puede ser el titular de un determinado bien o patrimonio, o la persona que percibe o devengue un ingreso; o una de las partes en una convención o contrato, etc. En ciertos tributos parece dificultoso determinar esta relación o presupuesto subjetivo. Se ha llegado a decir que ciertos impuestos no afectan a un sujeto pasivo, a un contribuyente, sino a un bien, y que la pretensión fiscal se dirige sobre este bien, sin consideración a ninguna persona en particular. Este análisis es, evidentemente, erróneo, ya que desconoce que el impuesto se debe en virtud de un vínculo obligacional, y que el sujeto pasivo de la obligación será siempre una persona natural o jurídica, y nunca un bien, que no puede tener sino calidad de elemento material dentro de la obligación. Pero sí es efectivo que la redacción de ciertos preceptos legales no es lo suficientemente clara a este respecto, por cuanto prácticamente todo el impuesto se regla en función de una objetividad material. En estos casos corresponde al intérprete determinar con exactitud cual es la relación que debe existir entre la objetividad gravada y la persona que resulte ser el sujeto pasivo de la obligación tributaria. (24)

El estudio del hecho imponible y de sus presupuesto esclarece las notas o elementos fundamentales de la obligación tributaria, es decir las circunstancias cuya verificación se asocia el nacimiento de la obligación y los sujetos que en su virtud quedan vinculados. Pero el impuesto es fundamentalmente una prestación, consistente en el pago de una suma de dinero, por lo que la ley debe determinar las reglas para cuantificar la realidad imponible, para determinar el monto del impuesto, y la forma y oportunidad en que éste debe pagarse. Además, el Derecho Tributario estatuye otras obligaciones, accesorias a la de

pagar el impuesto, tales como las de efectuar declaraciones, inscribirse en registros especiales, efectuar retenciones, etc., varias de las cuales ni siquiera afectan al contribuyente, sino a un tercero. La determinación del monto del impuesto depende fundamentalmente de dos elementos definidos por la ley tributaria: la base imponible y el tipo de gravamen que sobre ella se aplica.

La base imponible es una magnitud a la que se refiere, o sobre la cual se aplica, el tipo de gravamen previsto por la ley. El tipo de gravamen, a su vez, consiste generalmente en un porcentaje fijo o variable que se aplica sobre la base imponible, o bien en una cantidad determinada que debe ser satisfecha por cada unidad a la que se refiere el tributo. Los gravámenes porcentuales son los más extendidos, ya que los encontramos en los impuestos sobre la renta, sobre las ganancias de capital, sobre las transferencias y transmisiones de riqueza, etc. Los gravámenes en cantidades determinadas por cada unidad contemplada en el impuesto, en cambio, son corrientemente los tributos de timbres y estampillas que gravan las tramitaciones judiciales y administrativas.

Es preciso no confundir la base imponible con el presupuesto objetivo del hecho generador del impuesto. Si bien la base imponible contiene siempre una valoración monetaria relacionada con la objetividad tributaria, en diversas oportunidades ella no constituye la cuantificación de esta objetividad. La base imponible no es siempre, como parecen afirmarlos los hermanos Fernández Provooste, la extensión monetaria, cuantitativa, del hecho imponible. En numerosos casos, la ley tributaria se limita a establecer un gravamen de tipo fijo, independiente de toda consideración económica que pueda afectar al hecho imponible. Así, por ejemplo, el impuesto que grava la emisión de un pasaporte o el otorgamiento de un testamento se establece en una suma determinada, ya que es imposible cuantificar los presupuesto que originan el tributo. Es efectivo, sin embargo, que en numerosos tributos, especialmente aquellos que gravan la renta, la base imponible se

confunde prácticamente con el hecho imponible, pero esta coincidencia no autoriza para asimilar ambos conceptos. (25)

Desprendemos de los párrafos anteriores que los antecedentes de mayor importancia en el estudio y comprensión de la norma tributaria son los siguientes:

- 1º) El hecho imponible, en sus presupuestos objetivo y subjetivo;
- 2º) La determinación de los sujetos de la obligación;
- 3º) La determinación del objeto de la prestación impositiva, es decir del monto del impuesto, en función de la base imponible y del tipo de gravamen que le es aplicable;

4º) Los modos de extinguir la obligación tributaria, especialmente la oportunidad y forma del pago, y

5º) Las obligaciones accesorias contenidas en la ley.

Si este es el contenido de la norma tributaria, el sentido o significación de la misma debe emanar del conocimiento de cada uno de los elementos mencionados. Interpretar la ley es conocerla, o como lo dice el artículo primero del Código Civil, es saber lo que ella manda, a quien lo manda y bajo cuales circunstancias. Interpretar la ley es fijar el sentido de la norma jurídica, entendiéndose como sentido de la proposición el contenido del mandato jurídico que ella prescribe, en todos sus extremos. Más brevemente, interpretar la ley tributaria consiste en conocer los elementos de una relación jurídico tributaria definida por la ley.

-
- (1) Esta definición de la interpretación de la ley ha sido recogida, con prácticamente los mismos términos, por Alessandri, *Derecho Civil*, 1er. Año. Pág. 45; Pescio, *Manual de Derecho Civil*, Tomo I. Pág. 224; Claro Solar, *Derecho Civil Chileno y Comparado*, Tomo I. Pág. 129; Vodanovic, *Curso de Derecho Civil*, Tomo I, Pág. 191, y Paulino Alfonso, *De la Interpretación de la ley*, Pág. 9.
Ver, además, fallo de la Excma. Corte Suprema de 8 de Noviembre de 1961 (R. t. LVIII, Sec. 3º Pág. 94).
 - (2) La primacía del elemento gramatical, en forma de excluir a los demás elementos interpretativos, ha sido formulada por la Excma. Corte Suprema de los siguientes fallos: 7 de Septiembre de 1949 (R. XLVII, Sec. 1º, Pág. 7); 7 de Agosto de 1964 (Fallos del Mes Nº 69, Pág. 173); 8 de Septiembre de 1965 (Fallos del Mes Nº 82, Pág. 197); 8 de Octubre de 1965 (Fallos del Mes Nº 83, Pág. 233).
El empleo conjunto de los elementos gramatical y lógico es postulado, en el fallo de 8 de Noviembre de 1961, ya citado; y en un interesantísimo fallo de 23 de Junio de 1959, la Excma. Corte Suprema concluye que el intérprete debe emplear los cuatro elementos interpretativos conjuntamente. (R. LVI, Sec. 1º Pág. 207).
 - (3) Montesquieu, *De L'Esprit des Lois*, I, 3.
 - (4) Citado por Laurent, *Droit Civil Français*, Tomo I, Pág. 50, segunda edición, Bruselas, 1876.
 - (5) Sebastián Soler, *Interpretación de la Ley*, Pág. 17.
 - (6) Soler, op. cit., Pág. 19, analiza con agudeza esta temporalización e inmovilización del Derecho. "Al proceso inmovilizador contribuyó, según decimos, otro hecho característico de la época, al que hemos llamado monopolio interpretativo. La llana aplicación del precepto eius est interpretari no habría arrojado los resultados que produjo, si no hubiese aparecido simultáneamente la figura de un legislador real, de carne y hueso, dotado de pensamientos, sentimientos, ideas y hasta un modo de expresión reales y conocidos no solamente por la vía de los propios textos legales. Aquí llegamos al tema que realmente ha caracterizado a toda la escuela de la exégesis, y gravitado mucho más allá de sus propias fronteras, incluso en el pensamiento de juristas que combatieran esa escuela, según veremos. El núcleo consiste en creer que el objeto buscado por el proceso interpretativo no es una cierta voluntad objetiva contenida en la ley misma, sino la llamada voluntad del legislador. El proceso interpretativo no venía a constituir una respuesta al interrogante: ¿qué dice, en definitiva, la ley? sino

- que la pregunta vendría formulada de este otro modo: ¿qué quiso decir, realmente, el legislador?"
- (7) Analizando el verdadero sentido de la expresión "voluntad del legislador", que en el fondo no es sino la voluntad de la misma ley, Radbruch expone lo siguiente: "No son los legisladores los autores de la ley; la voluntad del legislador no es la voluntad colectiva de los que participan en la legislación, sino más bien la voluntad del Estado. El Estado, sin embargo, no habla por las manifestaciones personales de los participantes en la producción de la ley, sino por la ley misma". Agrega el mismo autor que esta voluntad no es un medio de interpretación, sino el resultado de ésta. Añade que "justamente por eso es posible afirmar como voluntad del legislador lo que nunca existió conscientemente en la voluntad del autor de la ley. El intérprete puede entender la ley mejor de lo que la entendieron sus creadores y la ley puede ser mucho más inteligente que su autor— es más, tiene que ser más inteligente que su autor". Gustav Radbruch, "Filosofía del Derecho", Págs. 147 y 148.
- (8) Soler, op. cit., Pág. 9.
- (9) La concepción del Derecho en función de su finalidad o contenido específico ha sido recogida entre nosotros por el profesor Jorge I. Hubner, quien define Derecho como "el conjunto de normas y decisiones destinadas a regir la conducta humana en orden al bien común". ("Filosofía del Derecho", Pág. 204). El profesor Jorge Millas, en cambio, concibe el Derecho como un ordenamiento normativo que debe ser analizado y definido en función de la propia norma, sin hacer mención de los fines que supuestamente el Derecho debe cumplir.
- (10) Jorge Millas, "Filosofía del Derecho", Pág. 119.
- (11) *Ibid.*, Pág. 128.
- (12) Günter Schmölders, "Teoría General del Impuesto", Pág. 55. Giannini señala que el impuesto es una "prestación pecuniaria que un ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y en la forma establecida en la ley, con el objeto de conseguir un ingreso". A. D. Giannini, "Instituciones de Derecho Tributario", Pág. 46. Para Blumenstein el impuesto constituye una "prestación en dinero que el Estado o un ente territorial de carácter público por aquél establecido, obtiene de los individuos a él sometidos, en virtud de su soberanía, para la provisión de fondos con que hacer frente a su presupuesto financiero". Definición citada y analizada por J. J. Perulles, "La relación jurídico tributaria", Págs. 4 y siguientes. Para el profesor Manuel Matus, el impuesto es "la cantidad de dinero que el Estado exige de las economías privadas, en uso de su poder coercitivo, sin proporcionarle al contribuyente, en el momento del pago, un servicio o prestación individual y destinado a financiar los egresos del Estado". Manuel Matus, "Finanzas Públicas", Pág. 135. Los hermanos Faúndez Provoste incurren en una confusión, a nuestro entender, al definir el tributo como "un vínculo jurídico cuya fuente mediata es la ley, que nace con motivo de ocurrir los hechos o situaciones que en la misma ley se designan, y en cuya virtud, personas determinadas, deben entregar al Estado u otro ente público ciertas sumas de dinero también determinadas, para la satisfacción de las necesidades colectivas". (Principios de Derecho Tributario, Pág. 30). Esta definición es, más propiamente, la de la relación jurídico tributaria. Esta constituye, en rigor, un vínculo de carácter obligatorio, mientras que el tributo debe ser equiparado a la prestación del deudor.
- (13) Corte Suprema, 7 de Diciembre de 1964 en RDJ-LXI-1^o-421.
- (14) Véanse los Oficios 4044, de 22 de Abril de 1963; y 1644, de 18 de Febrero de 1960, publicados en el Boletín del Servicio de Impuestos Internos, ediciones de Junio de 1963, Pág. 3516, y de Febrero de 1960, Pág. 2134, respectivamente.
- (15) Dino Jarach, "Curso Superior de Derecho Tributario", Pág. 99. Sobre el principio de legalidad, pueden consultarse: Fernández Provoste, op. cit., Págs. 69 y siguientes; Sergio Carvallo, "Fundamentos Económicos de la Legislación Tributaria Chilena", Págs. 193 y siguientes; Narciso Amorós, "Derecho Tributario", Págs. 119 y siguientes; Fernando Sainz de Bujanda, "El Derecho, Instrumento de Política Tributaria" y "Principios Constitucionales Financieros", trabajos publicados en las Semanas de Derecho Financiero, Tomo VI, Págs. 193 y siguientes, y Tomo II, Págs. 87 y siguientes.
- (16) Perulles, op. cit., Pág. 10.
- (17) Giannini, op. cit., Pág. 7.
- (18) Jarach, op. cit., Pág. 170. Véase, también, Fernando Sainz de Bujanda, "Análisis Jurídico del Hecho Imponible", Pág. 774, en la que el ilustre autor español sostiene que "el estudio de la relación jurídica tributaria material ha de hacerse partiendo del presupuesto de hecho, ya que todos los elementos sustanciales de la

expresada relación —es decir, los que explican el nacimiento y el contenido del débito tributario y los que determinan las personas que asumen respecto a él una posición deudora o acreedora— sólo pueden llegar a conocerse científicamente si se arranca del concepto de hecho imponible, y no de otro cualquiera de los que integran la teoría del Derecho Tributario material”.

- (19) Sainz de Bujanda, “Análisis Jurídico del Hecho Imponible”, publicado en la Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, N^o 60, 61 y 62; Pág. 794. Además de este importantísimo estudio sobre el tema del hecho imponible, deben también consultarse: del mismo Sainz de Bujanda, “El nacimiento de la obligación tributaria”, publicada en la Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, N^o 58 y 59; Jarach, op. cit., Págs. 175 y siguientes; Giannini, op. cit., Págs. 141 y siguientes; Amorós, op. cit., Págs. 257 y siguientes; Fernández Provoste, op. cit., Págs. 93 y siguientes; Perulles, op. cit., Págs. 171 y siguientes.
- Es indiscutible la importancia del hecho imponible dentro del Derecho Tributario. Se ha señalado, y con razón, que las más importantes instituciones y conceptos del Derecho Tributario reconocen su punto de partida en la noción de hecho imponible. Pueden señalarse los siguientes: 1^o) Fijar el momento en que nace la relación jurídico tributaria, 2^o) Determinar la individualización del sujeto pasivo, 3^o) Determinar los casos de evasión, 4^o) Fijar los criterios fundamentales para la calificación de los hechos y para la interpretación de la norma, 5^o) Clasificar los impuestos con criterio jurídico, etc.
- (20) Perulles, op. cit., Pág. 32; Giannini, op. cit., Pág. 141.
- (21) Sainz de Bujanda, “Análisis Jurídico del Hecho Imponible”, Pág. 845.
- (22) Fernández Provoste, op. cit., Págs. 107-117.
- (23) Sainz de Bujanda insiste repetidamente en este tema, ya que es corriente que los autores distingan algunos hechos imponibles que constituirían realidades jurídicas de otros que serían realidades económicas o simples hechos.
- Así, por ejemplo, se ha señalado que “la situación de hecho a que se vincula el impuesto, al igual que la relación entre aquella y el sujeto pasivo, puede consistir en un estado de cosas o en un acontecimiento puramente material o económico, o bien puede revestir la forma de una relación jurídica”. Giannini, op. cit., Pág. 142.
- “El hecho imponible tiene, en todo caso, naturaleza jurídica, sin que esta proposición pueda verse alterada por la circunstancia de que el elemento material del hecho consista, unas veces, en supuestos económicos configurados como hechos imponibles por el legislador tributario y otras en relaciones o negocios jurídicos, a los que el propio legislador atribuye la expresada condición de hechos imponibles. Cabe, en suma, hacer múltiples clasificaciones de los elementos materiales de los hechos imponibles, y, dentro de esta órbita —es decir, en la disección del hecho imponible—, distinguir los presupuestos cuyo elemento material consiste, fundamentalmente, en una situación económica, que no aparece prefigurada como negocio jurídico, y que, por tanto, sólo emergen a la superficie jurídica por obra de normas tributarias, de aquellos otros, en los que, por el contrario, el substrato económico que quiere someterse a imposición ya ha sido modelado previamente como negocio jurídico y en los que, en consecuencia, las normas tributarias vienen a construir una realidad jurídica sobre otra que ya tenía este carácter, aunque en esfera distinta a la tributaria. Pero sea cual fuera la índole del elemento material del hecho imponible, éste, en cuanto tal, tiene siempre naturaleza jurídica; más concretamente: es siempre una realidad jurídico-tributaria”.
- Sainz de Bujanda, op. cit., Págs. 358-359.
- (24) Puede anotarse la diferencia entre una disposición como el Art. 3^o de la Ley de Impuesto a la Renta, que señala que toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen; con disposiciones como el Art. 1^o de la Ley N^o 4.174 que simplemente señala que se establece un impuesto a los bienes raíces o la Ley sobre Impuesto a los Fósforos y Cerillas, que en todo su articulado no contiene ninguna norma sobre el sujeto pasivo del tributo. En la Ley de Impuesto a la Renta, la misma ley determina quien es el contribuyente; en la Ley de Impuesto Territorial, aparece que el responsable del pago es quien tenga el inmueble a cualquier título, salvo ciertos casos de excepción; y del contexto de la última ley citada se desprende que el tributo afecta a los fabricantes

o importadores de las especies afectas. Es decir, que frente a todo tributo existe un sujeto pasivo individualizado expresamente o susceptible de serlo.

- (25) Los elementos cuantitativos de la obligación tributaria revisten especial interés. Sobre el particular pueden consultarse: Fernando Vicente-Arche, "Elementos Cuantitativos de la obligación tributaria", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Nº 60, Págs. 923 y siguientes; Perulles op. cit., Págs. 180 y siguientes; Fernández Provoste, op. cit., Págs. 319 y siguientes .

II. CRITERIOS ESPECIALES DE INTERPRETACION

El desenvolvimiento del pensamiento jurídico tributario presenta diversas teorías que, en una u otra forma, han postulado que la norma tributaria debe interpretarse según criterios especiales. Estas teorías reconocen su origen en la creencia que la ley tributaria tiene una naturaleza diferente a la de las leyes comunes.

La filosofía jurídica de la Ilustración prohibía al juez interpretar la ley y reservaba esta tarea al legislador, única autoridad a la que se reconocía competencia para aclarar el sentido de los textos por él dictados. Como la ley era concebida en la forma de una relación necesaria, derivada de la propia naturaleza de los seres, al intelecto humano, y al juez en este caso, sólo le cabía descubrirla y aplicarla, ya que la ley se imponía a la razón como caracteres de firmeza y necesidad. Montesquieu señalaba que mientras más se aproximaba el sistema de gobierno al ideal republicano, menor era la discreción judicial, y que toda interpretación no era sino dejar amplia cabida a la arbitrariedad propia de los gobiernos despóticos. Escribía que "en el gobierno republicano es de la naturaleza de la constitución que los jueces se ajusten a la letra de la ley. La ley no pueda interpretarse contra ningún ciudadano, cuando se trata de sus bienes, de su honra y de su vida". (1)

Si bien esta teoría ha sido hoy totalmente abandonada, y carece de importancia, algunas de sus variantes, más sutiles por cierto, han gozado de mayor favor en la doctrina y la jurisprudencia.

A ellas nos referimos en los párrafos que siguen.

1. La ley clara no debe ser interpretada:

Se ha repetido a menudo que no procede interpretar la ley que es clara. Pescio sostiene que "si la ley es clara, debe ser aplicada al asunto sin contemplación ni vacilación alguna. En consecuencia, la verdad es que, en tales casos, no cabe hacer interpretación de ningún género; se trata simplemente, de aplicar una regla legal a un caso concreto". (2)

Creemos que los conceptos transcritos adolecen de un error de nota, cual es creer que la claridad de una disposición puede ser previa a la interpretación, cuando es en verdad el resultado de ella. La labor interpretativa puede ser más o menos compleja, puede exigir del intérprete una mayor o menor acuciosidad, pero en realidad, nunca se podrá prescindir de ella. Una ley es clara cuando se conoce el mandato insito en la norma, cuando se ha aprehendido el sentido de la prescripción, y éste es, precisamente, el resultado de la operación hermenéutica. Savigny ha captado en forma muy clara esta necesidad de interpretar siempre la ley. "Lo que tenemos que efectuar es un acto intelectual, acto a menudo muy sencillo, pero que sin embargo es una tarea científica, principio y fundamento de la ciencia del derecho. Ya he hablado de la ciencia como un elemento que concurre a la formación del derecho; la considero aquí bajo una faz distinta, como aprehendiendo el derecho colocado frente a ella, el derecho que ella no ha elaborado, y traduciéndolo". (3)

dolo a la conciencia del hombre con caracteres precisos. Esta operación intelectual tiene por objeto conocer la ley en su verdad; en otros términos, la ley, sujeta al criterio de nuestra inteligencia, debe aparecernos como verdadera. Esta operación es indispensable para toda aplicación de la ley a la vida real; y es sobre esta característica de necesidad constante que se funda su legitimidad". (3)

Jarach sostiene, en algunos párrafos de su "Curso Superior de Derecho Tributario", una posición que creemos acertado incluir en este apartado. Fundamentándola, el profesor argentino razona del siguiente modo:

"Este Art. (el Art. 13° de la Ley Nº 11.683 de la República Argentina) parece referirse a la interpretación del hecho imponible y no a la de la ley tributaria. Sin embargo, desentrañar el significado de los hechos imposables es, precisamente, el fin de la interpretación de la ley fiscal.

No debe olvidarse, en efecto, que al lado de los hechos imposables abstractos, definidos por la ley, están las circunstancias concretas que se verifican en la realidad y que de hecho estarán sometidas al gravamen.

¿Qué significa interpretar la ley? Significa que buscamos encuadrar los hechos que se verifican en la realidad dentro de la previsión abstracta de la definición que ha dado el legislador. Cuando éste define un hecho imponible, da un determinado conjunto de conceptos, y nosotros debemos, a través de ellos, valorar los hechos de la realidad.

Entonces, la interpretación de la ley es siempre la interpretación de los hechos que caen bajo el alcance de la ley. Se trata de interpretar cual es el hecho que se ha verificado en la realidad, para ver si coincide o no con el concepto del hecho imponible definido abstractamente.

La interpretación no es nunca la de la letra de la ley; la ley no tiene interpretación. Lo que es objeto de la in-

terpretación es, precisamente, la realidad, no el texto legal". (4)

En síntesis, para el autor citado la ley no es susceptible de interpretación, suponiéndosela siempre clara y conocida. Lo que interesa al intérprete es el conocimiento exacto de los hechos que se verifican en la realidad, para encuadrarlos dentro de la definición legal del hecho imponible.

El profesor Jarach pertenece a una corriente del pensamiento jurídico tributario contemporáneo para la cual reviste especial importancia conocer los aspectos económicos del hecho imponible, con desmedro, no deseado por cierto, de los aspectos jurídicos propiamente tales. En las líneas citadas precedentemente, puede apreciarse en que forma su preocupación por la consideración económica del hecho imponible lo lleva a afirmar que la médula de la interpretación consiste en conocer los hechos reales, lo que, como sostiene en su obra, debe hacerse según la calificación que estos hechos merezcan en atención a su realidad económica.

Confunde en realidad, este ilustre autor, tres aspectos del problema, que deben ser separados nítidamente so pena de caer en ambigüedades y contradicciones de todo orden. En primer lugar, el conocimiento de los hechos es una labor de constatación que efectúa el intérprete, referida sólo a determinar si la verificación de tal o cual circunstancia se ha acreditado en forma legal, según los medios de prueba aceptados por la legislación. Una vez acreditados cuales han sido los hechos reales, es decir que Pedro dio a Juan una cosa y recibió en cambio una suma de dinero, por ejemplo, es necesario proceder a la calificación de tales hechos, es decir determinar su naturaleza jurídica y, en consecuencia, los efectos que ellos producen. Por último, y ésta es la tarea propia del intérprete, se debe interpretar o conocer la ley.

No es efectivo que la ley no se interprete, y que sólo quepa interpretar la realidad. Ello sólo ha podido afirmarse confundiendo lo que es calificar los hechos con lo que constituye la her-

menéutica. Una cosa es, y éste es el problema propio de la interpretación, dilucidar si un texto legal grava con impuesto la compraventa, o si también cae bajo su órbita el contrato de permuta. Otra muy diferente es determinar si las circunstancias que se han acreditado legalmente en el curso de la causa configuran o no el contrato que el derecho define como compraventa o si, por el contrario, se trata de una permuta o de otra convención.

La distinción formulada entre interpretación y calificación no se debe a un prurito de cientifismo o de bizantinismo. Ella responde a la naturaleza misma de la actividad del jurista, preocupado siempre de relacionar la ley con los hechos, la norma y las circunstancias abstractas que contempla, con la verificación real de estos supuestos. Es más, estas dos operaciones, conceptualmente distintas, pero que tienden a la misma finalidad, cual es aplicar la ley, son inseparables. Es inútil calificar un hecho si, desde antes, no se conoce el sentido de la ley en la cual se pretende encuadrar el hecho. ¿Qué importancia puede tener el decidir si un hecho tiene tal o cuál naturaleza jurídica, si no se sabe, además, en qué medida esto tiene interés para decidir el caso, desde que se ignora lo que la ley, en verdad, grava?

El supuesto en que descansa la tesis de Jarach es que la ley se conoce sin necesidad de interpretación, pero hemos visto que ello no es efectivo, que la interpretación es siempre la operación que arroja luz sobre el mandato normativo. Tampoco es correcto afirmar que la tarea interpretativa pueda reducirse sólo a conocer los supuestos del hecho imponible. En la norma tributaria se contemplan otros elementos que deben ser conocidas, ya que sólo el conocimiento acabado de una disposición permite aplicarla.

La finalidad de la hermenéutica es obtener claridad en lo que respecta a la norma considerada en sí misma y en relación con las demás del ordenamiento jurídico. La calificación, por otra parte, permite aprehender la naturaleza jurídica de los hechos. Con-

fundir ambas operaciones, y sacrificar una en aras de la otra, sólo produce perturbaciones lógicas entre los diversos momentos de la aplicación de la ley, y están a la vista sus nefastos resultados teóricos y prácticos.

2. In dubio contra Fiscum:

Un texto de Modestino ha servido de fundamento a la tesis que propugna que, en caso de duda, la ley tributaria debe ser interpretada en contra del Fisco. (5)

En abono de esta tesis, se han dado tres argumentos principales:

- a) El carácter supuestamente odioso de las leyes tributarias;
- b) El impuesto se debe al Estado en virtud de una vinculación contractual que existiría entre el Fisco y el contribuyente, por lo que, como en toda convención, sus términos deben interpretarse contra el acreedor, y
- c) Las dudas que pudieren presentarse en la interpretación de la ley tributaria se deben a la culpa del Estado, del que ha emanado la ley oscura o controvertida, por lo que esta culpa libera al contribuyente. (6)

Estos argumentos no resisten el menor análisis y, lo que es peor, el supuesto mismo del criterio en análisis constituye una verdadera monstruosidad jurídica. Veámoslos suscintamente.

Mucho se ha especulado en torno al carácter pretendidamente odioso de las leyes tributarias, para fundar en él hipótesis sobre la naturaleza de estas normas, que serían distintas a las demás. Si bien nos referiremos a la materia más adelante, baste por ahora señalar que, aunque fuera efectivo este carácter odioso, ello no permite sostener la interpretación en favor del contribuyente. Lo favorable u odioso de una disposición, dice el Art. 23º del Código Civil, no se tomará en cuenta para ampliar o restringir su interpretación.

En segundo término, la relación tributaria no es el resultado de una convención celebrada entre el Fisco y el contribuyente, sino que el impuesto es una prestación exigida por el Estado en virtud de su soberanía. Nada más lejos de una prestación convencional que el tributo, que por su naturaleza misma es una prestación impuesta por la ley.

