CC BY NC ND

INTERPRETACIÓN RESTRICTIVA DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS: UNA PROPUESTA DE ANÁLISIS*

RESTRICTIVE INTERPRETATION OF TAX EXEMPTIONS: AND ANALYSIS PROPOSAL

Víctor García Yzaguirre**
Hugo Osorio Morales***

RESUMEN: El artículo propone un análisis teórico de la forma de entender la interpretación de las exenciones tributarias dirigida a clarificar las vacilaciones jurisprudenciales y doctrinales en la materia. En primer lugar, se discute lo que los tributaristas suelen entender tanto por interpretación restrictiva como por exenciones tributarias. En segundo lugar, se ofrece una noción de excepción tributaria utilizando la teoría de las normas. Se concluye que tanto la identificación de las exenciones tributarias como la tesis de su interpretación restrictiva, son producto de haber tomado decisiones valorativas.

Palabras clave: Exenciones tributarias, interpretación restrictiva, teoría de las normas

ABSRACT: The article proposes a theoretical analysis of the way of understanding the interpretation of tax exemptions aimed at clarifying the jurisprudential and doctrinal vacillations on the matter. In the first place, we discuss what tax experts usually understand by restrictive interpretation and tax exemptions. In the second place, we offer a concept of tax exemption that is sustain from the theory of norms. The conclusion is that considering the notion that is offered, both the identification of tax exemptions and the thesis of their restrictive interpretation are product of evaluative decisions.

Keywords: Tax exemptions, restrictive interpretation, norm theory.

I. INTRODUCCIÓN

La manera en que se interpretan los textos tributarios que establecen exenciones ha sido abordada reiteradamente por los tribunales de justicia. El siguiente caso ilustra el tipo de problemas que en ellos se discute. En Chile se encuentran exentos del Impuesto al Valor Agregado (en adelante, IVA) los ingresos en moneda extranjera percibidos por empresas

* Los autores agradecen de especial manera a Álvaro Núñez Vaquero sus aportes y valiosas críticas en el desarrollo del trabajo. Agradecemos también a Rafael Hernández Marín, Juan José Iniesta Delgado, José Ramón Torres, Mercedes Navarro Egea, y Carla Iuspa Santelices por sus comentarios a una versión previa de este artículo.

** Doctor en Derecho por la Universidad Austral de Chile y la Universidad de Génova, profesor de la Carrera de Derecho de la Universidad de Los Lagos (Chile). Dirección postal: Fuchslocher 1305, Osorno, Chile. Correo electrónico: garciayzaguirre@gmail.com. https://orcid.org/0000-0002-4662-2919

*** Master of International Taxation, University of Sydney; Magíster en Tributación, Facultad de Economías y Negocios, Universidad de Chile; Doctorando en Derecho, Universidad Austral de Chile. Juez Tributario y Aduanero de la Región de Los Ríos. Profesor de Economía y de Derecho Tributario de la Universidad Austral (Chile). Dirección postal: Arauco 730, Valdivia, Chile. Correo electrónico: hugo.osorio.morales@gmail.com. https://orcid.org/0000-0002-8918-4170

hoteleras registradas ante la administración tributaria por servicios prestados a turistas extranjeros sin domicilio o residencia en Chile[1].

Sucedió que la empresa Servicios Turísticos y Hoteleros Paloma Lodge Limitada, debidamente registrada, prestó servicios de alojamiento, pesca deportiva, excursiones, cabalgatas y similares a un grupo de turistas extranjeros. La empresa entendió que todos estos servicios –pagados en dólares– eran subsumibles en la exención. La autoridad tributaria, en cambio, afirmó que la exención cubría solo a los servicios hoteleros y que estos correspondían únicamente al alojamiento, de manera que los servicios adicionales (excursiones, cabalgatas, etc.) debían tributar. Frente a lo anterior, la empresa argumentó que la ley claramente señalaba que la exención se refería a todos los ingresos en moneda extranjera obtenidos por estas empresas, siempre que estuvieran registradas y los servicios se prestaran a extranjeros sin residencia en Chile, todo lo cual había ocurrido. La controversia se revolvió finalmente por la Corte Suprema chilena en favor de la administración tributaria. Para ello, argumentó que la exención es una situación excepcional y que, en tal contexto, cobraba importancia "el principio de hermenéutica, según el cual, los preceptos que se apartan del criterio general adoptado en un cuerpo normativo, regulando casos de excepción, deben interpretarse restrictivamente"[2].

Como se verá, la discusión sobre si las exenciones tributarias deben o no ser interpretadas restrictivamente no solo se presenta en Chile, sino también en, al menos, España, México y Argentina; y en todos estos países los tribunales han afirmado que se trata de un tipo de textos que debe interpretarse restrictivamente. Como se verá también, en todos estos países la dogmática suele rechazar tal postura. Sin embargo, no parece existir coincidencia sobre qué constituye una exención tributaria.

El presente artículo parte del siguiente diagnóstico: al menos parte de las vacilaciones jurisdiccionales y dogmáticas en la materia se explican por un insuficiente análisis sobre la noción de exención tributaria desde la teoría de las normas. Creemos que esta carencia ha impedido explicar adecuadamente si la supuesta obligación de interpretar de forma restrictiva las exenciones (que asume al menos parte de la jurisprudencia), o de no hacerlo, se explica por razones conceptuales o por haber tomado decisiones valorativas.

En atención a ello, con el presente texto pretendemos alcanzar dos objetivos: en primer lugar, propondremos que las exenciones tributarias son mejor entendidas como una noción compleja que supone: i) una propiedad (o conjunto de estas) contenida en el antecedente de una norma que prevé una obligación tributaria cuya incorporación se justifica por razones ajenas a la propia norma; y ii) dicha propiedad, además, está prevista en el antecedente de otra norma que impide o prohíbe el surgimiento de una obligación tributaria. En segundo lugar, vamos a sustentar que, desde esta perspectiva, entre las exenciones y la interpretación restrictiva no hay una relación conceptual, sino una tesis prescriptiva basada en decisiones valorativas sobre cómo deberían ser interpretadas.

Para alcanzar estos objetivos, vamos a realizar los siguientes pasos: en la sección II realizaremos un breve análisis sobre qué están queriendo decir los tributaristas cuando ha-

[1] Artículo 12, E, Nº 17, Chile, Decreto ley 825 del Ministerio de Hacienda.

[2] Corte Suprema de Chile, 20/10/2005, rol 680-2005.

blan de interpretación restrictiva. Para ello presentaremos: i) algunos ejemplos jurisprudenciales en los que se formulan posturas sobre cómo las exenciones deben ser interpretadas, lo cual nos permitirá evidenciar la relevancia práctica de esta discusión; ii) un breve análisis de la vinculación entre el principio de legalidad tributaria y la interpretación de textos impositivos; y iii) una desambiguación de los diversos sentidos de "interpretación restrictiva". En la sección III presentaremos un breve análisis de cómo la dogmática tributaria entiende la noción de exención tributaria, y, tras ello, formularemos un análisis de la noción de exención desde la teoría de las normas y daremos las razones para justificar el primer objetivo. Finalmente, en la sección IV demostraremos que, desde la perspectiva propuesta, la tesis de la interpretación restrictiva de las exenciones es producto de decisiones valorativas de los intérpretes cuyo uso debería estar justificado en las decisiones jurisdiccionales.

II. SOBRE LA TESIS DE INTERPRETACIÓN RESTRICTIVA

En la presente sección vamos a presentar algunos ejemplos claros de cómo diversos tribunales iberoamericanos sostienen que las exenciones tributarias han de ser interpretadas restrictivamente. Este ejercicio nos servirá para formular, a continuación, la siguiente pregunta: ¿qué están queriendo decir los jueces y los dogmáticos cuando hablan de "interpretación restrictiva"? Como veremos, esta expresión es ambigua y requiere de algunas precisiones.