Por último, debemos hacer mención del supuesto en que descansa todo este postulado y que es recogido en parte por el tercer argumento que se da en su apoyo, es decir, que puede aplicarse la ley cuando el juez duda sobre qué es lo que la misma prescribe. Jarach ha refutado enérgicamente este error. "Es un error jurídico afirmar que, en el caso de duda sobre el alcance o el significado de una norma tributaria, debe estarse en favor del contribuyente. A mi juicio, esto es un despropósito jurídico. En caso de duda acerca de la interpretación, el juez, el intérprete, tiene que extremar las medidas para extraer el significado de la ley. El juez que se quede en la duda frente al significado de la ley tiene que sacarse la toga y abandonar su sitial, porque carece de la competencia que debe tener todo juez, que no debe denegar la justicia so pretexto de que la letra de la ley no le resulta clara. El juez no debe tener dudas, en el momento de juzgar, sobre el significado de la ley. Puede tenerlas durante el estudio del caso, pero en el momento de la decisión debe haber llegado al convencimiento sobre el significado de la ley y aplicarla de acuerdo al que las reglas de hermenéutica, que están en sus manos, le permiten alcanzar, sin liberar al presunto deudor simplemente porque no logra desentrañar el sentido de la norma". (7)

El intérprete y, sobre todo, el juez que pretendan aplicar la ley sobre cuyo sentido les caben dudas, no sólo están violando las más elementales reglas de corrección intelectual y funcionaria, sino que ni siquiera están aplicando el derecho. Si no conocen bien la ley, mal pueden aplicarla, y en vez de ella seguramente aplican su propio criterio, apartado de las normas legales, de-

jando abierta la ancha puerta de la ignorancia a la arbitrariedad y la controversia.

Si bien el criterio *In dubio contra Fiscum* debe ser categóricamente rechazado en cuanto se refiere a la duda sobre el sentido de la ley, puede tener un alcance justificado si se limita, no ya a la interpretación de la ley, sino a la duda sobre la efectiva verificación de los hechos mismos. Si las pruebas allegadas, incluyendo las presunciones legales, no son concluyentes para dar por establecido los supuestos del hecho imponible, es decir si no se ha probado legalmente el presupuesto mismo de la obligación tributaria, el juez debe abstenerse de condenar al contribuyente. Si la prueba producida es ambigua, confusa o insuficiente, es legítimo dudar sobre el hecho mismo, y dado que sin la verificación de éste no nace la obligación, es también legítimo absolver al deudor por falta de prueba fehaciente del nacimiento de la relación tributaria.

3. *In dubio pro Fiscum*:

Si bien este criterio ha tenido una difusión notablemente menor que su opuesto, ello no ha obstado para que se sostenga que, en caso de duda, la ley tributaria debe interpretarse en favor del Fisco. Mantellini, defendiendo este criterio, argumentaba que el tributo era votado para satisfacer las necesidades del Estado, y que si la ley se interpretara, en caso de duda, a favor de un contribuyente, esta interpretación perjudicaría a otro que tendría que pagar lo que a aquél no se le exigió. Mediante la aplicación de este principio interpretativo se perseguía mantener la igual distribución de las cargas tributarias y, sobre todo, defender la supremacía del interés estatal sobre el interés individual. (8)

Es evidente que la objeción fundamental en contra del principio "*In dubio pro Fiscum*" ha de ser idéntica a la formulada contra el criterio contrario. La duda no dispensa de la obligación de interpretar, sino que realza aún más la función del intérprete, quien

debe extremar los medios para extraer el sentido del precepto legal.

Tampoco puede darse a este criterio el alcance meramente fáctico, que consideramos posible atribuir al "In dubio contra Fiscum". La obligación del contribuyente frente al Fisco surge a la vida del derecho cuando se realiza el supuesto de hecho previsto en la norma. Sólo la concurrencia de ambos elementos, a saber, norma tributaria y presupuesto de hecho, es apta para generar la relación jurídico tributaria. Si no se ha probado con claridad que se ha verificado el presupuesto fáctico, significa que la obligación no ha podido nacer a la vida del derecho y, por ende, la pretensión del Fisco carece de fundamento jurídico. (9)

4. La interpretación literal y la interpretación restrictiva de las disposiciones tributarias

Se entiende por interpretación literal aquél criterio que acepta como único método interpretativo para desentrañar el sentido de las normas tributarias, el estudio gramatical o de la letra del precepto, es decir que el verdadero sentido de la ley sería aquél que emana de la aplicación al texto legal de las reglas semánticas y sintácticas del idioma. Quienes participan de esta posición no estiman aplicables, en materia tributaria, los demás métodos consagrados en la legislación o propuestos por la doctrina.

Si bien el análisis de los supuestos de esta tesis se contiene en otra parte de este trabajo, debemos exponer aquí los fundamentos que se han dado, y que son, en esencia, los mismos con que se postula la interpretación estricta o restrictiva de las normas impositivas.

Al decir que la interpretación en materia tributaria debe ser restrictiva, se significa que no puede darse al sentido de la ley un alcance más amplio que el que fluye del sentido de la letra. En el fondo, cuando se habla de interpretación literal o estricta lo que se desea es proscribir la analogía y la interpretación extensiva. (10)

Para apreciar el alcance de estos criterios con más exactitud es necesario hacer un paralelo entre la analogía y la interpretación.

La analogía propiamente tal no es un método de interpretación sino de integración del sistema normativo. El juez no puede excusarse de fallar una contienda sometida a su conocimiento, so pretexto de que la ley no regula expresamente la situación sobre la cual debe decidir. La ley le ordena, en consecuencia, que a falta de ley expresa decida de acuerdo con los principios generales del derecho y la equidad natural. El juez que así procede, en el ejercicio de la función jurisdiccional, no está en verdad interpretando ninguna disposición legal, sino que está creando una norma nueva para decidir un caso. Está integrando el sistema normativo. Es evidente que esta actividad de creación normativa no queda entregada al arbitrio judicial, ya que para proceder conforme a derecho el juez debe inspirarse en los principios rectores del sistema legal y de la equidad, extraídos de materias que guardan semejanza o relación con la que le ocupa.

La integración analógica, sin embargo, tiene límites impuestos por el propio sistema jurídico. En el caso del Derecho Tributario, encontramos estos límites en las disposiciones constitucionales que impiden exigir contribuciones no establecidas en la ley. La ley es la única fuente del Derecho Tributario, en cuanto se refiere al establecimiento de impuestos y contribuciones. Sólo a la ley le corresponde definir los hechos imposables, establecer las relaciones que determinan quien es el sujeto pasivo, definir si el sujeto activo será el Estado u otro ente público, fijar la base imponible y el tipo de gravamen que determina el monto de la obligación, etc. A ninguna autoridad administrativa o judicial le es permitido crear impuestos, arrogándose la facultad de imponerlos de acuerdo a la equidad o los principios del Derecho, para los casos en que la ley no los establece.

Es principio generalmente aceptado en el Derecho Tributario, basado en los

textos constitucionales respectivos, que la integración analógica no puede jamás crear tributos ni sus elementos fundamentales.

Así considerada la analogía, se observa la diferencia fundamental que la separa de la interpretación. Esta se refiere siempre a conocer el sentido de una norma preexistente, válidamente incorporada al sistema jurídico. Aquélla, en cambio, no pretende conocer una ley ya promulgada, sino crear una norma nueva. La analogía debe clasificarse entre las fuentes de producción o de generación de las normas jurídicas, mientras que la interpretación es un medio de aprehender el significado de una norma ya generada con anterioridad.

Lo que así aparece suficientemente claro, se confunde lamentablemente cuando se relaciona la analogía con la interpretación que se ha dado en llamar extensiva.

Hemos insistido repetidamente que la hermenéutica tiene por objeto declarar, dar a conocer, el sentido de una proposición jurídica, el contenido de la prescripción legal. Toda interpretación es, por esencia, declarativa de ese algo que es el sentido de la ley.

Si relacionamos el fruto de la interpretación, sentido de la ley, como uno de los presupuestos de la misma, dictado literal del precepto, podemos concluir que esta relación puede ser de tres tipos diferentes:

a) Se dice que la interpretación es declarativa, cuando el sentido y alcance de la misma coincide con aquél que fluye del dictado de la letra del precepto.

b) La interpretación es restrictiva en aquellos casos en que el verdadero alcance del precepto tiene una amplitud menor que la que aparece de la letra de la ley. Sería el caso, por ejemplo, de una norma que gravara las convenciones, pero que, una vez interpretada y analizada esta disposición, apareciera que la voz convención no está tomada en su sentido propio sino, por ejemplo, en el de contrato o, reduciendo

do más aún su alcance, en el sentido de contrato a título oneroso.

c) Usamos la expresión, interpretación extensiva, por último, para referirnos a aquélla que nos da como resultado un alcance de la ley mayor que el que da a entender la sola lectura del tenor literal. La ley puede, por ejemplo, hacer mención del propietario de un bien, como beneficiario de una exención o como sujeto de un tributo, pero podemos haber concluido que esta voz no sólo incluye al titular del derecho de propiedad, sino que se extiende también al titular de otros derechos reales o aún al mero tenedor.

La interpretación, que en sí es siempre declarativa, puede ser extensiva, restrictiva o declarativa en relación con el dictado de la letra. La hermenéutica busca el sentido de la ley y no el de la letra de ella, que por oscuridad, impropiedad en el uso del lenguaje o de los conceptos jurídicos, o por una deficiente técnica legislativa, puede no reflejar con exactitud el mandato legal.

Recalquemos, también, que interpretación restrictiva e interpretación extensiva de la norma tributaria no son sinónimos de interpretación en contra o en favor del Fisco. La interpretación extensiva de las exenciones será, normalmente, a favor del contribuyente; y la interpretación restrictiva de ellas, a favor del Fisco.

Los criterios de interpretación que analizamos disponen que es inaceptable la interpretación extensiva de las normas tributarias, por lo que el sentido del precepto no podrá exceder del dictado de su tenor literal. En un párrafo que adolece de cierta confusión entre la interpretación restrictiva y la interpretación contra el Fisco, pero que es revelador del criterio en examen, Larraz afirma que "en los casos de suficiencia literal del precepto no se podrán hacer, a instancia y en beneficio del Fisco y en contra del contribuyente de buena fe, aplicaciones correctoras del dictado de la letra". (11)

Estos criterios se fundamentan en dos órdenes de argumentos, cuyos análisis revela la fragilidad conceptual en que

se asientan postulados que, como éstos, han sido y para muchos siguen siendo, verdades incommovibles. Se arguye, en primer lugar, que el Derecho Tributario es excepcional, y que por ende debe interpretarse restrictivamente. Se dice, también, que las disposiciones tributarias son odiosas, lo que también llevaría ineludiblemente a su mérito jurídico de estos argumentos.

El sistema jurídico es, por definición, una unidad sistemática. Esto no quiere decir que se caracterice por la uniformidad absoluta en la regimentación de las situaciones de la realidad, sino que implica, más bien, la consideración de las circunstancias espacio-temporales desde diversos puntos de vista. Cada uno de estos enfoques se extiende a determinados aspectos de la realidad, cuya significación jurídica más acabada se extiende ante nosotros cuando aprehendemos el sistema en su totalidad.

Es así, como se ha clasificado el derecho, desde el punto de vista de la mayor o menor generalidad de sus normas, en derecho común, derechos especiales y disposiciones singulares o de excepción.

Las normas que integran el derecho común son aquéllas que regulan la generalidad de las situaciones, sin especial consideración a los sujetos ni al objeto particular de una relación jurídica determinada. (12)

Las normas que integran el derecho común pueden resultar injustas o imperfectas para regir situaciones determinadas, sea por la naturaleza especial de la relación jurídica de que se trata, sea por consideraciones particulares que se relacionan con los sujetos o con el objeto de ella. El derecho no pretende violentar la realidad, y por eso no sujeta a las mismas reglas situaciones que exigen prescripciones diferentes con el fin de permitir el desenvolvimiento de las conductas humanas dentro de cauces idóneos y adecuados. Aparece así, el conjunto de los derechos llamados especiales o particulares, cuyas normas rigen determinadas categorías de personas o de objetos. Mes-

sineo ha observado que las normas especiales "son las establecidas en consideración a las particulares exigencias de disciplina jurídica de determinados conjuntos de sujetos o de cosas, o de determinadas conjuntos de relaciones o de actividades". (13) Agrega el mismo autor que "estas normas, en cuanto se refieren a determinadas categorías de personas o de cosas o de relaciones o de actividades, pueden constituir un verdadero y propio derecho especial y asumir importancia de rama autónoma del Derecho". (14)

Es importante recalcar esta última observación. Las normas que integran un derecho especial pueden constituir una rama del Derecho, ya que respecto de ellas concurre el requisito esencial para que sean objeto de un estudio científico especial: son normas que regulan una cierta generalidad, que si bien no está referida a todo el ordenamiento jurídico, abarca, sin embargo una importante esfera del mismo. No sólo el género es objeto de conocimiento científico, sino que también la especie. Lo que escapa de toda posibilidad de construir un conjunto de conocimientos de naturaleza científica, es sólo el individuo considerado en cuanto tal.

Frente al Derecho Común y a los Derechos Especiales se sitúan las normas singulares o de excepción, caracterizadas por regular una situación individual en una forma que se contrapone al régimen de aplicación general. En la opinión de Barassi, estas normas se presentan en contradicción con las directrices fundamentales del ordenamiento jurídico, lo que se explica porque tales normas "protegen intereses especiales de individuos o relaciones determinadas que para su más eficaz tutela hacen necesario el sacrificio de la ratio iuris". (15)

¿Cómo cabe el Derecho Tributario en esta clasificación tripartita? No constituye, y nos parece evidente que es así, el derecho común, ya que su objeto no es reglamentar la generalidad de los sujetos o de las cosas. Pero si creemos que él cabe perfectamente dentro de la categoría especial o particular, en atención al contenido y a las característi-

cas de la relación jurídico tributaria que esta rama del derecho regula. Hemos visto que esta relación especial presenta rasgos distintivos en lo que se refiere a la prestación o impuesto, a los presupuestos del nacimiento de la obligación y a los sujetos. En suma, es un tratamiento y regulación orgánica de toda un área de las relaciones jurídicas, es un sistema de normas establecidas en consideración a las características peculiares de una relación entre el Fisco y el contribuyente. (16)

Los argumentos que se han dado para sostener lo contrario, esto es que el Derecho Tributario es por su naturaleza excepcional, pueden sintetizarse en los dos siguientes:

a) El Derecho Tributario es elaborado por el Estado en su propio beneficio y, por lo tanto, no está de acuerdo con la conciencia colectiva, sino con los intereses y las ideas de las clases dirigentes, y

b) La libertad es la condición natural del hombre y, en consecuencia, toda norma que le imponga restricciones es de naturaleza excepcional. El Derecho Tributario, que establece una obligación legal en favor del Estado, limita la libertad de contratación y restringe el ejercicio del derecho de propiedad. (17)

Estos razonamientos no son de carácter jurídico y, lo que es más grave, su formulación parece obedecer a la idea de que esta materia no es susceptible de ser analizada según los principios y las técnicas del Derecho. Lo que así se postula no es otra cosa que los supuestos fundamentos sociológicos, filosóficos y políticos de la libertad personal y del ejercicio de la soberanía. Es totalmente efectivo que el derecho positivo no se gesta en un vacío, sino que su generación y desenvolvimiento están formados por factores históricos, ideológicos, sociológicos y muchos otros. Sin embargo, con toda la importancia que tienen, estos factores no pasan de ser elementos externos al derecho mismo. La norma válidamente promulgada o estatuida no sólo se independiza de las consideraciones que ha-

yan podido influir en su creación, sino que pasa a integrarse en un sistema que puede y debe ser analizado en función de los principios que le son propios. La norma, en tanto que jurídica, no se estudia ni analiza en función de su bondad o maldad, de su conveniencia o inconveniencia, por mucho que, desde puntos de vistas extra jurídicos quepa hacer tales reflexiones. Ninguna ley puede explicarse en forma satisfactoria, en cuanto tal ley, con criterios tales como "es bueno pagar los impuestos, y es incorrecto el evadirlos". La ley tributaria, y la ley en general, no concibe la bondad o maldad de esta conducta, sino que se limita a prescribirla, y a apercebir al infractor con una sanción.

El derecho positivo chileno, y el de prácticamente todas las naciones, reglamenta minuciosamente la formación de la ley. La ley que llega a ser promulgada, después de observarse todos los trámites estatuidos para su creación, no expresa la voluntad ni las ideas de una clase ni de un grupo de presión. Ella declara la voluntad soberana, como también lo señala el Art. primero del Código Civil. Al decir, es consecuencia, que la ley tributaria es excepcional porque representa la voluntad de la clase dirigente, se le hace un reproche sociológico o político, que puede ser justificado o erróneo, pero jurídicamente no se ha dicho nada.

El segundo argumento, que hace consistir el carácter excepcional del Derecho Tributario en que éste restringiría la libertad y atentaría contra la propiedad, remonta sus antecedentes a la filosofía política de la Ilustración y a los postulados liberales sobre la función del Estado. Si la libertad se concibe como la ausencia de toda vinculación obligacional, y sobre todo de los vínculos obligatorios en que no ha intervenido expresamente la voluntad del sujeto, no sólo el Derecho Tributario sería excepcional, sino que ésta sería la característica de todo el ordenamiento jurídico. Mientras se pensó que la propiedad era la garantía de la libertad, no era tampoco extraño que se sostuviera que prácticamente toda nor-

ma atentaba contra este derecho cuasi sagrado.

La obligación tributaria, siendo una obligación legal, están rodeada de las máximas garantías de legalidad y seguridad. No se trata de una obligación que exista en virtud de la mera voluntad fiscal, sino en virtud de la voluntad de la ley, a cuyo imperio están sometidos tanto el Fisco acreedor como el contribuyente deudor. La generación legal de la obligación tributaria implica también la garantía de que ella no puede violar las garantías constitucionales, llámense ellas libertad individual, libertad de ejercer cualquiera industria o trabajo, o protección de la propiedad. Es la propia Constitución Política la que armoniza el ejercicio de la soberanía financiera con el desenvolvimiento de todos los derechos que ella misma garantiza a todos los habitantes de la República.

No podemos olvidar que toda norma jurídica impone una conducta al súbdito, aún aquéllas que reconocidamente se consideran como normas de derecho común. Esta imposición de conducta es la característica esencial de toda norma de derecho y, por ello no puede postularse como la diferencia que existiría entre una norma y otra.

“Sostener todavía hoy que las leyes tributarias limitan la libertad o los derechos humanos, es contrario a todo el espíritu del Estado Constitucional e inclusive a las normas expresas de la Constitución que, mediante las garantías apropiadas que hemos estudiado,

limitan el poder fiscal para evitar que éste afecte los derechos individuales. Lo cual significa que las leyes, en cuanto no afecten estas garantías, no son violatorias ni del derecho de propiedad ni de la libertad individual”.

No es dable seguir sosteniendo, casi con majadería, que el Derecho Tributario es excepcional y es odioso a la conciencia colectiva, sin dar más razones para ello que argumentos extra jurídicos de dudosa actualidad. Es preciso reconocer, con todos sus alcances y efectos prácticos, que la ley tributaria y la obligación impositiva no son el fruto de la coacción fiscal ni de la codicia del Estado, sino que la ley, a la que deben someterse por igual el Estado y el contribuyente. ()

Los diversos criterios apriorísticos de interpretación en materia tributaria, que hemos venido analizando, están fundados en graves errores que, de aplicarse a otras ramas del Derecho en la forma que se aplican al Tributario, producirían el derrumbe de todo el ordenamiento jurídico.

La naturaleza de la ley tributaria no es ni puede ser radicalmente diferente de la naturaleza de otras normas jurídicas. Si se reemplaza el empleo fácil de algunos viejos aforismos por el estudio científico del Derecho, no puede sino concluirse que la ley tributaria debe ser interpretada y aplicada en la misma forma que todas las demás leyes.

(1) Montesquieu, “De L’Esprit des Lois”, VI. 3.

(2) Pescio, op. cit., Pág. 241.

En el mismo sentido se han pronunciado diversas sentencias, sosteniendo que “siendo el texto de la disposición perfectamente claro, queda legalmente cerrado el paso a toda interpretación, que presume siempre oscuridad”.

Corte Suprema, 12 de Junio de 1936, en RDJ-XXXIII-1°-337.

(3) Savigny, op. cit., Libro I° Cap. IV, Párrafo XXII.

(4) Jarach, op. cit., Pág. 263.

(5) “Non puto delinquere eum qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit” D. X, 49, 14.

(6) Los autores, por lo general, rechazan tanto el principio a priorístico “In dubio contra Fiscum”, como su opuesto: García Belsunce “La Interpretación de la Ley Tributaria”, Págs. 14-20; Giuliani Fonrouge, “Derecho Financiero”, I, Pág. 69-70; Jarach, op. cit., Págs. 247-258; Gomes de Sousa, “Compendio de Legislación Tributaria”, Págs. 53-54; Valdés Costa, “Curso de Finanzas”, I, 2, Págs. 200-201.

Bielsa acepta el principio comentado: “Fúndase este criterio interpretativo en el principio de libertad del contribuyente, como habitante (pues no hay

diferencia, a este respecto, entre ciudadanos y extranjeros) cuyo patrimonio es gravado en razón de hechos o actos realizados en virtud de su libertad de trabajo, de comercio, etc., que se resuelvan, en general, en un derecho de propiedad adquirido por el ejercicio de esa libertad. Esta concepción, que es la de nuestra tradición constitucional, responde a ideas liberales y domina en los pueblos anglosajones, de cuyas instituciones jurídicas públicas procede, en gran parte, nuestro derecho constitucional. En la duda sobre una atribución fiscal o policial del Estado frente al derecho natural del individuo, ella debe resolverse en favor de éste. Corolario lógico del principio en la esfera fiscal es la aplicación de la máxima *In dubio contra Fiscum*". Bielsa, "Derecho Fiscal", Pág. 20.

- (7) Jarach, op. cit., Pág. 257
- (8) Ref.: García Belsunce, op. cit., Pág. 20.
- (9) Sobre la concurrencia del presupuesto de hecho y de la ley, para los efectos del nacimiento de la relación tributaria, ver Sainz de Bujanda, "El nacimiento de la obligación tributaria", Págs. 263-265.
- (10) "Hay quienes opinan que por la propia naturaleza de la ley tributaria debe ella interpretarse rígidamente, y en caso de duda, restrictivamente. Este es el criterio dominante en la actualidad".
Carvalho, "Legislación Tributaria Chilena", Pág. 31.
La Jurisprudencia ha sostenido, en repetidos fallos, que las leyes de contribuciones, por su naturaleza, deben interpretarse en forma estricta: Ver, Corte Suprema, 16 de Septiembre de 1935, en RDJ-XXXII-1^o-534; 10 de Enero de 1938, en RDJ-XXXV-1^o-335; 17 de Abril de 1959, en RDJ-LVI-1^o-57; Corte de Apelaciones de Santiago, 25 de Julio de 1946, en RDJ-XLIV-2^o-13; Resolución N^o 1750, de 11 de Abril de 1963, en Boletín del Servicio de Impuestos Internos N^o 113, Pág. 3452.
En contrario, se rechaza la interpretación restrictiva, luego de un análisis sistemático de la ley, en la sentencia de la Corte Suprema de 7 de Julio de 1941, en RDJ-XXXIX-1^o-93.
La Jurisprudencia sostiene, también, y en forma prácticamente unánime, que los preceptos que consagran exenciones tributarias son de derecho estricto y se interpretan literalmente: Corte Suprema, 2 de Julio de 1947, en RDJ-XLV-1^o-478; 2 de Julio de 1951, en RDJ-XLVIII-1^o-246; Corte de Apelaciones de Santiago, 5 de Noviembre de 1965, en Bell, Jurisprudencia Tributaria de las Cortes de Apelaciones, fallo 345, Pág. 337.
- (11) Larraz, "Metodología Aplicativa del Derecho Tributario", Pág. 58.
- (12) Barassi, "Instituciones de Derecho Civil", Tomo I, Pág. 17 De Ruggiero, "Instituciones de Derecho Civil", Tomo I, Pág. 54.
- (13) Messineo, "Manual de Derecho Civil y Comercial", Pág. 51.
- (14) *Ibid.*, Pág. 51; Véase también, Fueyo, "El problema de las autonomías o especialidades", en Revista de Derecho Privado de Abril-Junio 1967, Págs. 17 y sigs.
La distinción entre el derecho común y los derechos que llamamos especiales o particulares ha sido, muchas veces, entendida en forma errónea, dado que se sostiene que el Derecho Civil es el derecho común, y que todas las reglamentaciones que escapan a su órbita serían excepcionales. Esta dificultad debe entenderse superada desde que se han reconocido las numerosas especialidades que caen de lleno dentro del concepto del Derecho Civil tradicional, como lo señala el citado Art. del Profesor Fueyo. Las normas de derecho común se encuentran dispersas en numerosos cuerpos legales, sin que esto tenga importancia para determinar su naturaleza. No es al continente, sino al contenido, que debe atenderse para efectuar la clasificación.
- (15) Barassi, op. cit., Pág. 18.
- (16) Valdés Costa es de opinión que el Derecho Tributario es un derecho común. "Podemos afirmar categóricamente que no se trata de un derecho excepcional; o a la inversa, puede decirse que es un derecho absolutamente normal, pues como dice Pugliese, no se concibe "una ley más normal que la que provee para reunir los medios "económicos que en el pasado, en la actualidad y siempre, serán indispensables para la existencia de la organización política de la sociedad". Esta afirmación puede completarse con la consideración de que en el Estado de Derecho actual los contribuyentes y el Fisco están en un plano de igualdad jurídica, ambos sometidos a la ley, en cuanto a la existencia de sus derechos y obligaciones, y a la justicia en cuanto a la decisión de sus controversias". Op. cit., I, Pág. 18. Estos argumentos son expuestos con más latitud, por el mismo autor, en Op. cit., II, Págs. 196-200.
En el mismo sentido, puede consultarse a Gomes de Sousa, op. cit., Págs. 34 y siguientes.
La argumentación desarrollada por ambos tratadistas está expuesta en oposición a la teoría de que el Derecho Tributario sería excepcional, pero no

incluyen en su análisis la categoría del Derecho especial. Esto es notorio en Gomes de Sousa, cit., quien señala que el derecho común es el que regula objetivamente y en términos generales las situaciones previstas por las normas. Este concepto incluye, por su amplitud, tanto al derecho común como a los diversos derechos particulares, y del mismo nace la confusión que anotamos.

Tampoco debe darse especial importancia al hecho de que las leyes tributarias sean normales, necesarias o de común ocurrencia, ya que esta normalidad no es jurídica, sino sociológica.

- (17) El supuesto carácter odioso y limitativo de las libertades humanas que se atribuye al Derecho Fiscal, no pasa de ser una reminiscencia histórica, que no tiene asidero dentro del ordenamiento actual de los Estados de Derecho.

El tributo fue, en épocas pretéritas, impuesto por la fuerza a los extranjeros y a los pueblos conquistados. El impuesto era sinónimo de sometimiento, de vasallaje. Tanto es así que, incluso cuando los tributos se hacen extensivos en forma obligatoria a los nacionales, se exime de ellos a determinadas clases sociales. A la noción de sometimiento, se agrega entonces, con justa razón, la de discriminación. Era comprensible que la reacción de la Ilustración contra estas prácticas financieras se fundamentara en un hecho de la experiencia diaria, cual era la odiosidad de la ley impositiva.