1.1 La tesis jurisprudencial sobre la interpretación restrictiva de las exenciones

Conforme se señaló, diversos tribunales iberoamericanos sostienen la tesis de que las exenciones deben interpretarse en forma restrictiva (tesis de la interpretación restrictiva o estricta de las exenciones, en adelante TIRE). Veamos algunos ejemplos.

En Chile, la Corte Suprema ha sostenido que las exenciones deben interpretarse restrictivamente[3]. A ello se agrega que la administración tributaria chilena (Servicio de Impuestos Internos, en adelante, Servicio), ha señalado reiteradamente que las normas que establecen beneficios o exenciones tributarias deben interpretarse de manera estricta, "lo que significa que no puede ampliarse sus efectos a otras situaciones similares, que no se encuentren expresamente descritas en la ley"[4]. La dogmática chilena, en cambio, ha mostrado su rechazo a esta propuesta[5].

En España, los tribunales suelen afirmar que las exenciones deben interpretarse restrictivamente. Queralt y otros, observan que son innumerables las sentencias de tribunales inferiores y superiores –incluido el propio Tribunal Supremo– que sostienen la tesis –que califican de "a todas luces errónea"– de que este tipo de textos debe interpretarse en forma restrictiva[6]. Así, el Tribunal Supremo de dicho país, ha señalado que los beneficios fiscales

[3] Ver, además, sentencia Corte Suprema de Chile, 23/06/2004, rol 3.811-2003.

[4] Chile, Oficio Nº 2147, 24/11/2010 del Servicio de Impuestos Internos.

[5] Por todos, Massone (2013) pp. 341-350. Sin embargo, ocasionalmente, algunos autores parecen asumir la tesis de interpretación restrictiva. Así, García Castillo, al analizar la legislación de zona franca, afirma que, al ser una excepción impositiva, debe interpretarse restrictivamente, García Castillo (2020), p. 67.

[6] Queralt y otros (2019) p. 177.

quiebran el equilibrio de la justicia distributiva inherente al reparto de la carga tributaria; que suponen una situación privilegiada; que las normas que las establecen deben ser objeto de interpretación restrictiva; y que existe un principio de interpretación restrictiva de este tipo de normas. Sin embargo, el Tribunal Supremo español ha señalado más recientemente que rechaza la ya superada tesis de que las normas que conceden exenciones tributarias han de ser interpretadas estricta o restrictivamente. Siota, por su parte, luego de citar diversos fallos en que los tribunales afirman que las exenciones deben interpretarse en forma restrictiva, concluye que se trata de una tesis errada que se origina en una confusión entre la prohibición de la analogía y el resultado de la interpretación[7].

En Argentina, Altamirano describe la extensa jurisprudencia argentina conforme a la cual, al ser las exenciones contrarias a la generalidad del impuesto o tributo[8], deben interpretarse en forma restrictiva. El autor explica que esta postura se origina en la idea –a su juicio errada– de que las exenciones constituyen un privilegio. Concluye que, de seguirse tal criterio, la normas que establecen hechos gravados deberían interpretarse ampliamente, lo que constituye "una sinrazón jurídica"[9]. Casás, por su parte, observa que la interpretación de las exenciones ha sido una materia tradicionalmente controversial en el derecho tributario continental porque se le ha vinculado con las –odiosas– inmunidades fiscales del *ancien régime*. Lo anterior, a juicio del autor, habría originado que los tribunales argentinos adoptaran un criterio de interpretación restrictiva de los textos que establecían exenciones, el que paulatinamente habría sido modificado por el criterio menos exigente –pero, en todo caso, particular para este tipo de textos– de interpretación estricta, conforme a la cual, las exenciones solo serán reconocidas "sobre la base objetiva de la expresión literal de la ley, de lo que resulta que se admitirán tan solo las enunciadas manifiesta y taxativamente en los preceptos normativos"[10].