En la actualidad, en cambio, no hay más autoridad soberana en materia tributaria que la ley, y ésta debe siempre respetar las garantías constitucionales, especialmente las de la igualdad ante el tributo y la de que éste no puede ser confiscatorio ni puede vulnerar el derecho de propiedad.

Así lo recoge Perulles, cuando escribe: "El afirmar que la relación jurídica que estudiamos constituye una manifestación de la soberanía, no supone el reconocimiento para el titular de la potestad tributaria de una superioridad jurídica sobre el sujeto pasivo del impuesto. El Estado, cuando aparece como sujeto activo de la relación jurídico tributaria frente al contribuyente, se encuentra sometido a la ley lo mismo que este último, puesto que al convertir en preceptos legales los principios que admite como más adecuados para llevar a cabo su política económico financiera, estos principios le obligan igualmente que al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria". Op. cit., Págs. 43-44.

- (18) Jarach, op. cit., Pág. 246.

- (19) Estimamos que debe entenderse totalmente descartado por la doctrina el pensamiento de que las leyes tributarias son de una naturaleza diferente a las demás, lo que influiría de manera sustancial en la interpretación de ellas. Véanse: Berliri, "Principios de Derecho Tributario", I, Págs. 95-96; Giuliani Fonrouge, op. cit., Pág. 70; Amorós, "Derecho Tributario", Págs. 165-169.

III. LA CALIFICACION EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Los problemas de interpretación de la ley se plantean normalmente en relación con un caso o contienda entre partes, sobre el cual debe el intérprete emitir un pronunciamiento o una decisión. En el conocimiento de los casos podemos distinguir cuatro operaciones principales, a saber, el establecimiento de los hechos; la calificación de los mismos; la selección de los preceptos legales que rigen la contienda, y la interpretación de estos preceptos. Estas operaciones no se realizan en un orden cronológico determinado, sino que se desarrollan en forma paralela, salvo en lo que se refiere al establecimiento de los hechos, tarea ésta que es lógicamente anterior a las demás.

Los hechos controvertidos en la contienda se dan por establecidos cuando han sido acreditados de acuerdo con el sistema probatorio vigente en cada legislación, incluyendo las presunciones legales. La sola constatación de los hechos nada dice sobre su naturaleza jurídica, sobre sus efectos ante el Derecho, ni sobre su clasificación entre las diversas instituciones jurídicas. Es por ello que el intérprete y el juez deben calificarlos, o sea, deben determinar su naturaleza jurídica mediante la definición, la clasificación y todos los demás medios que la técnica del Derecho pone a su alcance.

La calificación no es propiamente un aspecto de la hermenéutica sino, más bien, un momento dentro de las etapas de aplicación de la ley. Sin embargo sus relaciones con la interpretación de la ley son estrechísimas. Los hechos se califican en función de un derecho vi-

gente y conocido, que permite declarar que una situación real es un hecho jurídico, una convención, un contrato u otra institución.

Pero, por íntima que sea la vinculación entre estas dos operaciones ello no implica confundirlas ni reducir una a la otra. Sin embargo, algunos formulaciones contemporáneas del Derecho Tributario ponen especial énfasis en la materia, incluyéndola dentro de la interpretación de la ley. Tributaristas de nota, como Vanoni, Jarach, Trotabas, Griziotti y otros, prácticamente reducen el problema de la hermenéutica tributaria a la calificación de la naturaleza del presupuesto objetivo de los hechos imponibles.

Trotabas plantea adecuadamente el problema, cuando señala:

“La legalidad fiscal constituye un cuerpo de derecho, un conjunto de reglas jurídicas establecidas con fines exclusivamente fiscales. Este conjunto de reglas jurídicas con finalidad fiscal se aplica a personas y a bienes que ya pertenecen al mundo jurídico, es decir, que están ya definidos, calificados por las leyes. Esta situación plantea un problema de fondo que pone en relieve el valor y el alcance de la ley fiscal: ¿Cómo debe aplicarse esta ley en relación con las otras leyes que regulan el mundo jurídico en el cuál ella aparece? (1)

En otras palabras, ¿qué relevancia tienen en el campo del Derecho Tributario los conceptos ya elaborados por otras ramas del Derecho, y que la ley emplea para definir los hechos imponibles? (2)

Según Vanoni, los institutos elaborados en diversos sectores del Derecho,

“Si bien llevan el mismo nombre y se basan sobre el mismo hecho, no son conceptualmente idénticos. La ley tributaria puede conectar el nacimiento de una deuda impositiva al fenómeno de la venta en cuanto descubre en la transmisión de riqueza, que se realiza a través del contrato, la manifestación de una capacidad para soportar la carga impositiva; es evidente, entonces, que el Derecho Tributario, en la compraventa, contempla esencialmente la transmisión de riqueza; y el tributo se devengará todas las veces que se realice este intercambio, aún el supuesto de que la relación nacida no quede comprendida en el marco del contrato de compraventa, según el Derecho privado”. (3)

Anotemos de inmediato la importancia de dilucidar el problema que así ha quedado planteado. ¿Qué grava el impuesto a la compraventa? Normalmente diríamos que la celebración del contrato de compraventa que define el Código Civil, pero se replica que no es así: lo gravado es una transmisión de riqueza, aunque ella no se encuadre dentro de la figura jurídica de la compraventa. Lo que presenta otra cuestión, no menos importante: ¿qué transmisiones de riqueza son éstas, cómo se determina su ocurrencia? En síntesis, lo que está en cuestión es la extensión que debe darse al hecho imponible.

La ordenada consideración de este tema exige dilucidar en forma previa, si bien breve, dos interrogantes de importancia, y de cuya respuesta dependerá en gran parte la solución que se dé al problema de la calificación. Las dos interrogantes son: ¿cómo se relaciona el Derecho Tributario con las otras ramas del Derecho? y ¿goza de autonomía conceptual al Derecho Tributario?

Anotábamos en el capítulo anterior que el Derecho Tributario debe ser clasificado como un derecho especial, como una rama del Derecho, ya que su objeto es regular una relación jurídica, la relación jurídica tributaria, que presenta características propias. Todo ordenamiento específico de una materia determinada contiene un conjunto de

instituciones y principios susceptibles de analizarse científicamente. La autonomía de los derechos especiales significa que ellos se basten a sí mismos, ni que estén unos aislados de los otros, lo que sería contrario a la esencia del orden jurídico. Respecto de toda rama especial del Derecho es necesario proceder a la elaboración de los principios de carácter general, y de las instituciones y conceptos que lo integran, fundándose en la consideración sistemática de las normas que conforman la rama de que se trate.

Junto con el Derecho Tributario coexisten, en necesaria vida de relación, el derecho común y los restantes derechos especiales. Entre Derecho Tributario y derecho común, es decir aquél que regula la generalidad de las situaciones jurídicas, existe una relación de complementación permanente.

El Art. 1º del Código Tributario dispone que, en lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales. Consta de las Actas de la Comisión Revisora del Código, que se expresó que el derecho común era un concepto que comprendía toda disposición que fuere susceptible de aplicarse a la generalidad de las personas que se colocasen en una situación dada, sea que estas normas estuviesen contenidas en leyes generales o en leyes especiales. Nuestra legislación positiva, en consecuencia, ha recogido lo que postula doctrina, por lo que no admite lugar a dudas que la relación entre el Derecho Tributario y el derecho común es de carácter permanente y necesario. (4)

¿Cuál es, ahora, la relación entre el Derecho Tributario y los demás derechos particulares, tales como el Derecho de los Bienes, el Derecho Comercial, el Derecho Industrial, y tantos otros? (5). Los derechos particulares complementan al derecho común, puesto que rigen situaciones especiales, sea en razón de los sujetos, sea en razón de las cosas. Las normas que forman los derechos especiales no contradicen la ratio iuris que informa el sistema jurídi-

co sino que, por el contrario, se inspiran también en ella al regular las relaciones incluídas en el ámbito u órbita de su aplicación. No hay, en consecuencia, ningún impedimento para que las normas, elaboradas por distintos derechos especiales, se complementen entre sí cuando existan puntos de contacto entre las relaciones que ellas reglamentan.

Berliri ha afirmado, con la claridad científica que lo caracteriza, que "el Derecho Financiero y el Tributario no constituyen en ningún modo algo desgajado de las otras ramas del derecho, una especie de ordenamiento por sí, toda vez que, dada la unidad del Derecho, cualquiera de sus ramas, aún cuando autónoma, está necesariamente ligada a todas las demás con las cuales forma un todo único inescindible. Exactamente escribe D'Amelio que la autonomía de una rama del derecho nunca puede romper, y ni siquiera agrietar, el concepto unitario del derecho mismo" (6)

Los derechos que el jurista considera como autónomos, como ordenamientos particulares, no ignoran ni excluyen a las demás ramas del derecho, puesto que su vida y su vitalidad no está en el aislamiento sino que en la relación.

Contestemos, pues, derechamente a la pregunta con que iniciábamos estas consideraciones, diciendo que el Derecho Tributario está en relación permanente y necesaria con el derecho común, y que se relaciona también con los demás derechos especiales, en toda situación regulada conjuntamente, por imperativo de su propia esencia de rama del Derecho.

Esta respuesta nos servirá de base para analizar la segunda interrogante que dejábamos planteada más arriba, y que se refiere a la autonomía conceptual de que pueda gozar el Derecho Tributario. La especialidad de cualquier rama del Derecho, y por ende del Tributario, permite afirmar que esa rama del Derecho contiene conceptos e instituciones que le son propias, y que ella misma se encarga de definir y de reglamentar. Así, por ejemplo, el concepto de renta contenido en la ley del

ramo. Pero también caracteriza a todo derecho especial que, del conjunto de sus normas, el intérprete puede extraer principios generales y aún construir conceptos de contenido propio, que no han sido definidos de modo particular. La antigua ley de impuesto a la renta, N° 8419, no definía lo que debía entenderse por renta, pero esta falta de definición no fue óbice para que los Tribunales de Justicia, en diversos fallos, elaboraran un concepto de renta financiera, propio del Derecho Tributario, y conceptualmente diverso del que emanaría de otras ramas del Derecho. Pero esta construcción conceptual no se fundamentó en razones antojadizas, sino que los Tribunales elaboraron el concepto de renta financiera en función de los preceptos de la ley misma. Estas decisiones, como no podía ser de otra manera, fueron controvertidas, pero queda en pie la corrección del análisis jurídico y el mérito inmenso de haberse ellas apartado de aforismos no escritos, pero aceptados casi unánimemente, para enfrentarse a la ardua tarea de estudiar la ley en sí. (7)

El Derecho Tributario posee, pues, principios, conceptos e instituciones que le son propios. Algunos de ellos están escritos y definidos; otros son el resultado del análisis jurídico de las disposiciones tributarias.

A falta de una conceptualización expresa o implícita en el ordenamiento tributario, es indispensable recurrir al derecho común y a las demás ramas del derecho, con las cuales nuestra rama forma un todo orgánico.

Con estos antecedentes, pasamos a referirnos al problema de la calificación propiamente tal, en la forma que lo han planteado los partidarios de los criterios económico y funcional.

El jurista Enno Becker consagró, en la Ordenanza Fiscal Alemana de 1919, el principio de la calificación económica del hecho imponible que ha gozado de extraordinaria aceptación en la doctrina y en la propia legislación positiva. En su primitiva formulación, decía que "para la interpretación de las leyes de impuesto, se debe atender a su fin,

a su significado económico y al desarrollo de las circunstancias". (8)

Las legislaciones española y argentina han recogido también el principio de la consideración económica, en los términos siguientes:

Art. 13º de la Ley Nº 11.683, de la República Argentina:

"Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes, se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes, o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos". (9)

Art. 25º de la Ley General Tributaria de España:

- 1) "El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible.
- 2) Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez.
- 3) Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que efectivamente existan o se establez-

can por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen". (10)

El profesor italiano Benvenuto Griziotti escribía que "la consideración del hecho económico es fundamental en el estudio del Derecho Financiero, porque el impuesto ha de referirse a un elemento fáctico de evidente naturaleza económica (renta, patrimonio, transferencia de riqueza) que es expresión de capacidad contributiva y no una abstracción jurídica". (11) Las manifestaciones de capacidad contributiva, siempre según el mismo autor, "se observan en los momentos de la adquisición, de la posesión, del gasto, de la producción y de la transferencia de la riqueza". (12) Estos serían en definitiva, las realidades gravadas con el tributo.

Dino Jarach, discípulo de Griziotti, fundamenta en forma jurídica el principio de la consideración económica, dando los argumentos que resumimos a continuación:

1) "La aplicación del impuesto, de acuerdo con los fines y funciones de las instituciones fijados por el legislador, no puede ser otra que la de interpretar los hechos según su naturaleza económica, porque sólo ella es capaz de indicarnos cuál es la realidad que el legislador ha querido apreciar y valorar a los efectos tributarios". (13)

2) "Esto es lo que, en términos generales, significa la interpretación económica. Para ello adquiere un alcance particular en todos los casos en que los hechos imponibles que dan origen a las obligaciones sean el fruto de actos de la vida comercial o civil, donde tenga importancia creadora la voluntad de las partes, la voluntad individual, porque entonces puede crearse un aparente conflicto entre la voluntad creadora individual y la voluntad de la ley que establece determinadas consecuencias tributarias para los hechos económicos que emergen de los actos jurídicos de las partes". (14)

3) "En toda relación jurídica de derecho civil y comercial deben diferenciar-

se en la voluntad de las partes, dos aspectos: una voluntad empírica —la de realizar un negocio, una operación económica— y una voluntad jurídica, que es la de que el negocio encuadre dentro de un determinado molde o figura del derecho civil y comercial. El primer elemento es ineludible a los efectos civiles como a los tributarios, que examinaremos después; en cuanto al segundo no es indispensable, por cuanto las partes no están obligadas a establecer cual es el régimen jurídico de la relación que crean. En derecho tributario, cuando las partes crean un determinado negocio jurídico, acto o contrato, lo que interesa, desde el punto de vista formal, es el fin práctico en sí, porque, de acuerdo al principio que es la esencia del impuesto, el gravamen se aplica por la valoración que se hace de una realidad de riqueza. A estos efectos, lo que interesa es la operación empírica que hacen las partes, y sabemos que la ley —y sólo ella— establece la consecuencia jurídica tributaria de los actos, sin reconocer la eficacia creadora de la voluntad individual". (15) Por lo tanto, a los efectos tributarios de todos los actos, de todas las consecuencias jurídicas de derecho privado que las partes quieran obtener a través de su manifestación de voluntad, lo único que reconoce el derecho tributario es el aspecto empírico, encuadrado dentro del régimen jurídico que el derecho objetivo por sí solo atribuiría a este fin práctico, si las partes nada dijeran; pero no sigue a las partes en lo referente al régimen jurídico al que quieran someterse, porque esto significaría reconocer la voluntad creadora de aquéllas respecto al régimen tributario elegido". (16)

Para Vanoni, otro destacado propugrador del principio o criterio de consideración económica, los institutos que están regulados por las distintas ramas del derecho no son conceptualmente idénticos. Al Derecho Tributario le interesa la realidad económica subyacente, en cuanto es un índice de capacidad contributiva. El mismo autor expresa que "muchas veces la ley tributaria utilizó y utiliza conceptos ya conocidos al derecho privado, sirviéndose del concepto privatístico para desig-

nar el fenómeno que es objeto del mismo; y esto se ve facilitado por el hecho de que, frecuentemente, en la medida de los casos comprendidos por aquéllos, los dos conceptos coinciden; y el concepto de derecho privado, que de por sí ya representa una abstracción respecto a la realidad de la vida, facilita la elaboración del concepto de Derecho Tributario". (17)

La incorporación de conceptos del derecho privado en las disposiciones tributarias, siempre según el mismo autor, hace que el concepto privatístico pierda toda característica de derecho privado, y se convierta en un instituto tributario en la misma forma que si el Derecho tributario lo hubiese elaborado ex novo.

Si ya es difícil conciliar la normal coincidencia de sentido de los conceptos privatísticos y tributarios, con esta especie de transformación de los primeros en los segundos que se postula como principio general, se dificulta aún más la labor del intérprete a quién Vanoni le señala, a renglón seguido, que esta "tributarización" de los conceptos de otras ramas del derecho tributario toma institutos de otras ramas jurídicas como simples datos de hecho; la segunda, cuando se trata de institutos no tributarios que tienen la misma importancia en todas las ramas del derecho; y la última, cuando el Derecho Tributario se remite en forma expresa o implícita a institutos de otros campos del derecho, que no pierden su fisonomía propia". (18)

Si bien los antecedentes que postulan los teóricos del principio de la realidad económica son, sin duda, de interés, creemos con Berliri que más que construcción de un principio, estamos aquí frente a la demolición de un sistema.

En el fondo de todos los argumentos que hemos resumido, discurre una distinción entre aquéllos presupuestos de la imposición que tendrían naturaleza jurídica, y otros presupuestos, que la tendrían económica. La categoría fundamental del Derecho Tributario sustantivo es la de hecho imponible o hecho

gravado, y dentro de éste está el presupuesto objetivo al que la ley asocia el nacimiento de la obligación tributaria. Un hecho tal, de cuya verificación depende el nacimiento de una obligación, es y será siempre un hecho jurídico. Es así como la verdadera naturaleza del hecho imponible no puede sino ser jurídica.

Es efectivo que los antecedentes o presupuestos de la imposición tienen un fundamento económico, y que en los estudios técnicos que deben preceder la dictación de la ley impositiva se valoran estos fundamentos económicos, en cuanto, abstractamente, se les considera como manifestaciones efectivas de capacidad contributiva. Estos fundamentos de carácter valorativo son ajenos al derecho propiamente tal y, para el jurista, su valor no pasa de ser el de meros datos. Desde que la ley ha considerado que una situación es apta para soportar el gravamen, y por esta razón impone un tributo que tiene a esa situación como fundamento de la imposición, la obligación tributaria nacerá de cargo del contribuyente siempre que tal situación se verifique realmente, con independencia de que en uno u otro caso concreto no tengan aplicación integral los juicios de valor que han servido de antecedentes para establecer el tributo.

La tesis en examen sostiene, también, que el factor determinante para que nazca la relación jurídico tributaria se encuentra en la verificación de las realidades económicas que, según el criterio legislativo, son aptas para soportar un gravamen.

En los capítulos anteriores dedicamos algunos párrafos al análisis del hecho imponible y de su función en el nacimiento de la obligación tributaria. Insistamos nuevamente que la fuente de esta obligación es la ley, y que ésta contempla y define los presupuestos objetivos a los que se asocia el nacimiento de la obligación tributaria a la vida del derecho.

Al negar la importancia medular del hecho imponible en el nacimiento de la obligación tributaria, para atribuírsela

a un antecedente económico de la que aquél sería sólo un índice, se echa por tierra toda la teoría jurídica de la imposición. No es ésta una cuestión meramente académica. Las disposiciones constitucionales que consagran el principio de la legalidad de los impuestos y contribuciones exigen que todos los elementos fundamentales de la relación jurídico tributaria estén definidos en la ley. Si se aceptara que la ley no describe el hecho imponible, sino que ella se limita a exponer situaciones generales como índices de capacidad contributiva, que deberían ser extendidos a todos los supuestos económicos análogos, se abre ancha puerta a la integración analógica de la norma tributaria y se desvirtúa la exigencia de que no exista impuesto sin disposición expresa de la ley.

El presupuesto que está definido en la ley tributaria no es una simple indicación, más o menos general, de la situación gravada. Es el hecho imponible único, es la situación exclusiva gravada en la ley.

El profesor Sainz de Bujanda, infatigable estudioso de las disciplinas tributarias, rebate enérgicamente esta pretensión de reemplazar el hecho imponible por una situación económica.

“La relación económica, considerada en sí misma —afirma este autor— no puede constituir, en modo alguno, el hecho determinante de la obligación tributaria. Lo contrario sería tanto como renunciar, lisa y llanamente, a la categoría jurídica del hecho imponible. Este forma parte, según hemos razonado extensamente en epígrafes anteriores, de la realidad jurídica, que tiene, ciertamente, sus raíces o fundamentos en relaciones socio-económicas, pero que no puede identificarse o confundirse con ellas. El hecho imponible es una creación de la normativa tributaria, y es estéril y lógicamente insostenible afirmar que, una vez creado ese hecho, con la misión específica de generar la obligación tributaria, ésta pueda nacer de la relación económica que sirva de soporte al hecho imponible y no directamente de éste. La obligación tributaria nace, por voluntad de la ley, cuando se produce el hecho imponible y no

cuando se produce la relación económica que el legislador haya tenido en cuenta al configurar el hecho imponible. Es ineludible recordar, a este respecto, dos consideraciones fundamentales, a saber: 1º) Que el concepto de "relación económica" carece, si no se encuentra modelado por el ordenamiento positivo, de la fijeza y precisión necesarias para generar vínculos obligacionales, y 2º) Que, a un supuesto que se diera esa precisión de que adolece, el legislador podría libremente apartarse del puro concepto económico, bien para ensancharlo, bien para restringirlo, bien para modificarlo sustancialmente en cualquier sentido. Todos esos cambios pueden ser fruto de la valoración que inspira toda creación jurídica. Los efectos jurídicos sólo derivan de las relaciones sociales en cuanto éstas asumen la significación de hechos jurídicos —es decir, de hechos contemplados y valorados por el Derecho e incorporados de ese modo al mundo de la realidad jurídica". (19)

Griziotti y Jarach, al postular los principios de consideración económica, se inspiran en el laudable propósito de asegurar la efectiva repartición de las cargas públicas, según las facultades económicas de cada contribuyente. Para lograr esta finalidad, elevan la capacidad contributiva al rango de causa eficiente de la obligación tributaria, olvidando que la capacidad contributiva es sólo uno de los muchos principios de la imposición, que se pondera y valora en el proceso de generación de la ley, pero que la causa de la obligación tributaria se encuentra en la verificación de un presupuesto o hecho jurídico definido por la ley. Las relaciones económicas, por mucho que ellas denoten la capacidad contributiva de los contribuyentes, son absolutamente ineficaces para originar una obligación, a menos que la ley haya transformado esa relación en hecho imponible, en cuyo caso es evidente que la obligación nace por la verificación de este solo hecho. (20)

No cabe duda que los problemas más arduos de calificación en materia tributaria, aunque no son los únicos, se presentan cuando el hecho imponible

consiste en la celebración de un acto o contrato regulado por el derecho civil o el derecho comercial.

Resolvamos desde luego un falso problema que ha contribuido no poco a difundir esta materia. La calificación del presupuesto de la imposición se efectúa en función de los hechos que se han dado por establecidos, de acuerdo con las normas legales vigentes. En esta operación no reviste ninguna importancia el nombre que las partes den a su contrato, ni la calificación que ellas mismas hayan adoptado. Con relativa frecuencia se realizan actos gravados a los que se da una calificación diferente a la que les corresponde naturalmente, con la finalidad de eludir el pago del impuesto. Evidentemente que este nombre o esta calificación que las partes dan a un contrato no tiene ninguna relevancia para determinar el nacimiento de la obligación tributaria. Si se celebra un contrato en el que consta el acuerdo de las partes sobre la cosa y el precio, y se deja en él constancia de que la cosa se entregó y que el precio se paga en todo o en parte, tal contrato es una compraventa, y no una promesa de celebrar el contrato de compraventa, sea cual fuere el nombre que las partes den al contrato. (21)

Es obligación ineludible del juez y del intérprete examinar la naturaleza y los efectos del acto que se ha celebrado, y la calificación se fundará en el estudio de estos antecedentes y no de una mera denominación adoptada por las partes.

Es real, en cambio, la problemática expuesta por Jarach al distinguir entre la voluntad empírica y la voluntad jurídica de las partes. La primera sería la manifestación de voluntad dirigida a realizar una operación económica; y la segunda, que sería la de que ese negocio encuadre dentro de una determinada figura descrita por los ordenamientos privados. Según el profesor argentino, sólo la voluntad empírica tendría importancia para el Derecho Tributario. Jarach expresa que, de darse también importancia a la voluntad jurídica, se estaría aceptando un poder creador de la voluntad empírica y la voluntad jurí-

rias fiscales, que la ley no ha querido ni contemplado.

Esta distinción se funda en la circunstancia de que sería la situación económica la apta para generar el vínculo tributario. Vienen ahora en nuestro auxilio los argumentos expuestos en los párrafos anteriores, donde exponíamos que el nacimiento de la obligación tributaria se debe sólo a la verificación de un hecho imponible descrito por la ley.

Creemos que puede hacerse otra observación al planteamiento de Jarach. Tenemos la impresión de que la distinción entre voluntad empírica y voluntad jurídica se funda en un equívoco, cual sería que las relaciones económicas son figuras puras y simples, de fácil intelección, y que su número está conocido y limitado. Frente a esta simplicidad y certeza de que gozarían las relaciones económicas, existiría una multiplicidad de actos y contratos. Ni la realidad económica, ni la realidad jurídica, responden a este esquema. Es sabido que la complejidad de la economía y del comercio moderno han generado una multiplicidad de relaciones de la más variada índole, que no reconocen otra limitación que las necesidades de estas actividades y la fertilidad de la imaginación de los sujetos que a ellas se dedican. Una parte muy importante de estas nuevas relaciones ni siquiera tiene una regulación expresa en el campo del Derecho, y se rigen por normas consuetudinarias, por los principios generales de los actos y contratos, y por la aplicación de normas que gobiernan relaciones jurídicas análogas.

Ante esta situación, no cabe ya hablar, sin más, de relaciones económicas simples. La transferencia de riqueza puede adoptar sinnúmeras formas que no se diferencian en detalles, sino que son cualitativamente diferentes, juegan diversos papeles en la vida económica, y por lo mismo son objeto de reglamentaciones distintas. Algunas transferencias de riqueza son principales, en cuanto las partes persiguen exclusiva o fundamentalmente el cambio de titular de derechos sobre un bien; otras, por el contrario, son secundarias y accesorias

a otras relaciones. Bástenos señalar la diferencia entre un contrato de compraventa, en que la finalidad es la transferencia de riqueza, y un contrato de educación, en virtud del cual el educador proporciona materiales didácticos al educando, pero cuyo objetivo no es esta transferencia, sino otro muy diferente.

No podemos olvidar, por otra parte, que numerosas figuras del ordenamiento privado tienen un carácter instrumental, y que las partes son libres para encuadrarse o no en ellas según convenga a sus intereses. Así, la cláusula penal juega como garantía, como pena privada y como regulación anticipada de perjuicios; la compraventa con pacto de retrocompra es una eficaz garantía, etc. Pero, sea que el empleo de una figura contractual tienda a lograr una finalidad que aparece como más evidente, sea que ella sirva como instrumento eficaz para el logro de otros objetivos, en todo caso nos encontramos frente a una figura que produce ciertos y determinados efectos, que serán, precisamente, los que decidan a las partes a adoptar una forma contractual u otra diferente, según estime que estos efectos mejor protegen sus intereses.

No es acertado, en consecuencia, sostener que existen unas cuantas relaciones económicas, de fácil constatación, y que ellas normalmente se encuadren en figuras jurídicas que les serían afines. La realidad es mucho más compleja. La variedad de vínculos económicos, la creación de nuevas figuras jurídicas, y la instrumentalidad de muchos actos y contratos, hacen imposible ese fácil paralelo entre economía y derecho, en que prácticamente descansa la observación que nos ocupa.

La intención jurídica de las partes, que eligen celebrar un contrato, en vez de otro que tiene una finalidad semejante, es lícita y eficaz, tanto ante el derecho privado como ante el Derecho Tributario, mientras se respeten fielmente los requisitos del acto o contrato celebrado. Esto no significa que se reconozca la aptitud de la voluntad de los contribuyentes para decidir cuando nace y cuando no debe nacer un vínculo

lo tributario. Implica, en cambio, que si no se celebra el acto o contrato previsto por la ley como hecho imponible, el impuesto no nace porque es la misma ley la que no ha considerado ese acto o contrato como un hecho gravado.

Si la ley tributaria ha escogido como presupuesto de la imposición la celebración de un contrato de compraventa, sólo esta circunstancia será apta para generar la obligación. No lo serían, por ejemplo, una permuta, ni el aporte de bienes a una sociedad, ni otros contratos traslativos de dominio. El intérprete no puede darle al hecho imponible una significación ni una extensión diferentes a las que le acuerda el ordenamiento jurídico. ¿Qué ésta es una manera de burlar el impuesto, celebrando contratos no gravados? Posiblemente. Pero la solución no está en deformar el concepto de compraventa ni en destruir la teoría jurídica del hecho imponible, sino que está en la generación de leyes bien concebidas, que incorporen efectivamente al ámbito del derecho los valores extra jurídicos en que se fundan, que describan los hechos imponibles de acuerdo a principios de correcta técnica jurídica y, sobre todo, que respeten el concepto unitario del derecho. A la legislación nacional le bastó reemplazar el concepto de compraventa por el de convención traslativa de dominio, para modificar fundamentalmente un hecho imponible, y lograr así dar una correcta formulación jurídica de la realidad económica que se deseaba gravar.

El Derecho Tributario, en aras de la simplicidad y de la certeza impositivas, escoge muchas veces como hechos imponibles actos o contratos ya regulados por otros ordenamientos positivos, y emplea conceptos definidos por otras ramas del Derecho. Lejos de ser ésta una causal de subordinación o dependencia, como lo han visto algunos autores, es una clara demostración de la relación fructífera que existe entre las disciplinas jurídicas, lo que permite que las nuevas ramas del derecho se incorporen de lleno a una tradición jurídica, sistematizada y elaborada, sin per-

juicio de la construcción de nuevos conceptos.

Cuando se objeta esta relación, y se postula la "tributarización" de los conceptos de otras ramas del Derecho, se les quita a los términos de estas otras ramas toda significación, puesto que no tienen la que fluye del ordenamiento en que están contemplados, ni la tienen en el Derecho Tributario, ya que si éste los contemplara y reglamentara en forma explícita o implícita, el problema no llegaría siquiera a plantearse. Al diferenciar la compraventa civil o comercial de la compraventa "tributaria", se presenta un dilema insoluble: si los conceptos son los mismos, la distinción es inoficiosa y perjudicial; y si son diferentes, hay un uso indebido de la terminología legal por cuanto se calificaría de compraventa a lo que no es tal, sino otra cosa diferente. (22)

Como se sostiene que generalmente ambos conceptos coinciden y que, a pesar de la "tributarización" normal, existen varias excepciones, no podemos sino concluir que los conceptos serían diferentes sólo cuando la ley tributaria emplea en forma errónea o defectuosa los términos de otros ordenamientos.

Esta no es una situación nueva ni particular del Derecho Tributario. Numerosas disposiciones legales, en todas las disciplinas jurídicas, emplean en forma errónea conceptos que tienen significados claros y precisos. Pero nadie ha pretendido, apoyándose en estos errores, construir toda una teoría originada en el uso defectuoso del vocablo. Las reglas de la hermenéutica permiten al intérprete concluir que cuando la ley dijo "propietario" quiso en realidad referirse al "mero tenedor". De allí a establecer que ante el Derecho hay dos tipos de propietarios, unos que son titulares del derecho de propiedad, y otros que no lo son, hay un largo trecho. Una teoría de esta naturaleza no sólo sería una monstruosidad jurídica, sino que se presta a todo tipo de confusiones.

El Derecho Tributario puede elaborar conceptos cargados de significación propia. El sentido del término emanará de

una definición expresa, de una descripción, o de una regulación dada, y puede también extraerse del estudio de las diversas normas que contemplan el término en cuestión. Su significación no fluye de la simple pertenencia a una norma tributaria, sino de una elaboración contenida en ella.

Pero si el Derecho Tributario emplea conceptos o se remite a instituciones que no elabora ni define, el intérprete deberá acudir a las reglas del derecho común o de los diversos derechos especiales en los que encuentra los antecedentes de que se vale la ley tributaria. (23)

- (1) Trotabas, "Précis de Science et Technique Fiscales", Pág. 235.
- (2) La relación del Derecho Tributario con las demás ramas del Derecho, y la importancia que las normas de estas ramas pueden tener en la calificación de los hechos impositivos, se confunde a menudo con el problema que se ha denominado "de la autonomía del Derecho Tributario". La autonomía del Derecho Tributario dice relación con la posibilidad, ya ampliamente reconocida, de que esta rama del ordenamiento jurídico posea instituciones propias, y elabore conceptos particulares. Es el reconocimiento de esta autonomía científica lo que plantea el problema de determinar cómo se relaciona el Derecho Tributario con las demás disciplinas jurídicas. Estas relaciones, evidentemente, no significan subordinación de una disciplina a otra, cuanto que si el Derecho Tributario ha elaborado una institución propia, o conceptos particulares, son éstos los llamados a aplicarse y no los análogos del Derecho Civil, del Derecho Comercial, o de cualquier otro. Pero es también claro que el Derecho Tributario no agota las realidades jurídicas, ni puede existir separado o aislado de los demás. Una cosa es aceptar que la rama que nos ocupa posea conceptos propios; y otra distinta es preguntarse por el sentido de los conceptos que ella no regula expresamente, por el contenido de las instituciones que no reglamenta en forma especial.
- (3) Citado por Berliri, op. cit., Pág. 100.
- (4) Ugas, "El Código Tributario", Pág. 14.
- (5) Creemos que hoy resulta impropio hablar del Derecho Civil, a secas. La evolución jurídica ha ido destacando con caracteres muy nítidos una amplia gama de "especialidades", que caen de lleno dentro del concepto tradicional del Derecho Civil. Ref.: Fueyo, "El problema de las autonomías o especialidades", en la Revista de Derecho Privado, Abril-Junio 1967, Págs. 17 y siguientes.
- (6) Berliri, Op. cit., Pág. 20.
- (7) Entre los numerosos fallos que existen sobre lo que se entendía por renta para los efectos de la Ley Nº 8.419, revisten especial interés los dos siguientes:
 - A) Como la Ley Nº 8.419 no define la voz renta, es preciso indagar su significado y, de atenerse al derecho civil común habría que aplicar la regla de interpretación estatuida en el Art. 20º del Código Civil, y ser entendida en su sentido natural y obvio, esto es "la utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa o lo que de ella se cobra". En el Derecho Civil se la identifica con fruto y, según un autor, es todo lo que una cosa puede dar a intervalos regulares sin disminución de su propia sustancia o, en otros términos, el flujo de la riqueza proveniente de una fuente más o menos regular. Este es el concepto clásico de renta, pero no el aplicable a la ley del ramo, según se desprende de las reglas básicas contenidas en sus Arts. 2º, 3º, 13º y 15º.
 - A continuación, el fallo analiza estos preceptos de la Ley de la Renta y concluye que el concepto en estudio tiene, en Derecho Tributario, un significado más amplio que el que le atribuyen el léxico y el Derecho Común. Expresa luego que "lo anterior no es de extrañar si se atiende a que aquélla (la Ley sobre la Renta) pertenece a una disciplina jurídica diversa, cual es el Derecho Financiero o Tributario que ha cobrado vida propia y autonomía como una rama del Derecho Público, que posee principios especiales y conceptos particulares y bien definidos que obedecen a una concepción legal y filosófica que inspira la dictación de sus leyes e influye en su interpretación y aplicación".
 - Corte Suprema, 21 de Marzo de 1962, en Bell, Jurisprudencia Tributaria de la Corte Suprema, fallo Nº 498, Pág. 346.
 - B) Razonando sobre las mismas líneas, otro fallo posterior llega a la misma conclusión, y añade que "el concepto extensivo que éste fallo le da al sustantivo tantas veces referido (renta), está de acuerdo con los principios básicos del Derecho Tributario, que tiene vida propia e independiente del Derecho común, y cuyas relaciones jurídicas comprenden al contribu-

yente y al Estado, en cuanto el primero aporta parte de su peculio para que el segundo cumpla los fines que la Corte Fundamental y las leyes le imponen”.

Corte Suprema, 16 de Octubre de 1964, en Fallos del Mes N° 71, Pág. 225.

El gran mérito de estos fallos reside en reconocer sin ambages la autonomía científica y conceptual del Derecho Tributario, abriendo una dimensión vastísima a la correcta interpretación y aplicación de sus normas.

- (8) Citada por García Belsunce, “Interpretación de la ley tributaria”, Pág. 52.
- (9) Citado por Jarach, op. cit., Pág. 263.
- Además de este precepto, que se refiere a la calificación del hecho imponible, la ley indicada, en su Art. 12º, contempla una norma interpretativa propiamente tal: “En la interpretación de las disposiciones de esta o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones ante dichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado”. Ibid., Pág. 274.
- (10) Citado por Martín-Retortillo, “La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria”, en Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, N° 54, Pág. 347.
- También esta ley contiene un precepto destinado especialmente a la interpretación, en su Art. 23º, señalando que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho. Pueden consultarse los interesantes alcances que hace Martín-Retortillo, cit., a esta última disposición.
- (11) Citado por Sainz de Bujanda, “Análisis Jurídico del Hecho Imponible”, Pág. 363.
- (12) Griziotti, “Principios de Ciencia de las Finanzas”, Pág. 161.
- Señalemos aquí que Griziotti elaboró el sistema de interpretación funcional de las leyes impositivas. Inspirado en el laudable propósito de que al aplicarse la ley tributaria se grave una manifestación de riqueza que indique la capacidad contributiva del sujeto pasivo, postuló el análisis de todos los elementos, políticos, económicos, jurídicos y técnicos, que el legislador considera al elaborar la norma tributaria.
- En un principio, Griziotti sostuvo que de este estudio podía resultar una interpretación adecuada de la norma, que diera primacía a la justicia tributaria. Con ello confería al intérprete una facultad demasiado amplia frente a la ley, ya que podía incluso modificarla. Con posterioridad, precisó más su razonamiento, y señaló que el estudio de los elementos antes mencionados era útil para conocer la función y naturaleza del tributo, pero que no se traba de una interpretación adecuada o correctiva del precepto legal.
- Ref.: Griziotti, op. cit., Págs. 151 y siguientes; García Belsunce, op. cit., Págs. 50-52; Berliri, op. cit., Págs. 114-117.
- (13) Jarach, op. cit., Pág. 259.
- (14) Ibid., Pág. 260.
- (15) Págs. 261-262.
- (16) Ibid. Pág. 262.
- (17) Citado por Berliri, op. cit., Pág. 101.
- (18) Ibid., Págs. 102-103.
- (19) Sainz de Bujanda, “Análisis Jurídico del Hecho Imponible”, Pág. 369.
- (20) Además de la insuficiencia jurídica de que adolecen las relaciones económicas, y que les impide generar una obligación tributaria, anotemos también que estas relaciones carecen de los requisitos de fijeza y precisión que son indispensables para que la ley asocie a ellas el nacimiento de la deuda impositiva.
- (21) Nuestro Tribunales de Justicia, en diferentes oportunidades, han prescindido del nombre o calificación que las partes dan a sus convenciones, para determinar la naturaleza de éstas en función de las características que presentan. Véanse, por ejemplo, los fallos siguientes:
- A) Si en un contrato denominado de promesa de compraventa, se paga una parte del precio de venta y el promitente comprador queda en situación de exigir la entrega de las cosas prometidas vender, ese contrato puede ser calificado como de compraventa. Corte Suprema, 28 de Julio de 1967, en RDJ-LXIV-1º-255.
- B) Es contrato de compraventa y no de transporte, aquél en que el reclamante se compromete a transportar materiales propios si, además, la adquisición de estos materiales al reclamante, lo fue mediante un precio. Corte Suprema, 21 de Marzo de 1967, en Fallos del Mes N° 100, Pág. 11. Ver comentario favorable a este fallo en la Revista de Derecho Privado N° 5, Enero-Marzo 1967, Pág. 49.
- C) Una suma de dinero que se indica como indemnización en un con-

trato, no es tal, sino un beneficio, si de los hechos aparece que la tal indemnización carece de causa.

Corte Suprema, 7 de Abril de 1964, en Fallos del Mes N° 65, Pág. 31.

- (22) "Cuando el legislador tributario habla de venta, préstamo, enfiteusis, sociedad, comunidad, mujer, marido, concesión, autorización, servicio público, funcionario público, etc., debe considerarse que tales expresiones tienen, en el campo del Derecho Tributario, el mismo valor que poseen en otras ramas del Derecho, mientras no conste, o bien que el legislador haya incurrido en una impropiedad lingüística, o bien que haya querido atribuir a la expresión un significado especial para un determinado impuesto o para aquella determinada rama del Derecho".

Berliri, op. cit., Pág. 98.

"La tributación, no obstante pertenecer al derecho público, afecta con frecuencia situaciones correspondientes también al derecho privado. Los hechos económicos, materia de aquélla, aparecen, en consecuencia, mezclados en formas del derecho privado. De este modo, es factible que un mismo acto o hecho jurídico sea concurrentemente regido por ambos derechos, es decir, el tributario y el común. Esa autonomía (del derecho tributario) no puede alterar conceptos privativos de otras disciplinas jurídicas. Cuando el derecho fiscal grava actos y situaciones jurídicas del derecho privado, no es dable que la obligación tributaria innove acerca de las nociones que ese derecho enuncia de las numerosas instituciones que le son propias. Admitir la solución contraria, a título de la independencia del derecho tributario de las normas privadas, es facilitar la presencia de una dualidad conceptual y legal atinente a una misma figura jurídica".

Amaya, "La interpretación de las leyes tributarias", Pág. 58.

- (23) La Jurisprudencia de nuestros Tribunales normalmente recoge la relación entre el derecho tributario y las demás ramas del ordenamiento jurídico. En los problemas de calificación que se le han planteado, razona siempre en función de las normas no tributarias que gobiernan el presupuesto del hecho imponible, cuando éste no ha sido caracterizado en forma especial por el legislador.

Véanse los siguientes fallos:

A) El Art. 1° de la Ley N° 4.174, sobre Impuesto Territorial, al gravar con impuesto en forma genérica "los bienes raíces" debe entenderse en concordancia con lo prescrito por el Art. 568° del Código Civil, de acuerdo con el cual son "inmuebles o fincas o bienes raíces las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro, como las tierras y minas, y las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios, los árboles". Por lo tanto los bienes inmuebles por destinación no están gravados con el Impuesto Territorial.

Corte Suprema, 16 de Mayo de 1967, en RDJ-LXIV-1°-125.

B) En dos sentencias, la Corte Suprema ha calificado en forma diversa el contrato que existe entre la Lotería de Concepción y sus agentes. En el primero se afirmó que se trataba de una compraventa, y en el segundo se le calificó de comisión para vender. En ambos casos, sin embargo, las razones que se tuvieron en vista fueron ajenas a las disposiciones tributarias, y se limitaron al análisis de los Arts. pertinentes del Código Civil y del Código de Comercio.

Corte Suprema, 26 de Diciembre de 1963 y 18 de Mayo de 1964, en Fallos del Mes N° 61, Pág. 273 y N° 66, Pág. 71.

C) La calificación de los contratos de confección de instalaciones que adhieren a un bien raíz, fue también motivo de controversia judicial. En sentencia de 14 de Octubre de 1965, la Corte Suprema estimó que estos contratos eran convenciones que servían para transferir el dominio de bienes corporales muebles y que estaban afectos al impuesto a la compraventa. Este criterio se rectificó en los fallos posteriores, en los que se sostuvo que la calificación de mueble o inmueble del bien ha de hacerse al momento de la aprobación de la obra, y que en este momento los diversos elementos instalados ya tienen la categoría de inmuebles. En todos los fallos se razona sobre las normas pertinentes del Código Civil, salvo en el primero citado, cuya fundamentación doctrinaria es insuficiente.

Corte Suprema, 14 de Octubre de 1965, en RDJ-LXII-1°-373.

Corte Suprema, 8 de Junio de 1966 y 10 de Agosto de 1966, en Fallos del Mes N° 91, Pág. 99; y N° 93, Pág. 169.

Véanse los comentarios a estos fallos en Revista de Derecho Privado N° 2, Pág. 76, y N° 4, Pág. 58; y el informe en derecho, suscrito por el profesor Eugenio Velasco, en la misma Revista de Derecho Privado, N° 4, Pág. 85.

La Dirección de Impuestos Internos, sostuvo en Resolución N° 5325, de 2 de Diciembre 1961, que las disposiciones de derecho privado no forman parte del régimen tributario, que está regulado por normas especiales, com-

prendidas en la esfera del Derecho Público, que son de aplicación preferente a las de Derecho Privado. Ref. Boletín del Servicio de Impuestos Internos, Febrero de 1962, Pág. 2968.

Sin embargo, en la generalidad de los casos, la Dirección de Impuestos Internos hace amplia aplicación de los conceptos de las ramas especiales del derecho en todas las materias que no han sido reguladas expresamente por el derecho tributario.

IV. LA INTERPRETACION POR ACTO LEGISLATIVO

La ley interpretativa es aquella que declara el exacto significado de una norma legal preexistente. Nuestro derecho positivo no define lo que debe entenderse por ley interpretativa o aclaratoria, pero sí reconoce, como no podía ser de otra manera, que la ley puede precisar lo que una norma anterior ordenó.

La ley interpretativa no se distingue o diferencia de otras normas legales por su forma o modo de generación, que son idénticos en ambos casos, sino por el contenido de la prescripción que ella encierra. La ley aclaratoria señala la cual es la verdadera inteligencia que debe darse a la disposición interpretada. En otras palabras, y como lo ha expresado acertadamente la jurisprudencia, la interpretación auténtica "tiene la misión de explicar, dar a conocer el pensamiento que ha presidido la dictación de un precepto legal, de esclarecer la recta y verdadera significación de él, y, en suma, determinar su inteligencia". (1)

En forma semejante, diversas otras sentencias de los Tribunales de Justicia han acogido este concepto. (2)

Las leyes aclaratorias, en la generalidad de los casos, emplean palabras o frases que ponen de manifiesto la intención del legislador de dictar una disposición que explique el significado de otra, tales como "aclárase", "declárase", "interpretando la ley" y otras similares.

Hemos insistido en los capítulos anteriores, y lo reiteramos aquí, que la ley no es la manifestación de voluntad de una persona, el legislador, ni de cuerpos constitucionales que invistan

ese carácter, sino que la ley es una declaración de la voluntad soberana. Una vez promulgada y en vigencia, la ley se independiza de la voluntad de sus creadores, y se inserta en un ordenamiento positivo, cargado de tradición jurídica, en función de cuyas instituciones y conceptos debe ser comprendida la nueva disposición.

Ninguna palabra o frase sacramental, por mucho que refleje la intención de los organismos legisladores, puede conferirle a una ley un carácter interpretativo que su propia naturaleza le niega.

La Corte Suprema ha declarado que aunque una ley emplee vocablos como "aclárase", ella no se puede calificar de interpretativa si en el hecho modifica o altera la ley anterior, en forma que establece una norma distinta de aquélla. (3)

Para determinar cuando una ley es interpretativa es necesario comparar la disposición preexistente con el precepto aclaratorio. La necesidad de dictar una disposición especial que aclare el sentido de otra se encuentra en que la ley antigua puede haber sido oscura o dudosa y que, por estas razones, se haya controvertido su exacto significado. Pero lo que es indiscutible es que, a pesar de los defectos de técnica legislativa que dificultan la interpretación de una norma, ésta siempre tiene un sentido, prescribe una conducta y, por ende, ha sido posible que el intérprete lo haya aprehendido aplicando los principios y métodos de la hermenéutica legal. (4)

La naturaleza de la ley aclaratoria, estriba en que, sobre un punto controvertido de interpretación, consagra una

solución que también habría podido adoptar la jurisprudencia. Este criterio, elaborado por la jurisprudencia, es objetivo y concorde con lo que la doctrina entiende por ley interpretativa. En efecto, como lo ha señalado la Corte Suprema, "los jueces interpretan la ley, es decir indagan metódicamente su verdadero sentido, esclareciendo el significado del texto, pero sin alterar éste, agregándole elementos que le son ajenos o sustrayéndole otro que le pertenecen". (5)

Una ley supuestamente interpretativa puede en el hecho alterar o modificar la ley que desea interpretar, agregando elementos nuevos, sustituyendo o suprimiendo otros que ya existían, con lo que no aclara, sino que modifica la ley anterior. El intérprete, a quien le está vedado modificar la ley, y que debe interpretarla ciñéndose a las reglas legales sobre la hermenéutica, no hubiera podido declarar como sentido de la ley aquél que se hace evidente sólo después de haberse introducido modificaciones al precepto. No son aclaratorias las leyes que alteran los conceptos básicos del precepto anterior.

El Art. 3º del Código Civil dispone que la interpretación auténtica es generalmente obligatoria, por lo que cabe preguntarse si es lícito que el intérprete le niegue el carácter interpretativo a una ley que manifiestamente pretende serlo.

La licitud y conveniencia de aceptar un criterio objetivo para determinar cuando una ley es realmente aclaratoria puede afirmarse por dos razones fundamentales. En primer término, la ley interpretativa es ante todo una ley, y como tal debe ser, a su vez, interpretada. La calificación de las normas y su explicación no se asientan en un nominalismo absoluto que dé primacía a designaciones formales que pueden ser totalmente arbitrarias. No interesa el nombre que se dé a una disposición, sino la naturaleza que se le reconozca de acuerdo con la técnica jurídica. "La facultad del legislador de interpretar la ley de un modo generalmente obligatorio no puede excluir la atribución privativa de los tribunales, que es ele-

mento esencial de la jurisdicción, para interpretar y aplicar la ley en los casos particulares de que conocen. Por tanto, aunque una ley pretenda ser interpretativa de otra, los jueces, al declarar el sentido y alcance que le corresponde atribuir para la decisión del litigio de que están conociendo, no vulneran el Art. 3º del Código Civil, sino que se limitan a hacer uso de una facultad que les compete por ministerio de la ley". (6)

No podemos tampoco olvidar, en segundo término, que la fuerza de una interpretación cualquiera no debe encontrarse en la posibilidad de que ella se imponga coercitivamente, sino que su obligatoriedad reside en que el intelecto asiente en ella por su natural tendencia de adherirse a un proceso racional convincente. Si frente a la interpretación de un texto legal la jurisprudencia ha sido controvertida, y existen buenas razones en abono de las tesis propuestas para explicarlo, la ley aclaratoria puede racionalmente inclinarse por la interpretación que le parezca más fiel, confirmando en esa forma lo que desde antes de su dictación podía ser comprendido por el intérprete.

Por extraño que nos parezca, en consecuencia, nos encontramos frente a un caso en que una ley debe ceñirse a otras normas legales para que efectivamente sea lo que pretende. Estas normas no son otras que las contempladas en el sistema positivo sobre reglas de interpretación de las leyes. El sentido de la ley debe extraerse mediante el empleo de los métodos y por la aplicación de los principios que consagran los Arts. 19º y siguientes del Código Civil. Si aceptamos el criterio objetivo como válido para calificar cuando una ley es aclaratoria y cuando no lo es, debemos también aceptar que las normas señaladas obligan tanto al legislador como al intérprete. No nos extrañamos demasiado de que así sea. Cuando el intérprete niega a una ley el carácter de aclaratoria, no la priva de la obligatoriedad propia de los preceptos legales. La priva simplemente de un efecto especial, retroactivo, que debe reconocerse sólo a las leyes inter-

pretativas propiamente tales. Pero la nueva ley no deja de ser tal, ya que al denegársele el carácter de interpretativa sólo se expresa que debe entenderse como una ley modificatoria, que rige desde su publicación y no desde una fecha anterior.

Las leyes interpretativas se entienden incorporadas a la ley interpretada, con lo que su efecto se retrotrae a la entrada en vigencia de ésta, con la sola limitación de que la nueva ley aclaratoria no podrá alterar los efectos de las sentencias ejecutoriadas en el período que ha mediado desde la dictación de la ley anterior hasta la entrada en vigencia de la ley interpretativa.

Este efecto especial no se refiere a que la ley aclaratoria afecte necesariamente situaciones o derechos constituidos antes de su dictación. La ley interpretativa no crea nada nuevo, no altera la situación anterior; no es una nueva declaración de voluntad, sino que reitera una voluntad legislativa ya existente. Ella sólo dispone que debe darse a la ley su recta inteligencia. Esto se

aprecia más exactamente si consideramos que quien interpretó la ley correctamente no ve su conducta alterada, sino que confirmada. Quien, en cambio, la entendió erróneamente, no ve modificada su conducta por una disposición nueva, sino que se ve forzado, por así decirlo, a reconocer su equivocación.

Pero también puede suceder que una ley, pretendidamente aclaratoria, persiga en realidad regir retroactivamente, y que su forma o las frases de que se valga para pasar por interpretativa sean sólo para valerse de este efecto especial. En este caso, cabe exclusivamente al intérprete determinar qué es lo que la ley verdaderamente estatuye. La ley puede no ser interpretativa, pero si establece que regirá con efecto retroactivo, no cabe sino aplicarla en esta forma. Es evidente que ante una situación como la señalada la calificación de la ley, si es o no aclaratoria, tendrá escasa importancia ya que el efecto retroactivo lo tendrá sea cual fuere la respuesta que dé el juez o el intérprete.

(1) RDJ-LXII-3^o-61.

2) Las leyes interpretativas no son más que una aplicación, una declaración del sentido de una ley que se presta a dudas y al decir como debe ser interpretada el legislador se limita a reiterar su voluntad ya existente y no a hacer una nueva declaración de voluntad.

Corte Suprema, 4 de Abril de 1960, en RDJ-LVII-1^o-65.

En sentido prácticamente idéntico se pronuncian los fallos dictados por la Corte Suprema el 20 de Junio de 1961, en RDJ-LVIII-1^o-187; y por la Corte de Apelaciones de La Serena, el 31 de Diciembre de 1963 y el 14 de Enero de 1964, en Bell. Jurisprudencia Tributaria de las Cortes de Apelaciones, fallos 217 y 218.

La legislación positiva no define lo que debe entenderse por ley interpretativa o declarativa, solamente el Art. 9^o del Código Civil se refiere a las leyes que se limitan a declarar el sentido de otras leyes; pero la doctrina generalmente aceptada sostiene que por leyes interpretativas deben entenderse aquellas por las cuales el legislador se propone aclarar o determinar el sentido dudoso, oscuro o controvertido de otra ley, y que el carácter de interpretativo de una ley debe desprenderse de su naturaleza y de la finalidad que se ha perseguido con su dictación.

Corte Suprema, 14 de Diciembre de 1964, en RDJ-LXI-1^o-429.