En México, el Código Fiscal contiene una particular disposición que ha generado vacilaciones jurisprudenciales y doctrinarias en el punto que acá interesa. En efecto, señala el Código mencionado que: "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta… Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica…"[11]. Isidoro analiza diversas sentencias judiciales de algunos Tribunales Colegiados de Circuito en donde se afirma que las normas que establecen exenciones deben ser interpretadas mediante un método estricto. La autora, sin embargo, luego de criticar que el texto legal utilice los términos "interpretación" y "aplicación" como sinónimos, afirma que los textos legales que establecen exenciones pueden interpretarse utilizando cualquiera de las herramientas interpretativas disponibles y que, además, del texto legal mencionado no se desprende la obligación de utilizar uno de ellos[12].

[7] Siota (2010) pp. 294-295.

[8] A lo largo del trabajo utilizaremos indistintamente los términos "tributo" e "impuestos", "tributarios" e "impositivos". Esto constituye una imprecisión técnica, pero permite evitar reiteraciones que pueden ser molestas.

[9] Altamirano (2012) p. 251.

[10] Casás (2004) pp. 314-325.

[11] Artículo 5 de México, Código Fiscal de la Federación.

[12] Isidoro (2016) pp. 434-435.

Esta breve descripción del estado de cosas actual requiere una aclaración: ¿qué se quiere decir cuando habla de la TIRE?

1.2 La ambigüedad de la interpretación restrictiva

1.2.1. Textos y normas

En el proceso de interpretación textual, resulta útil distinguir entre (i) textos normativos o disposiciones que son el objeto de los argumentos interpretativos; y (ii), las normas que son el resultado de tal interpretación. Las primeras son expresiones lingüísticas; las segundas, el contenido significativo de esas formulaciones[13]. Esta distinción permite observar que a una disposición se le puede adscribir una o más normas y una norma puede ser identificada a partir una o más disposiciones diversas, entre otras posibles relaciones.

Bajo una perspectiva no cognitivista[14], el proceso de interpretación de las disposiciones consta de, al menos, dos pasos sucesivos. En primer lugar, el juez o el intérprete, identifica los significados posibles de las disposiciones normativas utilizando los diversos cánones interpretativos que forman parte de la comunidad jurídica. En segundo lugar, se recurre a meta-criterios de preferencia, a efectos de que el intérprete escoja, de entre los diversos significados posibles, aquel que considera correcto[15]. La elección del meta-criterio, y finalmente, del significado (esto es, la norma que se adscribe a una disposición), es, desde esta perspectiva, un acto de voluntad. El uso de un meta-criterio de preferencia, en este sentido, refleja haber adoptado una tesis prescriptiva (un juicio de "deber ser"), el cual es producto de una decisión valorativa (basada, en última instancia, en criterios axiológicos).

La distinción entre disposición y norma es útil, además, para revelar una ambigüedad al hablar de la interpretación de los textos que establecen exenciones. El enunciado "las exenciones son (o deben ser) interpretadas de manera restrictiva" puede ser entendida, por lo menos, de dos maneras:

> (i) Por un lado, puede querer decir que las exenciones son objeto de interpretación y que se interpretan (o deben interpretarse) de manera restrictiva. Esto implica considerar que las exenciones son un tipo de disposición (un texto).
> (ii) Por el otro lado, puede querer decir que, si un aplicador del derecho sostiene que de una disposición se puede identificar una exención, para realizar tal labor lleva (o debe llevar) a cabo una interpretación restrictiva. Esto implica que las exenciones son un determinado tipo o fragmento de una norma.

En la sección III volveremos sobre este punto para aclarar las implicancias teóricas de cada una de estas opciones y por qué es preferible la segunda.

---

[13] Guastini (2014) p. 26.

[14] Guastini (2018), pp. 55 y ss.

[15] Chiassoni (2011) pp. 77 y ss. Con relación a la regulación de la interpretación, ver Núñez (2016).

1.2.2. Identificación de normas y legalidad impositiva

Considerando que los estudiosos del Derecho tributario suelen entender que el principio de legalidad tributaria tiene un rol central en dicha área del derecho, puede resultar sorprendente que, en su mayoría, afirmen que la interpretación de los textos que establecen tributos –la forma en que deben interpretarse– no se ve modificada por tal legalidad, situación que, como se verá, contrasta con lo que se observa en el Derecho penal. Creemos que para comprender esta situación resulta útil referirse brevemente a la legalidad impositiva y a la evolución de las doctrinas sobre la interpretación en esta área del derecho.