En consonancia con estas definiciones, la Jurisprudencia estima que la ley interpretada debe haber sido dudosa, oscura o controvertida y que en caso contrario, o sea de claridad del precepto supuestamente interpretado, no puede aceptarse su interpretación auténtica en un sentido diferente al establecido por los Tribunales.

Para que tenga este carácter (de ley interpretativa) es menester que la ley interpretada sea dudosa y que necesite una declaración a fin de dar, por aquellos encargados de aplicarla, el sentido auténtico que ella tiene o ha debido tener.

Corte Suprema, 12 de Agosto de 1953, en RDJ-L-1^o-284.

Ver también RDJ-LXI-1^o-429.

(3) Aunque en ella se emplea el vocablo "aclárase", en el hecho resulta que se modifica el tenor literal de la antigua disposición y se establece una norma distinta de la existente, al eliminar o suprimir, también en forma

explícita, uno de los elementos beneficiados con la exención de impuestos, y como tal ley modificatoria, no puede entenderse incorporada a la ley modificada ni retrotraer sus efectos a la fecha de la vigencia de esta última.

Corte Suprema, 14 de Diciembre de 1964, en RDJ-LXI-1^o-429.

Si la mera presencia de frases formales no da a una ley la calidad de aclaratoria, tampoco la ausencia de ellas significa privar a la ley de un posible carácter interpretativo.

El carácter interpretativo de la ley no emana necesariamente de su texto formal, diciendo "se declara", "se interpreta", "se deja constancia" u otras expresiones semejantes, tomando en cuenta que el legislador debe intervenir, para fijar el sentido de las leyes cuando su aplicación, como en la especie, suscita contrariedad de decisiones que pueden ser fuentes inagotables de procesos.

Corte Suprema, 4 de Abril de 1960 y 20 de Junio de 1961, en RDJ-LVII-1^o 1965, y RDJ-LVIII-1^o-187, respectivamente.

En general, la jurisprudencia ha estimado que no se requiere de una declaración formal expresa para que se entienda que una ley es aclaratoria, sino que, más bien, este carácter debe desprenderse:

a) De la naturaleza de la disposición aclaratoria, de su contenido y del espíritu general de la misma;

b) De la finalidad que se ha perseguido con su dictación, y

c) Por el hecho de limitarse a aclarar un precepto anterior, manteniendo el principio que lo informó.

Sobre este punto, ver RDJ-LVIII-1^o - pp. 20, 345 y 350.

En contrario, y dando primacía a la literalidad, el fallo de la Corte Suprema de 2 de Septiembre de 1959, en RDJ-LVI-1^o-276, que expresa que no puede sostenerse que un Art. sea aclarativo cuando comienza con la palabra "reemplázase", cuando no se le ha dado expresamente efecto retroactivo, y cuando tampoco se han empleado expresiones que pudieran concluir que su propósito era el de interpretar otra ley.

- (4) Dicha norma legal es interpretativa y no modificatoria, porque en ella se hace una declaración, es decir, se manifiesta o explica el alcance que el legislador le dió a la disposición aclarada y el objetivo que persiguió al dictarla; y porque con tal precepto no se alteró o modificó alguna situación jurídica existente, sino que vino a salvarse una duda que podía presentarse al respecto, dándole a la ley anterior su verdadero sentido.

Corte Suprema, 19 de Agosto de 1959, en RDJ-LVI-1^o-262.

Es interesante la doctrina aquí expuesta, en el sentido muy claro de que la ley interpretada y la ley aclaratoria, para ser tales, deben coexistir, sin modificar la situación jurídica existente durante la sola vigencia de la ley anterior.

- (5) Corte Suprema, 12 de Enero de 1966, en Fallos del Mes N^o 86, Pág. 335.

- (6) Corte Suprema, 14 de Diciembre de 1964, en RDJ-LXI-1^o-429.

V. LA INTERPRETACION JURISPRUDENCIAL

La hermenéutica es un verdadero arte intelectual mediante cuyas reglas y métodos se desentraña el contenido de un precepto legal. Corresponde a los Tribunales de Justicia, y como un elemento esencial del ejercicio de la jurisdicción, interpretar y aplicar las leyes a los casos o contiendas particulares que ante ellos se promueven.

En el sistema positivo chileno la tarea interpretativa no queda entregada libremente al criterio del sentenciador. La ley le señala los principios fundamentales a que debe ceñirse para interpretar la ley, sin perjuicio, por cierto, del empleo de los demás medios que la ciencia del derecho pone al alcance del juez y que sean compatibles con las reglas legales.

Los tratadistas de Derecho Civil, y la Jurisprudencia, han entendido siempre que nuestra ley contempla los cuatro elementos interpretativos señalados por Savigny y que, según este mismo autor, son los siguientes:

1º) "El elemento gramatical de la interpretación tiene por objeto las palabras de que se sirve el legislador para comunicarnos su pensamiento, es decir el lenguaje de las leyes.

2º) El elemento lógico tiene por objeto la descomposición del pensamiento, o las relaciones lógicas que unen sus diferentes partes.

3º) El elemento histórico tiene por objeto el estado del Derecho existente sobre la materia en la época en que la ley ha sido dictada. Este estado determina el modo de acción de la ley: son este modo de acción y el cambio introducido por la ley lo que el elemento histórico debe poner de relieve.

4º) En fin, el elemento sistemático tiene por objeto el vínculo íntimo que une las instituciones y las reglas del Derecho en el seno de una amplia unidad. El legislador tiene ante sí este conjunto tanto como los hechos históricos y, para aprehender su pensamiento en forma completa, debemos explicarnos claramente la acción ejercida por la ley sobre el sistema general del derecho, y el lugar que ella ocupa dentro de él". (1)

No son éstos cuatro tipos diferentes de interpretación. No existe una interpretación literal o gramatical, aislada y separada de otras interpretaciones lógicas, históricas o sistemáticas. Se trata de cuatro elementos, de cuatro etapas lógicas, en que se descompone un sólo acto de la inteligencia. La importancia de uno u otro de estos elementos puede ser mayor o menor frente a la interpretación de un precepto determinado, pero es la reunión de todos ellos lo que realmente constituye la labor interpretativa.

Ante diferentes pronunciamientos judiciales contradictorios, que ora dan preeminencia a un elemento interpretativo, ora se la conceden a otro, ora toman en consideración la reunión de

dos de ellos, la buena doctrina ha sido sentada recientemente por la Corte Suprema.

“Para buscar el pensamiento y los móviles del legislador y, finalmente la verdad jurídica, es menester que el intérprete use cuatro elementos: gramatical, lógico, histórico y sistemático. No sólo, entonces, el juez debe analizar las palabras de que se ha servido el legislador, sino las relaciones que unen todas las partes del articulado sobre el punto de que se trata, la situación jurídica existente a la época en que se dictó la ley objeto de la interpretación y, por último, posesionarse de la acción ejercida por ello en el orden general del derecho y el lugar que en este orden ocupa el precepto que se intenta interpretar. Y estos cuatro elementos, estudiados en conjunto, han de adaptarse a la práctica y a la realidad, para que se cumpla con los fines que se propuso el legislador y encontrar en seguida la verdad jurídica”. (2)

No de otra manera había entendido el propio Savigny la labor del intérprete, cuando exponía que “no son éstas, pues, cuatro especies de interpretación, entre las cuales se pueda elegir según el gusto o capricho de cada uno: son cuatro operaciones distintas, cuya reunión es indispensable para interpretar la ley”. (3)

La controversia que aún agita nuestro ambiente jurídico, y que versa sobre la primacía de uno de los elementos interpretativos sobre los demás, reconoce su origen en una falsa inteligencia que se ha dado y que se sigue dando al inciso primero del Art. 19º del Código Civil: “Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, so pretexto de consultar su espíritu”.

No creemos pecar de exageración al afirmar que este precepto ha sido entendido como si en realidad dijera que cuando el tenor literal de la ley es claro se tendrá por sentido de la ley aquél que aparezca de dicho tenor literal.

La claridad a que hace mención este artículo, ha sido referida a la construcción gramatical y semántica de una frase o de un artículo de la ley. Cuando se ha estimado que la construcción del precepto es gramaticalmente clara, se limita su estudio a este sólo elemento y se proscriben todos los demás. En otras palabras, prima la gramática por sobre el Derecho. (4)

Sin embargo, no dice tal cosa el precepto que comentamos. El Código Civil no habla de la claridad del tenor literal, sino de la claridad del sentido de la ley. La diferencia entre uno y otro concepto —tenor literal y sentido— debería ser evidente. Una cosa es una frase que se comprende gramaticalmente, que está construída según las reglas semánticas y sintácticas del idioma, y que en cuanto tal puede ser inteligible; pero otra diferente es la claridad normativa del precepto, otra cosa es saber lo que la ley manda. Con mucho acierto, la Corte de Apelaciones de Santiago ha expresado que “las proposiciones pueden hallarse correcta o incorrectamente formuladas y ser más oscura una norma construída según todas las reglas de la gramática que otra formada por oraciones mal contruídas pero cuyo sentido es claro. El carácter normativo de las proposiciones no depende de su forma gramatical sino de la índole de los juicios que encierran y de su contenido objetivo”. (5)

Un texto puede ser gramaticalmente claro y correcto, pero ello no impide la controversia sobre su sentido jurídico. Es más, la claridad sintáctica no es óbice para que el precepto sea jurídicamente defectuoso, por haber empleado erróneamente los conceptos jurídicos.

El verdadero alcance del inciso primero del Art. 19º del Código Civil es otro muy distinto. Cuando el intérprete ha desentrañado el sentido del precepto, empleando todos los elementos interpretativos, cuando ha alcanzado la claridad respecto de la intención de la ley, cuando se ha formado el convencimiento acerca de cual es el mandato insito en la norma, deberá dar al precepto una extensión, un alcance, que

sea declarativo y sólo por excepción podrá darse a la ley una extensión extensiva o restrictiva del dictado de la letra. La prohibición de desatender el tenor literal no es una prohibición que se refiera a la interpretación o inteligencia que debe darse a la ley, sino que se refiere a la aplicación de la misma. Así interpretado el Art. 19º inciso 1º del Código Civil, guarda perfecta armonía con lo que dispone el Art. 23º del mismo Código, que dispone que la extensión que deba darse a toda ley se determinará por su genuino sentido y, que no será ampliada ni restringida por lo favorable u odioso de la disposición.

El Art. 19º del Código Civil no prohíbe recurrir a todos los medios de interpretación que la ley y la ciencia del Derecho ponen al servicio del juez, pero sí prohíbe el empleo indiscriminado y fácil de aforismos interpretativos que, por desgracia, pueden en algunos casos alcanzar más fuerza que la misma ley.

La disposición que comentamos no es, tampoco, absoluta. Ella consagra una preferencia legal, la de que coincidan la extensión que fluye del sentido del precepto con aquella que aparece del dictado de la letra. En otras palabras, la interpretación deberá ser normalmente, declarativa. Pero el intérprete puede lícitamente concluir que, a pesar de su tenor literal, jurídicamente oscuro o confuso, o contradictorio con otras disposiciones pertinentes, el precepto tiene un ámbito de aplicación más amplio o más restringido, en cuyo caso nada impide que la interpretación sea extensiva o restrictiva del dictado de la letra.

En todo caso, para comparar el sentido genuino de la ley con el dictado de la letra, es preciso conocerlo, es decir, es preciso haber interpretado la ley.

El Art. 113º del D. S. N° 2060, de 1962, que fijó el texto refundido del D. F. L. N° 4 de 1959, dispone que "los concesionarios productores de energía eléctrica pagarán una prima de hasta E° 0.0002 por kilowatt-hora producido, medidos en la central generadora, descontando el consumo destinado a gene-

rar la energía". Este precepto no contiene, en su tenor literal, ninguna distinción entre los concesionarios productores de energía para el servicio público y aquéllos que sólo la producen para su propio consumo. Si bien resulta sencillo sostener, basándose en el tenor literal y en un aforismo como "donde la ley no distingue no es lícito al intérprete distinguir", que el gravamen los afecta a ambos, no ha sido esta la conclusión ha que ha arribado nuestro más alto Tribunal.

En efecto, la Corte Suprema decidió, en la especie, que a este precepto debe dársele un alcance restringido, fundándose para ello en otros elementos interpretativos, especialmente en la tradición legislativa del precepto. (6)

En otro caso, se trató de dilucidar si la palabra "propietarios" usada por el Art. 47º bis de la Ley N° 11.256 debía entenderse en su significado propio, de titular del derecho de propiedad, o si ella era comprensiva de todos los empresarios de explotación de viñas. Es de notar que, en la especie, se trataba de una disposición que concedía rebajas de impuesto, es decir que debía ser aplicada restrictivamente si hubiera uno de ceñirse al aforismo de que las exenciones deben interpretarse en tal forma.

No fue este el criterio aceptado por la Corte Suprema, que se aparta del tenor literal y deja sin aplicación el adagio citado, para indagar el verdadero sentido del precepto, de acuerdo con el estudio sistemático de la ley en la que se incluyó la disposición. Concluye que, "la interpretación sistemática de la ley, a que debe acudir para que las distintas partes de ella guarden la debida correspondencia y armonía, demuestra que la expresión "propietarios", usada por el Art. 47º bis, debe entenderse con un sentido amplio de empresario de la explotación y no con el restringido de titular del derecho de dominio". (7)

Por otra parte, basta analizar de modo muy somero los demás elementos interpretativos para apreciar que el intérprete no puede prescindir de ellos

sin desnaturalizar la labor de inteligencia de los textos legales.

En los capítulos anteriores hemos dedicado algunos párrafos a estudiar la íntima relación que existe entre las diversas ramas del derecho, que incluso ha permitido afirmar que no hay norma jurídica aislada, ya que su calidad de tal emana de su pertenencia a un sistema u ordenamiento normativo. (3)

Si el intérprete prescindiera del análisis sistemático de los preceptos que se refieren a una materia sometida a su conocimiento o, si a pretexto de suficiencia literal del precepto, dejáse sin considerar las relaciones lógicas que existen entre las diversas partes de una misma ley, estaría mutilando ésta y destruyendo el fundamento mismo de la validez de la norma.

Creemos que es inconveniente, y jurídicamente erróneo, postular esquemas literalistas de interpretación y que el intérprete está en la necesidad de recurrir a todos los elementos que le permitan lograr la finalidad que persigue al interpretar la ley.

Los Arts. 20º y 21º del Código Civil contienen las disposiciones sobre el modo de entender las palabras empleadas por la ley. Nos referiremos a continuación a dos de estas reglas, que revisten especial importancia en nuestro tema.

Las palabras que el legislador ha definido expresamente para ciertas materias deberán entenderse en su significado legal. Las definiciones legales no son, generalmente, tan simples como aparecería a primera vista de su simple lectura. Esto se debe a que aunque las notas fundamentales que definen un término se encuentran en una disposición, la verdadera definición se debe obtener del estudio comparado de diversos preceptos.

Un ejemplo de lo anterior nos lo proporciona la Ley sobre Impuesto a la Renta. Este texto, en su Art. 2º Nº 6, define la "renta" como los ingresos que constituyen utilidades o beneficios que rinda periódicamente una cosa o acti-

vidad y todos los beneficios, utilidades o incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su origen, naturaleza o denominación. Pero, en el Art. 17º de la misma ley, se indican numerosos casos de ingresos que no constituyen renta. La explicación del Art. 17º no puede ser otra sino que tales ingresos no reúnen las notas fundamentales que integran el concepto de renta. De lo contrario, se trataría de rentas exentas, pero sabemos que esta no es la solución adecuada porque varias otras disposiciones de la misma ley hablan de rentas exentas propiamente tales, en circunstancias que los casos del Art. 17º simplemente no son rentas.

Diversos numerandos de este Art. 17º se limitan a aplicar la definición dada por el Art. 2º. Así, por ejemplo, la indemnización del daño emergente no se considera renta por su carácter subrogatorio, porque no constituye un incremento de patrimonio, sino que consiste en el reemplazo de un bien que lo integraba por un suma de dinero que pasa a tomar su lugar jurídico.

En otros casos, sin embargo, no aparece clara la relación con el concepto que nos proporciona el Art. 2º de la Ley de la Renta. El mayor valor obtenido en la enajenación de bienes muebles de uso personal del contribuyente, ¿no es acaso un incremento de patrimonio devengado o percibido por éste? El hecho de que este sea un caso en que un incremento de patrimonio no constituye renta suscita la cuestión de cuál es el concepto de incremento patrimonial que ha tenido en vista la Ley de la Renta al formular su definición más importante.

En suma, el intérprete debe proceder con cautela al remitirse a la definición legal de un concepto. El empleo correcto de las definiciones legales puede requerir de una elaboración previa, más o menos compleja, y no limitarse a la reproducción de un artículo dado. Evidentemente que esta labor es más propia de la doctrina que del juez, pero no olvidemos que es el juez quien no puede excusarse de fallar, y que es el juez a quien compete, por excelencia, inter-

pretar y comprender las leyes. Muchas veces se verá en la necesidad de suplir un vacío doctrinario y de precisar cuál es verdaderamente la definición legal.

El Art. 21º del Código Civil dispone que las palabras técnicas de una ciencia o arte se tomarán en el sentido que les dan los cultores de la respectiva disciplina. En relación con este precepto, olvidamos muchas veces que las leyes tributarias emplean conceptos que están cargados de una significación propias de dos disciplinas: el Derecho Tributario y la Ciencia de las Finanzas. Los conceptos de hecho imponible, de impuesto, de renta, y tantos otros han sido objeto de la elaboración doctrinaria de los autores que se ocupan de estas disciplinas, en las que tienen un sentido que puede ser diferente al que les atribuye el uso general del idioma.

De acuerdo con el precepto citado, estas voces técnicas, elaboradas por el Derecho Tributario y por la Ciencia Financiera, deben ser entendidas según la significación que en estas ciencias se les da. No es ésta, por cierto, una panacea que permita resolver todos los problemas de interpretación tributaria, pero su utilidad es innegable. Las leyes tributarias no están desvinculadas de la elaboración teórica financiera, que adquiere cada día más importancia en la generación de los preceptos de esta rama del Derecho.

La aplicación del significado financiero de los vocablos, sin embargo, no puede ser indiscriminada. Bástenos observar que existe una diferencia entre el significado económico propiamente tal de un concepto, y el significado que al mismo puede atribuir el Derecho. Por otra parte, y como en toda ciencia, los autores disienten en materias de importancia. Pero el uso mesurado de las palabras técnicas puede y debe ser un valioso auxiliar del intérprete.

En el capítulo precedente nos ocupábamos de exponer las relaciones terminológicas entre el Derecho Tributario y las demás ramas del Derecho. En función de todos estos antecedentes, creemos posible señalar un cierto orden de prioridad a que debe ceñirse el in-

térprete para dilucidar el significado de las palabras empleadas por la ley.

1º) En primer término, cabe dar al vocablo definido por la ley tributaria el significado preciso que le atribuye la propia ley.

2º) A falta de definición expresa, es necesario saber si el concepto o vocablo de que se trata está definido implícitamente por la norma tributaria. Esta definición puede ser extraída de la manera como la ley tributaria emplea el concepto y de la regulación de las instituciones que con él se relacionan.

3º) El significado que las otras ramas del Derecho, sea Derecho común, sean los Derechos particulares, atribuye a un concepto es plenamente aplicable en materia tributaria, en función de las relaciones necesarias que existen entre los diversos ordenamientos jurídicos que integran el sistema.

4º) El sentido técnico que se atribuye al concepto por los cultores de las disciplinas financieras y tributarias, también puede tener aplicación.

5º) A falta de cualquiera de los anteriores métodos, se dará a las palabras su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras.

Nos detendremos por último, en el llamado elemento histórico de la interpretación. Savigny lo ha concebido como el estudio del derecho existente sobre la materia, al momento de la dictación de la ley. Toda nueva ley se inserta en un ordenamiento anterior a ella, con lo que se produce una doble influencia: la nueva disposición introduce modificaciones en la situación jurídica preexistente, y ésta, a su vez, determina la manera en que aquélla actúa. La importancia del elemento histórico consiste en que pone de relieve estas influencias recíprocas, destacando el impacto que una norma produce sobre el sistema al que pasa a integrarse.

Para estos efectos, el derecho vigente no debe entenderse limitado a la sola legislación. Tanta importancia y como ella pueden tener las formas como la ley se ha entendido y apli-

cado, y que se manifiestan preferentemente en la Jurisprudencia de los Tribunales. Las normas legales jamás se gestan en un vacío, sino que tienen tras sí toda una tradición histórico jurídica que las carga de significación. El Derecho, como la naturaleza, no progresa a saltos.

La Ley sobre Impuesto a las Compraventas, que ha sufrido innumerables modificaciones de fondo y de detalle, nos proporciona diversos ejemplos de la importancia que revisten las relaciones recíprocas entre el derecho preexistente y las disposiciones que a él se integran. Este impuesto fue concebido originalmente como un gravamen a las compraventas de bienes corporales muebles. A corto andar se apreció la restricción de este hecho imponible, y se modificó para comprender a todas las convenciones que sirvieran para transferir el dominio de bienes corporales muebles, de cuotas de dominio en los mismos, o de derechos reales constituidos en ellos. Se dió así una estructura teórica muy definida al gravamen en cuestión, pero ello no impidió que se suscitaran complejos problemas de calificación. Se discutió si estaban o no gravados los contratos de instalación de especialidades que adhieran a un bien raíz, la compraventa de los establecimientos de comercio, las reparaciones de bienes corporales muebles, ciertos tipos de mandatos, etc.

En sucesivas reformas a la Ley Nº 12.120 se fueron introduciendo, como hechos gravados, todos los que hemos señalado. Esta introducción no se hizo por la vía de la ley interpretativa, sino por la simple enmienda o modificación de la ley.

Al agregarse estos hechos imponibles a los que ya comprendía la ley sobre Impuesto a las convenciones traslativas de dominio de bienes corporales muebles, no sólo se ha dotado a estos hechos imponibles de un tratamiento especial, completamente diferente al que podrían haber tenido de insertarse en otra ley tributaria, sino que se ha complicado o, se ha alterado, el mismo concepto de impuesto a las compraventas. Un cuerpo legal que era esencialmente

simple en su estructura, es ahora altamente complejo.

¿Si una nueva disposición dijera: "elévase las tasas del impuesto a las compraventas en un 5%", comprendería o no estos hechos imponibles que no son jurídicamente compraventas de bienes corporales muebles? Para resolver esta interrogante es preciso tener presente la historia del tributo. Veamos que diferente sería el caso de que el mismo precepto, en vez de referirse al impuesto a las compraventas, hiciera mención de los impuestos del Título I de la Ley Nº 12.120. Aquí no habría cuestión de que están incluidos todos estos hechos imponibles.

La Dirección de Impuestos Internos ha estimado necesario referirse al tema, en el Suplemento 7-37 del Manual del Servicio, de 15 de Diciembre de 1967, en el que expresa:

"Cuando el legislador alude en singular al "impuesto de compraventas, en cualquier ley, debe entenderse que se refiere sólo al impuesto general de compraventas establecido en el Art. 1º de la Ley Nº 12.120, salvo que el contexto de la disposición o la historia fidedigna de su establecimiento demuestren que la intención del legislador haya sido referirse a todos los gravámenes del Título I de la ley citada". (9)

Lo que en un tiempo fue una expresión propia, en la época en que el impuesto efectivamente gravaba sólo a las compraventas, es hoy un vocablo complejo, indiciario de un mayor o menor número de hechos imponibles diferentes. Esto no se debe, por supuesto, a que haya cambiado el sentido de la voz compraventa, sino a las sucesivas modificaciones de una ley, que necesariamente debe comprenderse en un sentido histórico.

Algo semejante ocurre con los preceptos que amplían, modifican o derogán las exenciones tributarias, y que muchas veces están contenidos en leyes diferentes de las que las establecieron. La intención de la ley sólo se apreciará en toda su extensión cuando este nuevo precepto se relaciona con sus antecedentes históricos, puesto que son

ellos los que le dan una significación completa.

El análisis de las relaciones recíprocas entre el derecho ya existente y las nuevas leyes es, con mucho, el aspecto más importante de la historia de la ley, y constituye la verdadera historia de su establecimiento. Los antecedentes legislativos, tales como los Mensajes, las Mociones, las discusiones parlamentarias y los vetos, deben emplearse en forma subsidiaria, ya que ellos revelan la intención de personas, de los legisladores, y no la intención de la ley. Todos estos antecedentes son datos que el intérprete puede usar con provecho, siempre que no limite a ellos el contenido del elemento histórico, y siempre que acuerde a la tradición jurídica del precepto la mayor importancia. Los antecedentes legislativos son especialmente valiosos cuando ellos concuerdan con la historia objetiva del precepto, ya que en este caso revelan la gestación de la ley dentro de los marcos históricos y culturales en los que necesariamente se insertará una vez que entre en vigencia.

No menos importante que la tarea de interpretar la ley, es la de elegir los preceptos legales que gobiernan la contienda, y descartar aquellos que se estiman sin relación con ella.

Es cierto que esta materia queda entregada, principalmente, al criterio y ponderación del juez, pero ello no implica que no existan ciertos criterios de tipo general que orienten su labor.

En primer término, el juez debe aplicar la ley vigente. Esto no quiere decir, necesariamente, la ley vigente al momento del fallo, sino que se trata de aplicar la ley que estaba en vigor en la época en que se produjeron los hechos que motivan la contienda. Puede ocurrir que cuando se verificó el hecho imponible rigiera una disposición; que otra estuviera en vigencia al momento en que debía declararse el impuesto, y que una tercera ley, vigente al tiempo del fallo, hubiera modificado a una o a ambas leyes anteriores.

Si la cuestión versa sobre el nacimiento de la obligación tributaria, ella

se regirá por las disposiciones vigentes al momento en que tuvo lugar el presupuesto del hecho imponible. Si se discute la corrección de la declaración o del pago del tributo, serán decisorias las disposiciones que existían cuando estos hechos debieron efectuarse.

Recordemos que, en la generalidad de los casos, las leyes tributarias no rigen desde su publicación, sino desde las fechas que señala el Art. 3º del Código Tributario.

Este precepto distingue las siguientes situaciones:

A) Normas impositivas propiamente tales:

1º) La ley que modifique una norma impositiva, establezca nuevos impuestos o suprima uno existente, regirá desde el día primero del mes siguiente al de su publicación. En consecuencia, sólo los hechos ocurridos a contar de dicha fecha estarán sujetos a la nueva disposición.

2º) La ley que modifique la tasa de los impuestos anuales o los elementos que sirvan para determinar la base de ellos, entrará en vigencia el día primero de enero del año siguiente al de su publicación y los impuestos que deban pagarse a contar de esa fecha quedarán afectos a la nueva ley.

B) Normas sobre infracciones, sanciones e intereses:

1º) Tratándose de normas sobre infracciones y sanciones, se aplicará la nueva ley a hechos ocurridos antes de su vigencia, cuando dicha ley exima tales hechos de toda pena o les aplique una menos rigurosa.

2º) La tasa del interés moratorio será la que rija al momento del pago de la deuda a que ellos acceden, cualquiera que fuere la fecha en que hubieren ocurrido los hechos gravados.

Estas disposiciones sobre la vigencia de las leyes tributarias tienen tres excepciones principales:

a) La nueva ley puede establecer, en forma expresa, que todos o algunos de sus preceptos rijan desde la fecha de su publicación.

b) La nueva ley puede disponer fechas especiales de vigencia, e incluso dar a algunos de sus preceptos alcance retroactivo, con las limitaciones, en este último caso, que a la retroactividad establece la legislación.

c) Un procedimiento muy frecuente es que la nueva ley, en artículos transitorios, reglamente en forma especial las situaciones ocurridas o iniciadas bajo el imperio de la ley antigua.

Aceptado que los hechos jurídicos tributarios se rigen por la ley vigente al momento en que acaecen, se sigue que el juez puede y debe, en los casos en que se haya derogado o modificado la ley entonces existente, aplicar una norma legal derogada total o parcialmente. Esta ultraactividad de la ley tributaria no constituye una novedad en el sistema legal chileno. Sabemos que en los contratos se entienden incorporadas las leyes vigentes al tiempo de su celebración, por lo que en materia de derecho privado pueden presentarse situaciones similares a las que venimos señalando. También la Ley sobre Efecto Retroactivo de las Leyes, de 7 de Octubre de 1861, contiene diversos casos en que una ley sigue rigiendo hechos producidos bajo su vigencia, a pesar de haber sido derogada con posterioridad.

La Corte Suprema ha resuelto que "producido un hecho que engendre obligaciones tributarias, debe aplicarse la ley impositiva vigente al momento en que tal hecho ocurre, porque la esencia de una ley es que rige todas las situaciones producidas durante su vigencia, a menos que el legislador haya estatuido una regla diferente acerca de la fecha en que un precepto deberá comenzar a aplicarse". (10)

Se ha fallado, también, que las declaraciones deben ajustarse a los preceptos legales que estaban en vigencia al momento en que venció el plazo legal para presentarlas. (11)

Discrepamos, en cambio, con el criterio sustentado por el Excmo. Tribunal, en la sentencia de 12 de Junio de 1963, al señalar que "siendo la ley la fuente de donde emanan las obligaciones tributarias y de conformidad con lo dispuesto en el Art. 7º del Código Civil, quedan ellas sujetas a las leyes vigentes en el período en que corresponde efectuar a las leyes vigentes en el período en que corresponda efectuar su pago". (12)

En la especie no se trataba, como pudiera creerse, de una disposición legal relativa al pago del tributo, en cuyo caso la sentencia sería irreprochable, sino de una modificación al hecho imponible de la Ley de Impuesto a la Renta. Un hecho imponible no puede regirse por una ley posterior, salvo el caso en que ésta goce de efecto retroactivo, sino que es de la esencia de la obligación tributaria que su nacimiento dependa de la concurrencia entre ley vigente y verificación del presupuesto gravado.

Otros dos criterios de selección nos los ofrecen los principios del Derecho Tributario que gobiernan la relación jurídica tributaria y que se refieren, específicamente, al carácter obligacional del vínculo entre Fisco y contribuyente y a las calificaciones jurídico tributarias que permite realizar el presupuesto objetivo del hecho imponible.

La relación tributaria empece a dos sujetos bien determinados, Fisco y contribuyente, sin que, por regla general, se extiendan sus efectos a terceros. En consecuencia, los derechos, las obligaciones, los beneficios y las cargas contemplados en la ley tributaria afectan a las partes exclusivamente, salvo que exista una norma expresa en contrario. Así, por ejemplo, si el ingreso o beneficio percibido por una persona está exento del Impuesto a la Renta o de cualquier otro, ello no implica una exención supuestamente objetiva, referida a los ingresos en sí, sino que beneficia exclusivamente al titular de la franquicia.

El Art. 57º del Código Tributario dispone que los intereses que pague el

Fisco al contribuyente en los casos que se señalan en el precepto, están exentos de todo impuesto. Si una sociedad percibe estos intereses, ¿puede repartirlos entre sus accionistas sin retener el impuesto adicional que pudiera afectarlos? Nos parece que no, ya que la exención debe entenderse en el contexto de la relación que ha existido entre el contribuyente y el Fisco, y que no afecta ni beneficia a terceros, como serían los accionistas de la sociedad en cuestión. Veamos la diferencia con otro precepto, como el Art. 84º, letra a) de la Ley Nº 13.305, que señala que los intereses de los bonos dólares están exentos de todo impuesto y que no serán considerados como renta para los que los reciban directamente ni para los que los reciban a través de otras personas. La novedad está contenida en la última frase, puesto que de no haberse establecido así en forma expresa no se habría divisado la razón para extender los efectos de la exención más

allá del ámbito de los sujetos de la relación tributaria.

La teoría jurídica del hecho imponible permite clasificar los diferentes tributos en función de los elementos del presupuesto gravado. Podemos, en consecuencia, hablar con cierta propiedad de ordenamientos tributarios parciales, como serían el del Impuesto a la Renta, el del Impuesto a las Compraventas, el del Impuesto a las Herencias y Donaciones, etc.

Toda clasificación supone una restricción de los términos dentro de los cuales se ejerce la labor de selección de los textos legales aplicables. La utilidad de las clasificaciones fundadas en los elementos del hecho gravado, reside en que ellas responden a la naturaleza misma del tributo, y que por lo tanto permiten situar la materia en estudio dentro de marcos bastante definidos y precisos.

(1) Savigny, "Traité de Droit Romain", Libro I, Capítulo IV, párrafo XXIII.

(2) Corte Suprema, 23 de Junio de 1959, en RDJ-LVI-1º-207.

(3) Savigny, op. cit., loc. cit.

(4) Sobre la materia pueden consultarse los siguientes fallos:

A) Cuando el texto del artículo es claro, no pueden los jueces desentenderse del tenor literal de la ley. Corte Suprema, 1º de Diciembre de 1949, en RDJ-XLVII-1º-1, y fallos citados en el Repertorio, 2ª edición, Pág. 74.

B) Es regla fundamental que la interpretación de la ley tiene por objeto indagar y definir su verdadero sentido por los medios que ella misma contempla, esto es por sus elementos literal, lógico, histórico y sistemático. Los dos primeros deben ser aplicados conjuntamente, porque solamente analizando con un método lógico el conjunto de sus preceptos puede atribuirse a las palabras de la ley su verdadero sentido. Así es posible desentrañar la voluntad de la ley y el objetivo práctico que ella persigue.

Corte Suprema, 8 de Noviembre de 1961, en RDJ-LVIII-3º-94.

C) Para que el sentido de la ley se considere claro, no basta que el precepto aparezca redactado en forma indubitable; precisa, también, que otro no lo contradiga, porque si esto ocurre, el sentido no puede ser claro dado que éste no resulta de una ley aislada, sino del conjunto de todas las disposiciones, o de toda la norma.

Corte Suprema, 3 de Mayo de 1950, en RDJ-XLVII-1º-160.

D) La primera y primordial regla de interpretación que debe tenerse en cuenta, mira al elemento gramatical. El problema que se presenta cuando se quiere establecer si es claro el tenor de una palabra, o de una frase y aún de un período gramatical completo, dice relación con el significado de las palabras y es, en consecuencia, de carácter semántico. Estudiada la cuestión controvertida alrededor del alcance filológico de la frase tantas veces citada, —que es lo que principalmente interesa para establecer el verdadero sentido de un precepto legal—, el sentido de... es claro y, por tanto, habría que atenerse al tenor literal del sobredicho precepto. Aún sobre la base de que tal conclusión fuera indiscutiblemente aceptada, el proceso interpretativo no quedaría concluso; se precisa acudir en todo caso a otro medio de interpretación también legal, buscando al efecto el espíritu de la ley, mediante el estudio de las relaciones lógicas que ligán a los diversos elementos del texto interpretado, de forma que la ley que se supone clara, no aparezca en contradicción con el espíritu que la inspiró, caso en que la letra no puede prevalecer.

Corte Suprema, 9 de Octubre de 1946, en RDJ-XLIV-1º-186.

E) Lo que prescribe la regla de hermenéutica contenida en el Art. 19º del Código Civil no es que "no se desatenderá su tenor literal" cuando la letra de la ley sea clara, sino cuando lo sea su sentido. En consecuencia, el fallo recurrido no explicó correctamente las reglas de interpretación al fundarse exclusivamente en el tenor literal y prescindiendo del acucioso y razonado análisis efectuado por la sentencia de primera instancia de todos los antecedentes legislativos del D. F. L. Nº 4.

- Corte Suprema, 26 de Junio de 1968, en Fallos del Mes, Nº 115 Pág. 102.
- (5) Corte de Apelaciones de Santiago, 20 de Abril de 1964, en RDJ-LXI-2ª-24. Radbruch ha fijado esta idea, expresando que "la ciencia del Derecho es la ciencia del sentido objetivo y no del subjetivo del Derecho. Precisa de que manera hay que entender el derecho, pero no necesariamente como ha sido pensado. Se percibe con toda claridad la esencia de la interpretación jurídica cuando se la compara con la filológica. La interpretación filológica fue caracterizado por August Boeckh como "un conocimiento de lo conocido"; como un pensar posteriormente lo ya pensado en un momento anterior. La interpretación filológica se dirige a la fijación de un hecho, a la determinación del sentido subjetivamente mentado, del pensamiento efectivamente pensado de un hombre real, que yace en el fondo de la obra artística objeto de la interpretación; es, pues, un método puramente empírico. La interpretación jurídica, empero, se dirige al sentido objetivamente válido del precepto jurídico". Gustav Radbruch, "Filosofía del Derecho" Págs. 146-147.
- (6) Corte Suprema, 26 de Junio de 1968, en Fallos del Mes, Nº 115 Pág. 101
- (7) Corte Suprema, 10 de Octubre de 1966, en Fallos del Mes, Nº 95, Pág. 231.
- (8) El profesor Jorge Millas señala que "en rigor, no hay normas jurídicas aisladas, esto es, proposiciones que tengan sentido jurídico por sí mismas lo jurídico de una norma resulta de su pertenencia a un orden o sistema de normas jurídicas". Añade luego: "Una norma jurídica alcanza la plenitud de su naturaleza jurídica sólo en cuanto miembro de un sistema de normas, en cuanto parte de un orden jurídico total, y ninguna proposición con sentido jurídico tiene por sí sola el carácter de norma de derecho. El derecho es, en su esencia, una estructura relacional orgánica, de normas enlazadas, no sólo por conexiones lógicas de implicación sino, además, por conexiones jurídicas de validación".
- Jorge Millas, "Filosofía del Derecho", Págs. 128 y 157.
- (9) Boletín del Servicio de Impuestos Internos, Nº 170, Pág. 5803.
- (10) Corte Suprema, 21 de Marzo de 1967, en Boletín del Servicio de Impuesto Internos, Nº 166, Pág. 5681.
- (11) Corte Suprema, 9 de Septiembre de 1963, en RDJ-LX-1ª-278.
- (12) Corte Suprema, 12 de Junio de 1963, en RDJ-LX-1ª-137.

VI. LA INTEPRETACION ADMINISTRATIVA.

No puede ponerse en duda que la seguridad o la certeza en la imposición es uno de los factores de mayor importancia para la adecuada aplicación de las disposiciones jurídicas en general, y de las tributarias en particular.

La certeza tributaria ha sido concebida, en consecuencia, como uno de los principios de la imposición. El profesor Sergio Carvallo la explica en la siguiente forma:

“La certidumbre proclamada por Smith ha logrado transformarse en la base de los sistemas impositivos modernos, al grado que se puede afirmar que todo el Derecho Financiero está inspirado en este propósito de realizar el principio de la certeza a través de una clara y rigurosa determinación de los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria, así como de los elementos esenciales de ésta. El principio de la certeza tributaria, tal como fuera establecido por A. Smith, se refiere a la necesidad de que el impuesto que cada individuo debe pagar sea cierto y no arbitrario y a que la época del pago, la forma del pago y la cantidad a pagar sean claras y precisas, no sólo para el contribuyente sino que para cualquiera otra persona. Este requisito tiene principal atinencia con la precisión que debe tener la norma respecto de la determinación de los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria, así como de sus elementos esenciales”. (1)

Objetivamente, la certeza tributaria está garantizada por el principio de la legalidad de la imposición. La ley, que se presume de todos conocida, contiene todos los elementos básicos de la obligación tributaria. Pero el mandato le-

gal de que nadie puede alegar ignorancia de la ley, no tiene una correspondencia exacta con el conocimiento efectivo y práctico que el súbdito pueda tener de las normas. Y, en materia tributaria especialmente, la multiplicidad de las disposiciones, su complejidad y sus constantes modificaciones, constituyen un verdadero atentado contra la certeza en la imposición, como bien lo analiza el profesor Carvallo. (2)

No basta, pues, la certeza tributaria objetiva, basada en la legalidad del tributo. Tanto al contribuyente como al Estado les interesa que las obligaciones tributarias sean real y efectivamente conocidas. Que se sepa con precisión que hechos son aptos para generar la obligación, en que forma y en que oportunidad procede el pago, cuales son las exenciones y franquicias tributarias, etc.

Si la certeza objetiva está garantizada por la legalidad de los impuestos, la certeza subjetiva se fundamenta en el convencimiento del contribuyente de que si cumple sus obligaciones tributarias en la forma que le indica la Administración financiera, no podrán luego revisarse sus declaraciones o los pagos que ha efectuado por haberse modificado el criterio de la Administración.

La Jurisprudencia ha recogido este propósito legislativo. “El legislador, al consignar este mandato (el contenido en el actual inciso 1º del artículo 26 del Código Tributario), ha pretendido sin duda asentar, primeramente, un principio de equidad y, después, dejar a cubierto de sorpresas, que se traducen en pagos capaces a veces de desequilibrar un negocio, a todo contribuyente que, en el cumplimiento de sus deberes tributarios, se ha ceñido a las normas

impartidas al respecto por el organismo que, según el Estatuto Orgánico, está encargado de la aplicación y fiscalización de los impuestos establecidos en la mayor parte de las leyes sobre contribuciones". (3)

Para la efectiva realización de la certeza subjetiva o psicológica es preciso que concurren dos circunstancias: la primera, que los órganos de la Administración financiera estén facultados para interpretar las leyes tributarias y para señalar la forma en que deben aplicarse; y segundo, que los contribuyentes puedan invocar estas interpretaciones en su favor.

La sola facultad de interpretar administrativamente la ley tributaria, con toda la importancia que tiene, no basta por sí misma para lograr la finalidad señalada, porque si el contribuyente no tiene la facultad de invocar en su favor los criterios que ha sustentado la Administración, queda expuesto a que se revise retroactivamente toda su situación tributaria, dentro de los plazos de prescripción, a consecuencia de cualquier variación en la interpretación administrativa.

El artículo 1º, Nº 33, de la Ley Nº 11.575, agregó como inciso final al artículo 68 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el texto hoy recogido por el inciso primero del artículo 26 del Código Tributario, que dispone:

"No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular".

La frase "o por las Direcciones Regionales" fue agregada al texto por el artículo Único, Nº 7 del D. S. Nº 3, publicado en el Diario Oficial el 26 de Abril de 1963.

La primitiva pertenencia de este precepto a la Ley de la Renta, limitaba sus

efectos a los tributos que en ella se establecían. Actualmente, en cambio, al estar incorporado en el Código Tributario, la disposición se aplica a todas las materias de tributación fiscal interna que sean, según la ley, de la competencia del Servicio de Impuestos Internos, como se desprende inequívocamente del artículo primero del Código Tributario.

El análisis del texto a que nos venimos refiriendo, permite distinguir los siguientes requisitos, que son necesarios para que proceda su aplicación:

- 1º) La existencia de una determinada interpretación administrativa sobre las leyes tributarias;
- 2º) Esta interpretación debe emanar de determinados funcionarios;
- 3º) Ella debe constar, también, en determinados documentos, y
- 4º) El contribuyente debe estar de buena fe.

Veamos cada uno de estos requisitos.

- 1º) La interpretación debe versar sobre disposiciones tributarias.

El requisito expuesto no necesita de mayores comentarios, ya que el precepto de que se trata es de índole impositiva, y su finalidad es la certeza tributaria y no en otras materias.

Las disposiciones tributarias son, principalmente, aquellas que dicen relación con el pago de los tributos. Aplicando este concepto básico, la Dirección de Impuestos Internos se ha declarado incompetente para interpretar la norma contenida en el artículo 157, letra b), del D.F.L. 251, que establece la obligación de las sociedades anónimas de pagar una patente, porque esta disposición no establece un tributo. Para llegar a esta conclusión, la Dirección examina lo que es el tributo y lo que es una patente, y establece que son conceptos diferentes. (4)

Por las mismas razones. La Dirección de Impuestos Internos rebatió enérgicamente el planteamiento de la

Corporación de la Vivienda, la que sostenía que el gravamen de 5% establecido en el artículo 20 del D.F.L. 285, no era en realidad un tributo sino que un aporte. Haciendo un fundamentado análisis del gravamen en cuestión, La Dirección concluye que se trata de un verdadero impuesto, que cabe perfectamente dentro del concepto que la doctrina da del tributo, y que su carácter de tal no se desnaturaliza por el hecho de que la misma ley permita hacer imputaciones a su pago. (5)

2º) Funcionarios de quienes debe emanar la interpretación.

Dentro de las facultades que la ley confiere al Servicio de Impuestos Internos, corresponden al Director del mismo las de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar normas para la aplicación y fiscalización de los impuestos, como también absolver las consultas que formulen los funcionarios del Servicio o las autoridades sobre la aplicación e interpretación de las leyes tributarias.

Los Directores Regionales, dentro del territorio de su jurisdicción, gozan de la facultad de absolver las consultas sobre interpretación y aplicación de las disposiciones tributarias.

Estos preceptos armonizan con el artículo 26 del Código Tributario, que se refiere específicamente a las interpretaciones de las leyes tributarias sustentadas por la Dirección o por las Direcciones Regionales.

La ley faculta a estos funcionarios para delegar en otros el ejercicio de sus atribuciones, debiendo, en estos casos, los delegados actuar por orden del delegante. No existe impedimento legal, en consecuencia, para que el Director o los Directores Regionales deleguen en otros funcionarios el ejercicio de su facultad interpretativa.

Señalemos, por último, las funciones que, en esta materia, competen al Departamento de Asesoría Jurídica. Este Departamento debe evacuar las consultas legales que se formulen a la Sub-

dirección Jurídica por el Director, los Subdirectores o por los Directores Regionales.

Al darse respuesta a la consulta pueden presentarse dos situaciones diferentes: en primer lugar, la respuesta puede constituir una reafirmación de la jurisprudencia administrativa anterior, emanada de los funcionarios debidamente autorizados para ello; en segundo término, puede ocurrir que sobre la materia consultada no existan precedentes, o que la respuesta importe una variación de la jurisprudencia que se había sustentado sobre el problema.

En el primer caso, no existe ninguna innovación, y la respuesta dada por el Departamento de Asesoría Jurídica deberá siempre representar la interpretación que sustenta el Director o los Directores Regionales. En la situación que señalábamos en segundo término, sea que no exista jurisprudencia sobre el tema, sea que se estime necesario modificar la que había, la respuesta a la consulta debe ser sometida a la aprobación del Director, por lo que también representará su criterio.

Resumiendo, entonces, las interpretaciones sustentadas por el Director o por los Directores Regionales pueden constar en documentos oficiales suscritos por ellos mismos, por los funcionarios en quienes pudiera delegarse la facultad de interpretar, o por el Departamento de Asesoría Jurídica. En todos estos casos, se trata de interpretaciones sustentadas por los funcionarios a que hace mención el artículo 26 del Código Tributario, como se desprende de los preceptos que rigen la materia. (6)

Debemos también hacer mención de otro Departamento del Servicio que, si bien no interpreta la ley tributaria, tiene funciones de indudable interés que se relacionan con el ejercicio de esta facultad por los funcionarios competentes.

Al Departamento de Resoluciones, dependiente también de la Subdirección Jurídica, le corresponde el estudio de la Jurisprudencia de los Tribunales en materia tributaria. Difunde entre los funcionarios los fallos que confirman

las tesis del Servicio, e informa al Director acerca de los fallos divergentes con la doctrina de Impuestos Internos. En este último caso, el Departamento debe hacer presente al Director si conviene modificar o mantener la jurisprudencia administrativa, previo el estudio acucioso de los fundamentos jurídicos de los fallos que se apartan del criterio administrativo.

Es de toda conveniencia que, en los casos de divergencia entre el Servicio y los Tribunales de Justicia, la jurisprudencia administrativa se adecúe a la de los Tribunales. Si éstos, en fallos reiterados, sustentan una doctrina diferente a la de la administración, el principio de la certeza tributaria recomienda que el contribuyente no se vea frente al dilema de actuar de una manera que fundadamente cree será aceptada por los Tribunales, mientras por otra parte esta actitud le obliga a interponer reclamaciones por habersele cobrado el tributo con un criterio fiscalizador distinto. De allí la importancia de la labor del Departamento de Resoluciones.

Las facultades que competen a Impuestos Internos en relación con la interpretación de las leyes tributarias son exclusivas, lo que significa que ninguna otra autoridad administrativa puede arrogarse facultades de este tipo. La Contraloría General de la República, encargada de interpretar las leyes administrativas, se ha declarado reiteradamente incompetente para interpretar la ley tributaria, y ha representado las resoluciones o decretos en que otros funcionarios se han arrogado las facultades privativas del Director de Impuestos Internos. Esta exclusividad, sin embargo y como es evidente, en nada afecta la facultad que tienen los Tribunales de Justicia para interpretar y aplicar la ley tributaria en las contencidas sometidas a su conocimiento, y que es parte esencial del ejercicio de la jurisdicción.

3º) Documentos en que debe constar la interpretación.

La interpretación administrativa debe constar, por escrito, en un documento oficial. Son documentos oficiales los

suscritos por funcionarios competentes de un Servicio Público, sobre los asuntos que la ley ha colocado dentro de la órbita de atribuciones del mismo Servicio. En lo que nos interesa, se trata de documentos emanados de los funcionarios que están debidamente facultados para interpretar la ley tributaria.

El propio artículo 26 del Código Tributario señala, a modo de ejemplo, que son documentos oficiales las circulares y los dictámenes, pero en ningún caso pretende que esta sea una enumeración taxativa, desde que se refiere expresamente a los demás documentos destinados a las finalidades señaladas en el precepto.

Los documentos de que se trata deben estar destinados a ser conocidos de todos los contribuyentes en general o de uno o más contribuyentes en particular, o bien a impartir instrucciones a los funcionarios del propio Servicio. En todo caso, estos documentos deben contener alguna interpretación de la ley tributaria. Las liquidaciones, giros y anulaciones de giros y demás instrumentos similares no reúnen los requisitos necesarios para que se les incluya entre aquellos que el contribuyente puede invocar en su favor. (7)

Se ha planteado un interesante debate en torno a si las resoluciones dictadas al fallar los reclamos tributarios pueden o no ser invocadas en su favor por los contribuyentes, cuando en ellas consten interpretaciones de las leyes impositivas.

Impuestos Internos, en Oficio Nº 111, de 12 de Abril de 1967, sostiene que "Las resoluciones dictadas por el Servicio en su carácter de tribunal no están comprendidas entre los documentos señalados en el inciso primero del artículo 26 del Código Tributario. Del análisis de la enumeración contenida en dicho precepto se desprende que se refiere a documentos destinados a impartir instrucciones o a informar a los funcionarios o a particulares sobre determinadas materias, pero en ningún caso a resolver o fallar asuntos sometido al Servicio en su carácter de Tribunal. Además, dado el carácter de norma ex

cepcional que tiene el precepto analizado, debe ser interpretado restrictivamente, no pudiendo hacerse extensivo a documentos que no sean los que señala". (8)

Algunos fallos de los Tribunales de Justicia, que comparten la tesis recién expuesta, agregan que el artículo 26 del Código Tributario, al no mencionar los fallos o resoluciones del Servicio, está respetando, sin duda, el principio establecido por el legislador en el artículo 3º, inciso segundo del Código Civil, según el cual las sentencias judiciales no tienen fuerza obligatoria sino respecto de las causas en que actualmente se pronunciaren. (9)

El argumento en orden a que no procede invocar una resolución, porque ésta sólo tiene fuerza obligatoria en la causa en que se pronuncia, reconoce su origen en una confusión entre invocar el efecto de cosa juzgada que emana de una sentencia, e invocar el mérito intelectual y jurídico de los fundamentos del fallo.

El artículo tercero del Código Civil se refiere a la fuerza obligatoria del fallo, esto es al efecto de cosa juzgada que de él emana. Este efecto que produce la sentencia es independiente de la mayor o menor consistencia jurídica de los considerandos del fallo. Sea que el fallo esté bien o mal fundado, sea que constituya una pieza maestra de lógica jurídica o una mala sentencia, estando firme tiene el efecto de cosa juzgada, y su fuerza no depende del estudio legal que haya precedido a la decisión.

El contribuyente que invoca en su favor una resolución del Servicio, evidentemente, no está ejerciendo la excepción de cosa juzgada, no está solicitando que se respete, en su caso, la fuerza obligatoria de la decisión, sino que se apoya en el criterio jurídico, en la interpretación de la ley contenida en el fallo, en su valor intelectual.

Es efectivo, por otra parte, que las resoluciones no están nominativamente contempladas en el inciso primero del artículo 26 del Código Tributario, pero ya anotábamos antes que este precepto

no contiene ninguna enumeración taxativa, sino meramente ejemplar.

Creemos que estas resoluciones caen dentro de los documentos oficiales que están destinados a ser conocidos de un contribuyente en particular, quien no es otro que el reclamante. La resolución falla, decide un reclamo, es cierto, pero también lo es que ella debe ser puesta en conocimiento del contribuyente por medio de una notificación legal.

Debe, además, suponerse que cuando el Servicio interpreta la ley de una manera determinada, al resolver un reclamo tributario, lo hace con más detención y con mayor estudio que al dar respuesta a una consulta cualquiera, puesto que la trascendencia del asunto así lo exige, y no podemos dudar de que así ocurra. Ahora bien, ¿en qué se diferencia este estudio acucioso y ponderado de la ley tributaria, que se verterá en la resolución, de una consulta en que el contribuyente plantea su caso particular? No existe ninguna diferencia sustancial.

La doctrina correcta en esta materia ha sido sentada por los diversos fallos de los Tribunales de Justicia que han aceptado que las resoluciones del Servicio están incluidas dentro de los documentos a que hace referencia el artículo 26 del Código Tributario. La Corte de Apelaciones de Valparaíso, en una sentencia sobre esta misma materia, expone que "tampoco se adivinan las razones de lógica o de equidad que permitan darle más mérito y eficacia a una Circular que a los fallos de esa Jefatura, que como tales, representan la máxima expresión del Derecho". (10)

4º) La buena fe del contribuyente.

Además de los tres requisitos de orden objetivo ya analizados, la ley exige que el contribuyente esté de buena fe al ajustar su conducta tributaria a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentadas por el Servicio.

El requisito de la buena fe es netamente subjetivo y, por lo mismo, más complejo que los anteriores. ¿En qué consiste la buena fe? ¿En qué momento

debe existir? ¿Debe probar el contribuyente su buena fe, o ésta se presume? Son éstas las interrogantes que se han agitado en la jurisprudencia.

Nuestra legislación no contiene ninguna definición de la buena fe que sea de general aplicación, ni tampoco encontramos una definición de ella en las leyes tributarias. Es menester elaborar un concepto aplicable al tema que nos ocupa, que tenga la precisión necesaria que le permita ser un antecedente útil en la dilucidación de la procedencia o improcedencia de las alegaciones que el contribuyente haga a su favor.