Aunque la dogmática tributaria suele ser ambigua e imprecisa sobre qué es o qué significa el principio de legalidad tributaria, en términos generales la identifica con la idea de que solo el legislador puede establecer tributos. El principio cumpliría con diversas finalidades, entre las que destacan (i) garantizar el principio de autoimposición, esto es, que los ciudadanos no paguen más tributos que los que sus representantes acuerden, y (ii), proteger o garantizar el derecho de propiedad[16].

Como se adelantaba, a pesar del rol central de la legalidad en el ámbito tributario y de su generalizada consagración constitucional, en el ámbito iberoamericano la mayor parte de la dogmática impositiva afirma que la interpretación de los textos tributarios no difiere de la de otras áreas del derecho. En Chile, por ejemplo, Massone, luego de destacar la superación de criterios interpretativos apriorísticos, comunes hasta hace algún tiempo –*in dubio contra fiscum* o *in dubio pro fisco*–, afirma que la doctrina está de acuerdo en estimar que las normas tributarias deben ser interpretadas como cualquier otra[17]. En Argentina, Altamirano señala que en el derecho tributario son aplicables los principios interpretativos del derecho en general porque las normas impositivas tienen la misma estructura formal que cualquier otra ley –aunque luego agrega que algunos métodos son más propios del Derecho tributario que de otras áreas[18]–. En España, Queralt y otros, afirma que las normas financieras tienen la misma naturaleza de cualquier otra norma y se interpretan conforme a los mismos métodos[19]. En Uruguay, Valdés señala que el criterio básico en la materia es que las normas tributarias se interpretan como todas las demás normas[20]. A lo anterior se agrega que ocasionalmente podemos identificar órdenes expresas de llevar a cabo una interpretación de los textos tributarios conforme a las reglas generales del Derecho. Así sucede, por ejemplo, con el artículo 12.1 de la Ley General Tributaria española y el artículo 9 del Modelo de Código Tributario de la CIAT del año 2015.

La situación descrita contrasta marcadamente con lo que se observa en la dogmática penal. También acá suele considerarse de particular relevancia el principio de legalidad. Se trata, además, de un principio que opera en forma análoga al tributario: no hay delito –ni pena– sin ley que lo establezca. Sin embargo, y a diferencia de lo que sucede en el ámbito impositivo, la dogmática penal suele afirmar que el principio de legalidad sí supone que los

[16] Queralt y otros (2019) p. 130.

[17] Massone (2013) pp. 302-304.

[18] Altamirano (2012) p. 251.

[19] Queralt y otros (2019) p. 176.

[20] Valdés (2019) p. 304.

textos penales deben ser interpretados y aplicados en forma diversa a los de otras áreas del derecho. Mir, por ejemplo, destaca que la legalidad penal supone que la interpretación de los textos no puede exceder la letra de la ley, o su sentido literal posible[21]. Roxin afirma que la interpretación en materia penal se encuentra delimitada por un marco de posibilidades que proporciona el sentido literal posible en el lenguaje corriente de los textos legales[22]. Ferrajoli señala que la legalidad penal debe entenderse bajo un criterio de legalidad formalista, o estricta legalidad, lo que limitaría la actividad del juez a, simplemente, verificar los presupuestos legales, sin posibilidad de realizar juicios sustanciales o morales en relación con su contenido[23]. Klatt –que prefiere la denominación "límite semántico" a "sentido literal posible" que es el tradicional en el derecho alemán– afirma que los límites semánticos son la base irrenunciable de la legalidad, cuestión que se ve acentuada en el derecho penal por la prohibición constitucional de la analogía[24]. En suma, los autores penales entienden que la legalidad supone una interpretación y aplicación particular de los textos, en particular, una limitada o restrictiva[25].