Podríamos describir la buena fe, para estos efectos, como la conciencia que tiene el contribuyente de que su conducta tributaria se ajusta a Derecho, en la forma que éste ha sido interpretado por la Dirección. En el fondo, deben concurrir tres elementos, a saber: a) que el contribuyente conozca una determinada interpretación de las leyes tributarias, sustentada por la Dirección o por las Direcciones Regionales en documentos oficiales; b) que, al momento de producirse un hecho de significación tributaria, el contribuyente tenga el convencimiento de que tal es la interpretación administrativa vigente, es decir, que no tenga antecedentes para concluir que la Dirección ha variado su criterio interpretativo, y c) que el contribuyente ajuste su conducta tributaria a la interpretación administrativa.

El primer elemento de la buena fe es que el contribuyente conozca la interpretación a la que está ajustando su conducta. Quien actúa conforme a algo, quien acomoda su conducta a una cosa, quien se ajusta a una interpretación, debe conocer aquello en virtud de lo cual se comporta. Nos parece lógicamente imposible que una persona ciña su conducta a algo, si previamente no conoce lo que es determinante en su actuar. Todo actuar en función de un criterio ajeno es una manifestación consciente de la persona, quien considerando los méritos del criterio en cuestión, concluye que su conducta debe adecuarse al mismo, y actúa en consecuencia. Adecuarse o conformarse con cierto criterio no es lo mismo que coincidir con

él en forma accidental. Lo primero supone conocimiento del criterio inspirador de la conducta, lo segundo es un accidente en que ni la inteligencia ni la voluntad de la persona tienen intervención.

A pesar de que parecería clara esta exigencia, algunas sentencias han sostenido que no tiene importancia dilucidar si el contribuyente conocía o no la interpretación de la Dirección al momento de ajustarse a ella, puesto que la ley no exige este requisito. Se agrega que, conociendo o no la interpretación administrativa, el hecho es que el contribuyente se ajustó a ella. (11)

No creemos acertado este razonamiento. Desconoce, por una parte, que este conocimiento es un elemento de la buena fe. Que ésta es intrínsecamente subjetiva, fundada en los móviles del sujeto y en los conocimientos en que ellos se apoyan. Y, por otra parte, confunde la conformidad consciente del individuo con un criterio ajeno, con la coincidencia, accidental, involuntaria e inconsciente, de la conducta del contribuyente con la interpretación sustentada por la administración.

No basta, pues, que exista una circular, oficio, dictamen, informe u otro documento oficial, sino que es también necesario que el contribuyente lo conozca, puesto que de otro modo jamás podrá ajustar racionalmente su conducta a esa interpretación. Nunca podría poseer el convencimiento o la conciencia de que, al actuar, lo hace conforme a lo dictaminado por el Servicio. (12)

El segundo elemento de la buena fe a que hacemos referencia, consiste en que, al momento de verificarse un hecho de significación tributaria, el contribuyente estime que está vigente la interpretación dada por la Dirección a las normas que regulan ese hecho.

Por decirlo así, este es el núcleo de la buena fe, su aspecto de mayor importancia.

La interpretación conocida del contribuyente puede haber sido modificada por la Dirección, lo que plantea diversas situaciones.

La primera situación consistiría en que la modificación del criterio de la Dirección haya tenido lugar después de verificado el hecho de que se trate. En este caso, esta segunda interpretación carece de toda importancia, sea que ella llegue o no al conocimiento del contribuyente, puesto que lo cierto sería que había una sola interpretación al momento del hecho, y el contribuyente ajustó su conducta a ella.

En segundo lugar, la interpretación modificatoria puede haber sido establecida con anterioridad al hecho pertinente, pero que ella no haya sido publicada de acuerdo con las disposiciones del artículo 15 del Código Tributario. Cabe aquí distinguir si el contribuyente conoció o no esa nueva interpretación, puesto que no existe ninguna presunción de conocimiento real y efectivo de su parte. Es claro que si no ha conocido el nuevo pronunciamiento de la Dirección en nada se verá afectada su buena fe, puesto que subjetivamente seguirá en el convencimiento de que su actuación es la correcta conforme a la opinión jurídica de la administración. En cambio, si conoce el nuevo criterio, ya su convencimiento debe racionalmente desaparecer, y no podrá luego alegar la buena fe de su actuación.

Por último, puede haber ocurrido que el cambio de criterio de la Dirección esté contenido en un documento oficial que haya sido publicado conforme al artículo 15 del Código Tributario. Se presume de derecho, en este caso, que el contribuyente ha conocido esta modificación desde la fecha de su publicación. Pierde así todo interés dilucidar si esta presunción corresponde a una situación real y efectiva, a un conocimiento verdadero de parte del contribuyente, ya que su carácter de presunción de derecho impide toda prueba en contrario. Desde que un documento oficial, modificatorio del criterio interpretativo de la Dirección, ha sido publicado en la forma señalada, ningún contribuyente podrá atenerse a documentos anteriores, respecto de aquellos hechos que ocurran con posterioridad a la publicación.

La interpretación administrativa puede referirse a normas que regulen cualquiera de los elementos de la norma tributaria: al hecho imponible y a sus componentes, al sujeto pasivo de la prestación, a la base imponible o al tipo de gravamen tributario, a las declaraciones u otras obligaciones accesorias, a la firma y oportunidad del pago, etc.

Todos estos elementos se traducen en hechos que se producen, o que debieran tener lugar, en momentos determinados, es decir que ellos pueden situarse en el tiempo con precisión.

Lo anterior, que ya veíamos tiene importancia para los efectos de determinar cual es la ley vigente, tiene el mismo significado para determinar cual es la interpretación vigente sobre el hecho de que se trate. Lo que importa es que al momento de percibirse o devengarse una renta, de celebrarse un contrato o de ejecutarse un acto gravado, de declararse o de pagarse un tributo, la Dirección haya sustentado una determinada interpretación sobre las normas que a ese hecho se refieren; o que, en caso de haber sido modificada la interpretación, el contribuyente no la haya conocido con anterioridad a la verificación temporal de la circunstancia pertinente.

Lo que siempre debe coincidir temporalmente es la circunstancia tributaria, con una interpretación y un convencimiento de que ella es la aceptada por el Servicio. Esto es así, porque el contribuyente se ajusta a esa interpretación precisamente en el momento en que la misma es relevante, es decir, cuando se verifica alguna circunstancia sobre la cual versa la interpretación. (13)

El tercer elemento de la buena fe está en que el contribuyente, conociendo una interpretación y estimándola vigente, se ajuste a ella. Esta conformidad o acomodo de la conducta tributaria al criterio administrativo implica, como es evidente, que el caso en que se encuentra el contribuyente coincida con aquel sobre el cual se ha pronunciado la Dirección. Si la interpretación

ha versado sobre disposiciones de general aplicación, sin hacer referencia a un caso específico, deberá atenderse a la amplitud de sus términos. En todo caso, el contribuyente debe conformarse íntegramente con la interpretación administrativa, ya que no sería procedente que ante una situación que forma un todo perfectamente conexo, aceptara sólo aquellos antecedentes dados por el Servicio que lo favorecen, dejando sin aplicación los que estimare contrarios a sus intereses. Esto denotaría mala fe, un espíritu del todo diferente a la adecuación al criterio administrativo. Distinto sería el caso de que en un documento oficial se incluyan diversas interpretaciones, ya que en esta eventualidad, aunque el contribuyente no se atenga a todas ellas, sin embargo, perfectamente puede ajustarse a una o varias, sin modificar en nada la unidad o conexión que existe entre los diversos argumentos que apoyan una misma interpretación.

La buena fe del contribuyente, que incluye todos los elementos ya señalados, ¿se presume legalmente o debe ser probada por quién la alega?

Estimamos que es un principio general, que inspira todo nuestro ordenamiento jurídico, el que la buena fe de las personas debe presumirse. Salvas algunas disidencias, éste es también el criterio que acepta la jurisprudencia. (14)

El artículo 707 del Código Civil, no por estar incluido en el tratamiento de una materia particular, deja de recoger un principio de carácter general y válido para todas las ramas del derecho. La validez del principio en materia tributaria es reafirmada por disposiciones que la recogen, como el artículo 21 del Código Tributario, que establece que el Servicio de Impuestos Internos no puede prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente.

Tiene plena aplicación, para los efectos del artículo 26 del Código Tributario, la norma general de que la buena fe se presume, salvo cuando la ley establezca la presunción contraria, o cuan-

do la presunción legal sea desvirtuada por prueba producida en contrario.

Normalmente, la aplicación de la presunción legal significará que la sentencia que se pronuncie sobre el reclamo del contribuyente no necesitará contener mayores antecedentes para dejar por establecida la buena fe. Pero, si ésta fuere impugnada, deberán ponderarse los antecedentes producidos al efecto y contenerse en el fallo las consideraciones necesarias para dar o no por establecido que el contribuyente obró de buena fe.

Un excelente ejemplo de esta ponderación lo constituye el siguiente fallo de la Corte Suprema, en el que concluye que un contribuyente no ha actuado de buena fe.

“No viola el artículo 68 inciso 4º de la Ley sobre la Renta (actual inciso primero del artículo 26 del Código Tributario) ni el artículo 707 del Código Civil, la sentencia que declara que procede el cobro con efecto retroactivo del impuesto adicional correspondiente al año tributario 1957 que afecta a las acciones liberadas que se distribuyan a los accionistas con las utilidades o los fondos acumulados, no obstante haberlo resuelto así la Dirección de Impuestos Internos, si con posterioridad se notificaron a la recurrente dos sentencias recaídas en anteriores reclamos suyos sobre la misma materia, tanto más si ella misma reconoce que no ignoraba el nuevo modo de pensar de Impuestos Internos sobre la materia, pero que todos los fallos de los Tribunales de Justicia han sido adversos a dicha tesis y favorables a la suya, confesando así que no se ajustó a la interpretación de Impuestos Internos, sino a la de los Tribunales de Justicia, lo que no le permite invocar en su favor las reglas citadas, aparte de que la presunción de buena fe establecida en el artículo 707 del Código Civil es una presunción legal que admite prueba en contrario”. (15)

La buena fe es también destruida por la alegación de ignorancia del derecho, como lo expone claramente el mismo Alto Tribunal en un fallo que sostiene:

“No puede presumirse la buena fe de un contribuyente por la sola circunstancia de que en forma habitual hacía sus declaraciones en un mismo sentido contrario a la verdad, creyendo que con ello ajustaba su conducta a las normas legales, o sea atribuyendo el reclamante su actitud habitual a ignorancia de los preceptos legales que lo obligaban a hacer sus declaraciones sobre la renta efectiva si ella era superior al mínimo que presumía el artículo 45 de la ley 8419”. (16)

Examinados ya los requisitos para que el contribuyente se valga del beneficio contenido en el artículo 26 del Código Tributario, veamos someramente cual es el efecto que produce la aplicación de ese artículo.

De acuerdo con la propia disposición legal, este efecto es que no procederá el cobro de impuestos con efecto retroactivo.

Debe tratarse, en consecuencia, de un cobro formulado por el Fisco al contribuyente, en conformidad con los procedimientos que señala al efecto el Código Tributario. Pero la disposición no alcanza a las reclamaciones que formulen los contribuyentes solicitando que se les restituya lo pagado indebidamente por concepto de impuestos. La garantía que hemos estado analizando jugará sólo en los casos en que la iniciativa del cobro emane del Fisco.

Este cobro, evidentemente, debe formularse con efecto retroactivo, es decir a tributos que debieron haberse solucionado en una época anterior al cobro. En nada limita este artículo la facultad del Servicio para modificar sus criterios interpretativos hacia el futuro, llegando a la conclusión que ciertos hechos están afectos a tributo, aún cuando anteriormente haya sostenido la tesis contraria.

-
- (1) Sergio Carvallo H., “Fundamentos Económicos de la Legislación Tributaria Chilena”, página 300.
 - (2) Ibid, Págs. 300-303.
 - (3) Corte Suprema, 4 de Julio de 1958, en RDJ-LV-1^a-159.
 - (4) Oficio N° 4044, de 22 de Abril de 1963, en Boletín del Servicio de Impuestos Internos, Junio de 1963, página 3516.
 - (5) Oficio N° 1644, de 18 de Febrero de 1960, en Boletín del Servicio de Impuestos Internos, Febrero 1960, Pág. 2134.
 - (6) Véanse sobre esta materia los siguientes preceptos: Art. 6º, letra A), N° 1, 2 y 3; y letra B), N° 2 y 7 del Código Tributario; y Art. 7º y 13º del Estatuto Orgánico del Servicio de Impuestos Internos. Véanse, también, la Circular N° 107, de 24 de Noviembre de 1960, y N° 134, de 27 de Diciembre del mismo año, ambas del Servicio de Impuestos Internos.
 - (7) Sobre este punto, pueden consultarse los fallos que exponemos a continuación:
 - A) Según el Art. 25º del Código Tributario, las liquidaciones practicadas por el Servicio de Impuestos Internos tienen el carácter de provisionales, por lo que el Servicio puede, después de haber dejado sin efecto algunas de ellas, basado en un raciocinio erróneo, reconsiderar su actitud y practicar una nueva liquidación. En este caso no tiene aplicación el Art. 26º, inciso primero, del Código Tributario, ya que no se trata de un contribuyente que hubiese hecho una determinada declaración, sino que formuló una petición a la que accedió Impuestos Internos, pero después, dándose cuenta que había incurrido en un error, procedió a rectificar su resolución, girando de nuevo el impuesto que, equivocadamente, había dejado sin efecto, todo ello dentro del plazo de prescripción. No existe, pues, en la especie un cobro de impuesto con efecto retroactivo ni un desconocimiento de lo que el recurrente denomina cosa juzgada administrativa. Corte Suprema, 12 de Marzo de 1962, en “Jurisprudencia Tributaria de la Corte Suprema”, Eduardo Bell E., fallo 497, Pág. 344.
 - B) El hecho de que el contribuyente estuviere declarando en una categoría distinta de la que le correspondía es un antecedente que no significa ni da constancia de ninguna interpretación determinada de las leyes tributarias por parte de la Dirección. Corte de Apelaciones de Valparaíso, 11 de Marzo de 1960, en “Jurisprudencia Tributaria de las Cortes de Apelaciones” Eduardo Bell E., fallo 59, Pág. 75.

C) La clasificación de un contribuyente, efectuada por un Administrador de Zona, y que es posteriormente revocada por el Director, no tiene eficacia alguna, y el contribuyente no la puede invocar en su favor. Corte Suprema, 29 de Diciembre de 1960, en RDJ-LVII-1^a-398.

D) Una planilla de anulación o una nota de crédito emitida por Impuestos Internos no son documentos de la calidad exigida por el Art. 26^o del Código Tributario, dado que en ellos no hay una interpretación de las leyes tributarias que haya sido sustentada por la Dirección de Impuestos Internos ni han servido para impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio.

Corte de Apelaciones de La Serena, 2 de Marzo de 1964, en "Jurisprudencia Tributaria de las Cortes de Apelaciones", Ediarlo Bell E., fallo 221, Pág. 222.

E) No puede sostenerse que el reclamante se haya ajustado a una interpretación de las leyes tributarias sustentada por Impuestos Internos, si la circunstancia invocada corresponde a la anulación de una orden extendida por duplicidad de cobro, lo que, evidentemente, no revela, en modo alguno, un criterio interpretativo de la ley que haga aplicable, en este caso, el Art. 26^o del Código Tributario.

Corte de Apelaciones de Valparaíso, 3 de Junio de 1964, en "Jurisprudencia Tributaria de las Cortes de Apelaciones", Eduardo Bell E., fallo 236, Pág. 234.

F) La buena fe del contribuyente debe asilarse en una interpretación sustentada por la Dirección de Impuestos Internos en documentos oficiales emanados por ella, y no en una liquidación de impuestos a la que la ley atribuye el carácter de provisoria.

Corte de Apelaciones de Valparaíso, 4 de Noviembre de 1960, en "Jurisprudencia Tributaria de las Cortes de Apelaciones", Eduardo Bell E., fallo 94, Pág. 106.

G) Constituye una interpretación de las leyes tributarias la clasificación que anteriormente se había hecho del contribuyente en la sexta categoría. Corte Suprema, 26 de Diciembre de 1955, en RDJ-LII-1^a-420.

H) Constituye una interpretación de las leyes tributarias la resolución y el certificado de término de giro expedido por la Dirección con anterioridad a la declaración de la renta objetada, estableciendo que ciertas operaciones de una sociedad no tenían carácter comercial ni de lucro y que no estaban, por tanto, afectas a la obligación de otorgarse facturas por ellas. Corte Suprema, 10 de Octubre de 1956, en RDJ-LIII-1^a-276.

I) El hecho que funcionarios del Servicio hayan practicado revisiones, sin objetar el procedimiento seguido por el contribuyente en cuanto a no solucionar un determinado impuesto, no significa en manera alguna una aceptación ni siquiera tácita, de tal procedimiento; concluir lo contrario haría desaparecer la facultad que tiene el Servicio, para practicar reliquidaciones dentro del plazo de prescripción.

Corte de Apelaciones de Iquique, 18 de Junio de 1963, en Luis Ugas, "El Código Tributario", Pág. 93.

(8) Boletín del Servicio de Impuestos Internos, Septiembre de 1967, Pág. 5672.

(9) No aceptan incluir las resoluciones del Servicio entre los documentos que menciona el Art. 26^o del Código Tributario, los siguientes fallos:

A) El Art. 26^o del Código Tributario no menciona a las resoluciones o sentencias expedidas por Impuestos Internos en su carácter de Tribunal en el caso especial de un reclamante, respetando sin duda alguna el principio general del Derecho, establecido por el legislador en el Art. 3^o, inciso 2^o, del Código Civil, según el cual las sentencias judiciales no tienen fuerza obligatoria sino respecto de las causas en que actualmente se pronunciaren. Corte Suprema, 5 de Noviembre de 1964.

B) Las resoluciones sólo producen efecto en los casos en que se dictaron. Corte Suprema, 14 de Abril de 1966, en Fallos del Mes N^o 89, Pág. 31.

(10) Corte de Apelaciones de Valparaíso, 19 de Diciembre de 1960, en "Jurisprudencia Tributaria de las Cortes de Apelaciones", Eduardo Bell E., fallo 104, Pág. 116.

La Corte Suprema ha aceptado en forma explícita que las resoluciones deben incluirse entre los documentos del Art. 26^o del Código Tributario, en fallo de 4 de Agosto de 1961, en RDJ-LVIII-1^a-255, en que sostiene que las resoluciones dictadas por Impuestos Internos son aquellos dictámenes o documentos oficiales destinados a ser conocidos de las partes en el juicio correspondiente, o sea de un contribuyente en particular, caso que contempla el Art. 26^o.

Otros fallos, que aceptan implícitamente a las resoluciones como documentos oficiales incluidos en el precepto citado, son las siguientes: Corte Suprema, 5 de Agosto de 1961, en "Jurisprudencia Tributaria de la Corte Suprema", Eduardo Bell, fallo 485, Pág. 331; Corte de Apelaciones de Valparaíso, 24 de Octubre de 1959, en "Jurisprudencia Tributaria de las Cortes de Apelaciones", Eduardo Bell, fallo 51, Pág. 66; Corte de Apelaciones de

Santiago, 10 de Diciembre de 1965, en la obra citada fallo 354. Pág. 343; y Corte Suprema, 26 de Noviembre de 1964, en Fallos del Mes N° 72, Pág. 262.

- (11) A) El conocimiento, posterior a la declaración, de la interpretación sustentada por la Dirección, no priva al contribuyente de la facultad de ejercitar el derecho que confiere el inciso 4º del Art. 68º de la Ley de Impuesto a la Renta.

Corte Suprema, 4 de Enero de 1960, en RDJ-LVII-1º-1.

B) Aunque la interpretación contenida en el Dictamen de la Dirección haya llegado a conocimiento del contribuyente con posterioridad a la interposición del reclamo, no puede deducirse de este hecho que él no haya podido encontrarse en el caso de ajustar su conducta a dicha interpretación, porque lo cierto es que, sabiéndolo o no, ajustó su conducta al dictamen y no hay ley que lo privara del uso del derecho que le confería tal artículo por el conocimiento de éste posterior a su reclamo.

Corte Suprema, 15 de Junio de 1959, en RDJ-LVI-1º-193.

En los dos fallos citados hay votos disidentes en los que se sostiene que el contribuyente debe haber conocido la interpretación administrativa antes de estar en condiciones de ajustar a ella su conducta.

- (12) La Corte de Apelaciones de Valparaíso, en fallo de 21 de Junio de 1958, en RDJ-LV-1º 327, sostiene que para asilarse en la disposición del actual Art. 26º del Código Tributario es menester que el contribuyente conozca desde antes de la declaración la circular, dictamen o informe. No basta que exista la interpretación, sino que ésta debe ser conocida por el Contribuyente, de manera que debe descartarse que un dictamen cualquiera pueda producir después el efecto de justificar lo hecho.

- (13) Sobre el punto en referencia existe la siguiente jurisprudencia:

A) El hecho de que estuviesen pendientes los pagos de los impuestos consecuenciales de la declaración, no tiene trascendencia para la facultad revisorista que compete a la Dirección y que le otorga en forma amplia el Art. 200 del Código Tributario, pues, no obstante su amplitud se encuentra limitada, en orden a sus efectos retroactivos, precisamente por el Art. 26º ya citado. Lo que reviste importancia es que al momento de la declaración el contribuyente se ajustó a una interpretación de la Dirección vigente en esa época.

Corte Suprema, 1º de Junio de 1966, en RDJ-LXIII-1º-185.

B) La Dirección de Impuestos Internos no puede cobrar impuestos con efecto retroactivo cuando el hecho de que deriva la renta se haya realizado en una época en que la misma Dirección consideraba que tales ingresos no estaban afectos a Impuesto a la Renta. En consecuencia, si a la fecha en que el reclamante aportó un bien raíz en dominio a una sociedad, la Dirección estimaba que la diferencia entre el costo o avalúo y el valor del aporte del inmueble era un aumento de capital y no renta, y si no está probado que el contribuyente se ajustara de mala fe a dicha interpretación, la Dirección carece de facultades para formularle cobro de impuestos fundados en la misma diferencia.

Corte Suprema, 4 de Julio de 1958, en "Jurisprudencia Tributaria de la Corte Suprema", Eduardo Bell E., fallo 382, Pág. 261.

C) Lo único que interesa al efecto es que el hecho de que deriva la renta se haya producido en una época en que la misma Dirección consideraba que tales ingresos no estaban afectos a impuesto a la renta.

Corte de Apelaciones de Valparaíso, 24 de Octubre de 1959, en "Jurisprudencia Tributaria de las Cortes de Apelaciones", Eduardo Bell, fallo 51, Pág. 66.

D) No obsta para la aplicación del precepto en estudio la circunstancia de que la Dirección de Impuestos Internos haya cambiado de criterio, por cuanto de los hechos establecidos no se desprende que el contribuyente haya tenido conocimiento de las modificaciones de interpretación de la Dirección de Impuestos Internos.

Corte Suprema, 4 de Agosto de 1962 en RDJ-LIX-1º-286.

E) Por otra parte, la recurrente se ha ajustado a lo que disponía el inciso 4º del Art. 68º de la Ley N° 8.419, vigente a la fecha de la reclamación, ya que de buena fe y en atención a lo resuelto por la propia Dirección en anteriores liquidaciones y resoluciones, presentó sus declaraciones para el pago de impuestos.

Corte de Apelaciones de Santiago, 10 de Diciembre de 1965, en Bell, op. cit., fallo 354, Pág. 343.

F) Si el contribuyente se ajustó a la interpretación dada al precepto cuestionado en un dictamen de 1952, criterio que luego la Dirección cambió en 1957, la buena fe a que se refiere el actual inciso primero del Art. 26 del Código Tributario debe presumirse, sin que exista en autos antecedente alguno que haga suponer que ha llegado a conocimiento del contribuyente,

con anterioridad al 9 de Mayo de 1957, alguna circular que importe un cambio de opinión de Impuestos Internos. Corte de Apelaciones de Valparaíso, 23 de Octubre de 1963, en Bell, op. cit., fallo 213, Pág. 215.

G) Si el organismo administrativo encargado por la ley de fijar normas e impartir instrucciones relativas a la aplicación de un determinado tributo ha dictaminado que ciertos hechos u operaciones no originaban una obligación tributaria por encontrarse comprendidos en una exención legal, y el contribuyente se ajustó a la interpretación que sustentaba dicho organismo en la época en que esos hechos se verificaron y produjeron todos sus efectos jurídicos y económicos, no es aceptable que con posterioridad, y debido a un cambio de criterio, se pretenda determinar el impuesto con relación a esos mismos hechos, obligar a su pago y, aún, imponer multas. Corte de Apelaciones de Santiago, 8 de Septiembre de 1958, citada por Javier Espejo, "Ley de Impuesto a la Renta", tomo III, Pág. 183.

- (14) A Fallos que aceptan la presunción de buena fe en materia tributaria: Corte Suprema, 4 de Enero de 1960, en RDJ-LVII-1^o-1; Corte Suprema, 5 de Agosto de 1961, en Bell, op. cit., fallo 485, Pág. 331; Corte Suprema, 4 de Julio de 1958, ibid. fallo 382, Pág. 261; Corte Suprema, 20 de Noviembre de 1963, Bell, op. cit. fallo 566, Pág. 395; Corte Suprema, 4 de Agosto de 1962, en RDJ-LIX-1^o-286; Corte Suprema, 26 de Diciembre de 1955, en RDJ-LII-1^o-420; Corte Suprema, 15 de Junio de 1959, en RDJ-LVI-1^o-193, Corte Suprema, 4 de Agosto de 1961, en RDJ-LVIII-1^o-255; Corte de Apelaciones de Valparaíso; 3 de Junio de 1964, en Bell, op. cit., fallo 236, Pág. 234.

B) Se sostiene que no es aplicable la presunción general de buena fe en los votos disidentes de las sentencias de la Corte Suprema de fechas 4 de Enero de 1960, 5 de Agosto de 1961 y 15 de Junio de 1959. En esta última, el voto disidente expresa que para acogerse al artículo de que se trata el Tribunal debe contar con elementos de juicio para evidenciar que el contribuyente obró reflexiva y conscientemente en lo que a la omisión de sus obligaciones tributarias se refiere, sabiéndose respaldado por un determinado criterio coincidente de la Dirección, por cuanto para estos fines, la ley exige, además, que haya habido buena fe en la conformidad del contribuyente, y éste último factor positivo también debe justificarse por parte del interesado o aparecer de manifiesto a través de las realidades de la causa, dado que la ley sobre la materia no lo presume.

También exige que se pruebe la buena fe al fallo de la Corte de Apelaciones de Valparaíso de 19 de Diciembre de 1960, que, en lo pertinente, señala que si la liquidación reclamada es posterior a la fecha en que la Dirección de Impuestos Internos cambió el criterio primitivamente sustentado, y que era favorable al contribuyente, éste no puede alegar que se le ha hecho un cobro retroactivo de impuestos, estando de buena fe, ya que no cuidó de explicar, ni menos de demostrar, que sólo tuvo difusión y tomó conocimiento de la circular favorable a sus intereses, ignorando las numerosas resoluciones dictadas posteriormente en sentido contrario. Ver en Bell, op. cit., fallo 104, Pág. 116.

Una posición muy particular es la que sostuvo la misma Corte, en fallo de 7 de Marzo de 1960, al señalar que el conocimiento de la interpretación sustentada por la Dirección debía presumirse si la declaración de rentas se efectuó por un Banco que era mandatario de la reclamante y accionista de la compañía que hizo la consulta a Impuestos Internos. Ver en Bell, op. cit., fallo 56, Pág. 72.

- (15) Corte Suprema, 21 de Marzo de 1962, en Bell, op. cit., fallo 498, Pág. 345.

- (16) Corte Suprema, 15 de Mayo de 1964, en Bell, op. cit., fallo 582, Pág. 402. Véase también el fallo de la Corte de Apelaciones de Valparaíso, de 9 de Septiembre de 1960, que expresa que no es dable presumir la buena fe del contribuyente que conoce pronunciamientos posteriores de la Dirección, emitidos con posterioridad, que le son adversos, pues en este caso, lejos de ajustarse, de acomodarse a una determinada interpretación que de las leyes tributarias sustenta dicho organismo, se coloca en pugna con ella. Publicada en Bell, op. cit., fallo 89, Pág. 100.

En todo caso, si el Fisco controvierte la buena fe del contribuyente, el fallo debe contener los antecedentes necesarios para determinar si se ha destruido o no la presunción general.

Véase fallo de la Corte Suprema, de 26 de Noviembre de 1964, en RDJ-LXI-1^o-407.

INDICE ANALITICO

- Analogía 23, 24.
Aplicación de la ley 21, 31.
Autonomía Científica del Derecho Tributario 40 n (2).
Autonomía Conceptual del Derecho Tributario 31 sigs.
- Base Imponible 14.
Buena fe, concepto de 64.
Buena fe, elementos de la 64.
Buena fe, presunción de 66, 70 n (14-15-16).
- Calificación, concepto de
Calificación del presupuesto imponible 39.
Calificación del acto o contrato por las partes 37.
Capacidad contributiva 34, 36, 37.
Claridad de la ley 19, 21, 50.
Claridad del tenor literal 50.
Certeza impositiva 59, 60.
Cobro retroactivo 60, 67.
Común, Derecho 25, 32.
Conceptos propios del Derecho Tributario 33, 53.
Conceptos de otras ramas del Derecho 39, 53.
Conocimiento de la interpretación administrativa 64, 65.
Consideración Económica 33 sigs.
Contribución Económico.
- Definiciones legales 52, 53.
Departamento de Asesoría urídica 61.
Departamento de Resoluciones 61.
Derecho común 25, 32.
Derechos especiales 25, 32-33.
Derecho Tributario.
Director de Impuestos Internos 61, 62.
Directores Regionales 61.
Documentos Oficiales 62.
- Efectos de la interpretación auténtica 47.
Efectos de la interpretación administrativa 67.
Elemento histórico 49, 53.
Elemento literal 49, 50-53.
Elemento lógico 49, 52.
Elemento sistemático 49, 52.
Elementos cuantitativos de la obligación tributaria 14.
Elementos de la norma tributaria 12-15.
Especial, Derecho 25, 32-33.
Estructura de la norma jurídica 10.
Excepción, normas de 25.
Exenciones tributarias 24, 51.
- Funcionarios facultados para interpretar la ley tributaria 61-62.
- Hecho imponible concepto 12-13.
Hecho imponible naturaleza jurídica del 13, 17 n (23), 36.
Hecho imponible presupuestos 13.

Historia del pensamiento jurídico 8.
Histórico, elemento de la interpretación 49, 50-53.

Ignorancia del Derecho 66.
Impuesto 11.
In Dubio contra Fiscum 21-22.
In Dubio pro Fiscum 22-23.
Integración analógica 23-24.
Intención de la ley 16 n (7).
Intención del legislador 8, 9.
Interpretación administrativa 59 sigs.
Interpretación auténtica 45 sigs.
Interpretación de la ley, concepto 7, 15.
Interpretación de la ley, criterios de análisis 7.
Interpretación de la ley, declarativa 24, 50-51.
Interpretación de la ley, extensiva 24.
Interpretación de la ley, necesidad de la 19-21.
Interpretación de la ley, restrictiva 24.
Interpretación de la ley tributaria, criterios a priori 19 sigs.
Interpretación de la ley tributaria, funcional 41 n (12).
Interpretación de la ley tributaria, literal 23, 52.

Legalidad, principio de 12
Legislador, intención del 8, 9.
Ley, concepto de la Ilustración 8.
Ley, concepto formal 9.
Ley clara, interpretación de la 19-21.
Ley vigente 55-56.

Mala fe 66.

Norma, concepto 9.
Norma, elementos 10.
Norma, primaria 10.
Norma, secundaria 10, 12.
Norma tributaria, tipificación de la 10-11.
Normas excepcionales 25.

Obligación tributaria 12, 56.
Obligaciones accesorias 14.
Odiosidad de la ley tributaria 21, 25, 26-27.

Palabras de la ley 53.
Palabras técnicas de las ciencias financieras 53.
Presunción de buena fe 66, 70 n (14-15-16).
Presunción de conocimiento de modificaciones interpretativas 65.
Presupuestos del hecho imponible, objetivo 13.
Presupuestos del hecho imponible, subjetivo 13-14.
Presupuestos económicos 33-35.
Presupuestos jurídicos 38-39.

Realidad económica 33, 34, 38.
Relación económica 32, 34, 36, 38.
Relación jurídico tributaria 12.
Relaciones del Derecho Tributario con otras ramas del Derecho 32-33.
Renta 52.
Resoluciones del Servicio de Impuestos Internos 62-63.
Retroactividad 46-47, 56, 67.

Selección de preceptos aplicables 55-57.

Sistemática 8, 25, 32-33.

Sujeto activo 10, 11.

Sujetopasivo 10, 14.

Tipo de gravamen 14

Tributo.

B I B L I O G R A F I A

- | | |
|--|---|
| (1) Alessandri, Arturo | "Derecho Civil", Santiago, s/f. |
| (2) Alfonso, Paulino | "De la Interpretación de la Ley", en Revista Forense Chilena, Tomo VIII, N° 1, páginas 9-26 |
| (3) Amaya, Adolfo | "La interpretación de las Leyes Tributarias", Buenos Aires, 1954. |
| (4) Amorós, Narciso | "Derecho Tributario", Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1963. |
| (5) Barassi, Ludovico | "Instituciones de Derecho Civil", Tomo I, Barcelona, José M. Bosch, Editor, 1955. |
| (6) Berliri, Antonio | "Principios de Derecho Tributario", Tomo I, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964. |
| (7) Bielsa, Rafael | "Compendio de Derecho Público", Tomo III Derecho Fiscal, Buenos Aires, 1952. |
| (8) Carretero, Adolfo | "Derecho Financiero", Madrid, Santillana S. A., 1968. |
| (9) Carvallo, Sergio | "Fundamentos Económicos de la Legislación Tributaria Chilena", Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1967. |
| (10) Claro Solar, Luis | "Legislación Tributaria Chilena", Santiago, Editorial Universitaria, 1961. |
| (11) Coronel de Palma, Luis | "Derecho Civil Chileno y Comparado", Tomo I, Santiago, 1898. |
| (12) Dirección General de Impuestos Internos | "Relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Privado", en VI Semana de Derecho Financiero, pp. 121-138, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1958. |
| (13) Espejo, Javier y Montt, Pedro | "Recopilación de Leyes Tributarias", 2 tomos, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1959. |
| (14) Fernández Provoste, Mario y Héctor | "Ley de Impuesto sobre la Renta", 3 tomos, Santiago, Imprenta Chile, 1955 y 1959. |
| (15) Fueyo, Fernando | "Principios de Derecho Tributario", Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1952. |
| (16) García-Belsunce, Horacio | "El problema de las autonomías o especialidades", artículo publicado en Revista de Derecho Privado N° 6° pp. 17-21. |
| (17) Gény, Francois | "El problema está en el método", artículo publicado en la misma revista, N° 4, pp. 31-53. |
| (18) Giuliani - Fonrouge, Carlos | "La interpretación de la ley tributaria", Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1959. |
| (19) Giannini, A. D. | "Le particularisme du droit fiscal", en Recueil Carré de Malberg, pp. 195 sos. París. Sirey, 1933. |
| (20) Gomes de Sousa, Rubens | "Derecho Financiero", Tomo I, Buenos Aires, Depalma, 1962. |
| (21) Griziotti, Benvenuto | "Derecho Financiero", artículo publicado en Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo VII, pp. 156-174, Buenos Aires, 1957. |
| (22) Jarach, Dino | "Instituciones de Derecho Tributario", Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957. |
| (23) Larraín, Hernán | "Compendio de Legislaçao Tributaria", Río de Janeiro, Edicoes Financeiras, 1964. |
| (24) Larraz, José | "Principios de Ciencia de las Finanzas", Buenos Aires, Depalma, 1959. |
| (25) Martín-Retortillo, Lorenzo | "Interpretazione funzionale delle leggi tributarie", artículo publicado en Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza della finanze e del diritto finanziario, Milán Giuffré 1953. |
| (26) Matus, Manuel | "Curso Superior de Derecho Tributario", Buenos Aires, Liceo Cima, 1957. |
| (27) Mena, Víctor y Charad, Emilio | "Interpretación de algunos preceptos de la Ley de Timbres, Estampillas y Papel Sellado", artículo publicado en la Revista de Derecho y Jurisprudencia, XLVIII, 1ª parte, pp. 50-58. |
| | "Metodología aplicativa del Derecho Tributario" Madrid, Ed. Revista de Derecho Privado, 1952. |
| | "La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria", publicado en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública N° 54, pp. 343-378. |
| | "Finanzas Públicas", Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1952. |
| | "Manual de Derecho Financiero", 2 tomos, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1954. |

- (28) Messineo, Francesco "Manual de Derecho Civil y Comercial", Tomo I Buenos Aires, E. J. E. A., 1954.
- (29) Millas, Jorge "Filosofía del Derecho", Santiago, Editorial Universitaria.
- (30) Morselli, Emanuele "Los presupuestos científicos de la Hacienda Pública" Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964.
- (31) Perulles, Juan J. "La relación jurídico tributaria", Barcelona, José M. Bosch Ed., 1957.
- (32) Pugliese, Mario "Instituciones de Derecho Financiero", México F. C. E., 1959.
- (33) Radbruch, Gustav "Filosofía del Derecho", Madrid, Ed. Revista de Derecho Privado, 1952.
- (34) Rencoret, Humberto "Introducción al estudio de la norma tributaria", Santiago, Editorial Universitaria, 1957.
- (35) Ruggiero, Roberto de "Instituciones de Derecho Civil", Tomo I, Madrid, Instituto Editorial Reus, s/f.
- (36) Sáinz de Bujanda, Fernando "Análisis Jurídico del Hecho Imponible", publicado en Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Nº 60, pp. 769-922, Nº 61, pp. 35-166, y Nº 62, pp. 343-385.
 "El nacimiento de la obligación tributaria" publicado en la misma revista, Nº 58, pp. 243-367, y Nº 59, pp. 511-571.
 "Principios Constitucionales Financieros", publicado en II Semana de Derecho Financiero, Madrid, 1954.
 "El Derecho: instrumento de política tributaria", publicado en VI Semana de Derecho Financiero, Madrid, 1958.
- (37) Savigny, M. F. C. de "Traité de Droit Romain", París, Didot, 1855.
- (38) Schmölders, Gunter "Teoría General del Impuesto", Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1962.
- (39) Soler, Sebastián "Interpretación de la ley", Barcelona, Ediciones Ariel, 1962.
- (40) Tamagno, Roberto "Interpretación en el Derecho Financiero", publicado en Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo XVI, pp. 573-590, Buenos Aires, 1962.
- (41) Trotabas, Louis "Précis de Science et Technique Fiscales", París, Dalloz, 1958.
- (42) Valdés C., Ramón "Curso de Finanzas", 1962.
- (43) Vicente-Arche, Fernando "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", publicado en Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Nº 60, pp. 923-973.
- (44) Cortés D., Matías "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", publicado en Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Nº 60, pp. 975-1053.
- (45) Ugas C., Luis "El Código Tributario", Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1967.
- (46) Vodanovic, Antonio "Curso de Derecho Civil", Tomo I, Santiago, Nascimento, 1945.

Boletín del Servicio de Impuestos Internos.
 Jurisprudencia Tributaria de la Corte Suprema - Eduardo Bell E.
 Jurisprudencia Tributaria de las Cortes de Apelaciones - Eduardo Bell E.
 Fallos del Mes.
 Revista de Derecho y Jurisprudencia.
 Revista de Derecho Privado.

“Jurisprudencia Administrativa del Servicio de Impuestos Internos sobre el Libro Tercero del Código Tributario (1960-1963) y Jurisprudencia Administrativa de la Contraloría General de la República del Código Tributario (1960 - 1966).”

Por MARIO NEUMANN GALVEZ

Este trabajo contiene la jurisprudencia administrativa fijada en las circulares que sobre la materia dictó el Servicio de Impuestos Internos, con respecto al Libro Tercero del Código Tributario y toda la jurisprudencia que, desde la fecha de promulgación del referido Código, ha sentado la Contraloría General de la República.

CODIGO TRIBUTARIO

Circular N° 107, de 24 de Noviembre de 1960
(Dirección General) (Subdirección)

Texto legal interpretado: Art. 115

Doctrina: En lo que respecta a la relación entre el Art. 141° de la Ley N° 14.171 y el Art. 115° del Código Tributario, es preciso señalar que el alcance de la expresión "sin ulterior recurso" tiene por objeto entregar al criterio único del Director calificar si se reúnen las condiciones necesarias para la obtención de la franquicia, o sea, éste deberá pronunciarse sobre ello en única instancia.

CODIGO TRIBUTARIO

Circular N° 107, de 24 de Noviembre de 1960
(Dirección General) (Subdirección)

Texto legal interpretado: Art. 115°

Doctrina: "Esta disposición constituye al Director de Impuestos Internos en Tribunal de primera o única instancia para conocer de todas las controversias o juicios tributarios, salvo que expresamente se señale otro Tribunal. Por consiguiente, el Director tiene la doble calidad de Jefe Superior Administrativo del Servicio y, además, de Tribunal de primera o única instancia. Debe observarse que se trata de un tribunal unipersonal, toda vez que el carácter de juez incumbe exclusivamente al Director y no al Servicio ni a la Dirección, como órganos éstos de la Administración Pública.

La competencia del Director como Tribunal alcanza al conocimiento de las reclamaciones que deduzcan los contribuyentes, de acuerdo con los procedimientos señalados en el Título II y Párrafos 1° y 4° del Título III de este Libro Tercero, y, además, el conocimiento y fallo de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, que deben tramitarse ciñéndose a los procedimientos estatuidos en los Párrafos 1° y 2° del Título IV de este mismo Libro Tercero.

La regla general es que el Director conoce de las materias sometidas a su jurisdicción en primera instancia, cualquiera que sea la cuantía de ellas. Excepcionalmente conoce en única instancia, como, por ejemplo, en el reclamo de coeficiente de producción de viñas, a que se refiere el Art. 160° de este Código.

Con el objeto de precisar conceptos, es útil saber que la "instancia" ha sido definida como: "La apreciación soberana que hace el juez, tanto de las cuestiones de hecho como de las de derecho discutidas en el juicio". En nuestra legislación procesal existen sólo dos instancias, ya que la casación no es una instancia, por cuanto en ella sólo se aprecia el derecho y no los hechos".

CODIGO TRIBUTARIO

Dirección de Impuestos Internos
Circular N° 48, de 15 de Mayo de 1961

Normal legal interpretada: Art. 115°

Doctrina: El Tribunal llamado a conocer y fallar las reclamaciones de los coeficientes de vinos es el Director o los funcionarios que obren "por orden del Director" y como el Art. 48° de la Ley de Alcoholes no contempla ningún recurso en contra de la resolución que falle el reclamo, resulta que el Director o los funcionarios señalados conocerán y fallarán estos reclamos en única instancia: vale decir, en contra del fallo que se expida no procederán los recursos de apelación ni casación, para ante la I. Corte de Apelaciones, sin perjuicio, naturalmente, de que la resolución respectiva pueda ser revisada por la vía de la reconsideración, que conocimiento y fallo quedarán entregados —en todo caso— al Director o al Jefe del Departamento de Alcoholes, según corresponda.

CODIGO TRIBUTARIO

Dirección de Impuestos Internos
Circular N° 59, de 13 de Junio de 1961

Norma legal interpretada: Art. 115° y sgtes.

Doctrina: Con la dictación del Código Tributario, debe entenderse que la Dirección de Impuestos Internos es Tribunal y que, por lo tanto, conoce de cuestiones contenciosas en los siguientes casos: a) cuando conoce de una reclamación por aplicación de una norma tributaria, procedimiento señalado en el Título II del Libro III del Código del ramo, y b) cuando conoce de una infracción, conforme con el procedimiento para la aplicación de sanciones consagrado en los Arts. 161° y 165° del mismo Código.

En estos casos el Servicio es un Tribunal de primera instancia, cuyos fallos y actuaciones son, por regla general, revisados por los Tribunales Superiores que se establecen en los Arts. 141° y siguientes del Código Tributario.

CODIGO TRIBUTARIO

Circular N° 107, de 24 de Noviembre de 1960
(Dirección General) (Subdirección)

Texto legal interpretado: Art. 116°

Doctrina: "Esta disposición confirma, para los casos especiales de conocer y fallar reclamaciones y denuncias, la facultad general que se da al Director, en el N° 8° del Art. 6°, para autorizar a funcionarios del Servicio para resolver sobre determinadas materias obrando "por orden del Director".

Como se expresó al comentar el citado N° 8° del Art. 6° sobre esta materia, conservará su validez la Resolución N° 2.000, del 1° de Marzo de 1960, que se dió a conocer en la Circular N° 31, de 1° de Abril de este mismo año. En dicha Resolución se indican los funcionarios que, en estas materias, pueden obrar "por orden del Director".

Para calcular la cuantía de los sueldos vitales anuales, debe tomarse como base el sueldo vital anual vigente a la fecha de interponerse la reclamación o formularse la denuncia. De acuerdo con el N° 6° del Art. 8°, para los efectos del Art. 116° debe considerarse el sueldo vital que rija en el departamento de Santiago para los empleados particulares de la Industria y del Comercio".

Nota: La referencia al Art. 6º, Nº 8º, hoy debe entenderse hecha al Art. 6º, letra A), Nº 3º).

CODIGO TRIBUTARIO

Circular N° 107, de 24 de Noviembre de 1960
(Dirección General) (Subdirección)

Texto legal interpretado: Art. 117º

Doctrina: El Art. 56º de la Ley N° 5.427, sobre Impuesto a las Herencias y Donaciones, "exige que la determinación del impuesto sea aprobada judicialmente, y al efecto establece en su inciso 1º: "En todos los casos a que se refiere el Art. anterior será necesaria la aprobación judicial, previo informe de la Dirección, respecto de la aplicación de las disposiciones de la presente ley". Pero, este precepto no establece expresamente cual es el juez competente para prestar esta aprobación judicial y fijar el impuesto.

Para subsanar este vacío en el texto legal citado, el Art. 117º del Código dispone que será competente para conocer en primera instancia, de todo asunto relacionado con la determinación del impuesto de herencias y donaciones, el Juez de Letras de Mayor Cuantía en lo Civil que haya concedido o deba conceder la posesión efectiva de la herencia del causante, o el Juez del domicilio del donante, si se trata de una donación.

En cuanto a la competencia para la aplicación de sanciones por infracciones a estos impuestos, es necesarios distinguir dos situaciones. Si la infracción trae aparejada la determinación del impuesto o la rectificación de una determinación anterior, la aplicación de las sanciones, en primera instancia, corresponde al mismo juez que debe aprobar la determinación del impuesto, de acuerdo con el tenor del inciso 1º del Art. 166º.

Por el contrario, y de conformidad al Art. 167º, si con motivo de la infracción cometida no procediere la liquidación o reliquidación de impuestos, se dará tramitación a la denuncia de acuerdo con las normas del Párrafo 1º del Título IV del Libro Tercero, en el cual se encuentra el Art. 161º, en cuyo inciso 1º se establece que las sanciones por infracciones, que no consistan en penas corporales, serán aplicadas por el Director o por los Jefes de Departamento o de Zona que aquel designe, previo el cumplimiento de los trámites que en seguida señala la disposición.

La segunda instancia, en los procedimientos de aplicación de sanciones, corresponde a las Cortes de Apelaciones, de conformidad con lo prevenido en el Art. 120º y en el N° 5º del Art. 161º, en relación con el Art. 139º".

CODIGO TRIBUTARIO

Circular N° 107, de 24 de Noviembre de 1960
(Dirección General) (Subdirección)

Texto legal interpretado: Art. 120º

Doctrina: "Este Art. 120º se limita a señalar que corresponde a las Cortes de Apelaciones conocer en segunda instancia de los recursos de apelaciones que se deduzcan contra las resoluciones de primera instancia del Director. Pero, complementando dicho Art. con el Art. 116º, debe concluirse que las mismas Cortes conocen de las apelaciones contra las resoluciones dictadas por los funcionarios del Servicio cuando obran "por orden del Director".

Ahora bien, el Art. 141º determina cual de las diversas Cortes de Apelaciones del país es la competente para conocer de la apelación que se interponga en contra de una resolución del Director o de funcionarios que obren "por orden del Di-

rector", y al efecto preceptúa: "De las apelaciones que se deduzcan de acuerdo con este título, conocerá la Corte de Apelaciones de la jurisdicción del lugar donde se pagó el impuesto, multa o interés de que se reclama y, en los demás casos, la Corte de Apelaciones del lugar donde deba efectuarse el correspondiente pago o donde deba cumplirse la resolución contra la cual se reclama".

CODIGO TRIBUTARIO

Circular N° 107, de 24 de Noviembre de 1960
(Dirección General) (Subdirección)

Texto legal interpretado: Art. 122°

Doctrina: "El recurso de casación en la forma no procede en contra de las sentencias o resoluciones de única o primera instancia, dictadas por el Director del Servicio, o por funcionarios del mismo que obran "por orden del Director". En efecto, tratándose del procedimiento de reclamaciones, el inciso 1° del Art. 139° del Código dispone: "Contra la sentencia que falle un reclamo o que lo declare improcedente o que haga imposible su continuación, sólo podrán interponerse los recursos de reposición y apelación, dentro del plazo de cinco días contados desde la notificación". Confirma expresamente lo anterior el Art. 140°. Respecto del procedimiento para la aplicación de sanciones, el Código consagra igual norma, disponiendo en el N° 5° del Art. 161°: "5° Contra la sentencia que se dicte sólo procederán los recursos a que se refiere el Art. 139°".

El recurso de casación en el fondo tampoco procede contra las sentencias de única o de primera instancia, del Director o de los funcionarios que obran "por orden del Director", toda vez que, de acuerdo con las reglas generales ya expresadas, ratificadas en el Art. 122° del Código, dicho recurso procede contra las sentencias de segunda instancia dictadas por las Cortes de Apelaciones.

Las sentencias de segunda instancia son susceptibles de ser invalidadas por los recursos de casación en la forma y en el fondo, cumpliéndose los demás requisitos propios de cada recurso. Corroborada esta afirmación, tratándose de sentencias que fallan reclamaciones, el Art. 145, inciso 1°. Disposición similar se contempla, respecto de las sentencias que aplican sanciones por infracciones tributarias, el inciso 2° del N° 5° del Art. 161°.

De estos recursos de casación en el fondo y en la forma, en contra de las sentencias de segunda instancia dictadas por las Cortes de Apelaciones, conoce la Corte Suprema".

CODIGO TRIBUTARIO

Circular N° 134, de 27 de Diciembre de 1960
(Dirección General) (Depto. Compraventas)

Texto legal interpretado: Art. 123°

Doctrina: El precepto indicado "hace aplicable el procedimiento general establecido en este Título a todas las reclamaciones por aplicación de las normas tributarias, con la única excepción de las relacionadas con los avalúos de bienes raíces, con el impuesto de herencias, con el tributo de timbres, con los coeficientes de producción de vinos y con las multas por infracciones a las disposiciones tributarias, para todas las cuales el mismo Código señala procedimientos especiales. En consecuencia, las reclamaciones relacionadas con liquidaciones, giros del impuesto a las compraventas o resoluciones que incidan en el pago del mismo tributo o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, se encuentran regidas por el procedimiento del Título que se comenta. (Título II, Libro 3°)".

CODIGO TRIBUTARIO

Circular N° 107, de 24 de Noviembre de 1960
(Dirección General) (Subdirección)

Texto legal interpretado: Art. 124°

Doctrina: El Art. 92°, inc. 4° de la Ley N° 14.171, concede a la Dirección de Impuestos Internos una facultad discrecional para alzar o no el avalúo en los términos relacionados, facultad que, en consecuencia, es de su exclusiva incumbencia. En tales términos, no correspondería interponer reclamación alguna en contra de la decisión de la Dirección de hacer uso de esta facultad, a lo menos en cuanto comprenda la reevaluación de los elementos señalados en los incisos 1° y 2° del Art. 8°, de la Ley N° 11.575. Respecto de aquellos elementos comprendidos en la tasación que, según lo dispuesto en el precepto citado de la Ley N° 11.575, no deben considerarse para la determinación del avalúo, el propietario tendría la facultad de reclamar, pues de lo contrario entraría a tributar sobre rubros expresamente excluidos por el legislador del avalúo.

CODIGO TRIBUTARIO

Circular N° 107, de 24 de Noviembre de 1960
(Dirección General) (Subdirección)

Texto legal interpretado: Art. 124°

Doctrina: "Puede reclamar no sólo el contribuyente afectado por una liquidación, giro, pago o resolución, sino también "toda persona" natural o jurídica, que invoque un interés actual comprometido.

Debe invocarse un interés actual, o sea, el reclamante debe expresar las razones por las cuales se considera afectado o agraviado por la liquidación, giro, pago o resolución de que se reclama: aunque, en definitiva, se resuelva que dichos actos o actuaciones no le empecían en forma alguna.

Debe tratarse de un interés pecuniario y no simplemente teórico o moral, ni tampoco puede perseguirse a través de la reclamación la obtención de una resolución meramente declarativa, que no esté destinada a resolver una controversia existente en la práctica. Además, este interés debe ser actual, es decir, el interés del reclamante debe estar vinculado concreta y directamente con la liquidación, giro, pago o resolución de que se reclama, y no con liquidaciones, giros, pagos o resoluciones que puedan existir en el futuro y que puedan afectar al reclamante.

No existe inconveniente para que, cumpliéndose todas las condiciones que señala el Art. 124°, la reclamación sea entablada por dos o más personas, siempre que dedujeren las mismas acciones o acciones que emanen directa e inmediatamente de un mismo hecho. Pero, en este caso, los reclamantes deberán obrar conjuntamente y constituir un sólo mandatario, para que los represente en el procedimiento de reclamación. Lo anterior es una aplicación del Art. 143°, en relación con el Art. 20° del Código de Procedimiento Civil.

Para comprender exactamente esta importante materia, es necesario tener presente el tenor del Art. 24° del Código.

De conformidad con este precepto (Art. 24° citado), en la liquidación que practique el Servicio, debe indicarse el monto de los impuestos adeudados, multas e intereses moratorios. Si el contribuyente reclama de la liquidación, no se gira el impuesto hasta que no se falle la reclamación por la Dirección, o deba ésta entenderse rechazada por no haberse resuelto dentro del plazo que, a petición del reclamante, se haya fijado para la dictación de la sentencia, según lo prevenido en el Art. 135°.