Desde luego, los tributos no son sanciones, de manera que establecerlos no es equivalente a fijar los delitos y sus penas. Sin embargo, en ambos casos la legalidad parece dar cuenta de un fundamento y función al menos parcialmente análogos: reservar la regulación de los elementos centrales de esas áreas del derecho a la ley parlamentaria, tanto porque ello permite que sean establecidos por los representantes del pueblo, como porque de tal forma se protege a las personas de la arbitrariedad estatal, amparando su propiedad privada y su libertad. Es en este contexto que el contraste entre el Derecho penal, donde los estudiosos entienden que la legalidad impacta en la forma de interpretar los textos y aplicar las normas; y el tributario, donde parece existir un acuerdo en sentido contrario, parece significativo.

Creemos que lo anterior se explica porque la dogmática tributaria se ha enfrentado tradicionalmente a un dilema. Por una parte, la legalidad impositiva podría favorecer una particular forma de interpretar los textos y de aplicar las normas tributarias, tal como los juristas de Derecho penal suelen sostener que la legalidad hace en su área de estudio. Pero, por la otra, sostener que los textos tributarios podrían ser objeto de una particular forma de interpretación y aplicación podría abrir la posibilidad de discutir la procedencia de las diversas tesis que históricamente han sostenido formas especiales de interpretación en la materia, y en particular, las de consideración económica, que la dogmática en la actualidad generalmente rechaza. La tensión de este dilema se observa en las habituales vacilaciones de los estudios en la materia. Así, por ejemplo, Casás afirma que la interpretación de los textos tributarios debe realizarse usando todas las herramientas propias del derecho, pero agrega enseguida que "de todos modos, la ley tributaria sustantiva merece un tratamiento hermenéutico especial en tanto, si bien no constituye una regulación odiosa o excepcional,

[21] Mir (2006) pp. 115, 116.

[22] Roxin (1997) pp. 148, 149.

[23] Ferrajoli (1995) pp. 373 y ss.

[24] Klatt (2012) pp. 226-228.

[25] Ver, además, Zaffaroni (2002) p. 119.

debemos hacernos cargo de un principio jurídico multisecular, de rango constitucional, que preside esta rama jurídica: el de 'reserva de ley'"[26].

Este artículo no pretende abordar el mencionado dilema ni ofrecer una respuesta sobre la forma en que se interpretan o deben interpretarse los textos tributarios a la luz del principio de legalidad. Lo que sí afirmamos es que el Derecho tributario, al enfrentar el punto, muestra tradicionalmente persistentes vacilaciones, al menos en parte, por las razones mencionadas.

1.2.3. Sentidos de "interpretación restrictiva"

A efectos de aclarar qué se está prescribiendo al esgrimir o estar de acuerdo con la TIRE, es necesario partir por aclarar qué quiere decir "interpretación restrictiva". La noción de "restrictivo" es relacional, en el sentido de que presenta una cualidad de un objeto en relación con otro, esto es, que tiene un menor alcance que otro.

Esto permite presentar de mejor manera el punto a aclarar: ¿restrictiva en relación con qué otra interpretación posible? Al respecto, consideramos que de la práctica tributaria pueden identificarse, por lo menos, tres sentidos en que se afirma que una interpretación es restrictiva. Para efectos de claridad, utilizaremos un ejemplo. Asumamos que un intérprete ha identificado una norma usando una interpretación literal a-contextual[27], bajo la cual "si vendedor habitual enajena bien corporal mueble, entonces obligatorio que pague impuesto a las ventas y servicios"[28].

El primer sentido de interpretación restrictiva, que denominaremos "interpretación restrictiva que crea una distinción en antecedente" (IR-antecedente), alude a la operación y resultado de un aplicador del derecho de haber creado una distinción en el antecedente a efectos de reducir el alcance de la norma. Siguiendo el ejemplo, este tipo de situación se produciría si el aplicador considerase (usando el argumento de la disociación) que el legislador tributario, al indicar "vendedor habitual" no se refería a todos ellos, sino solo a aquellos que realizan las ventas con fines de lucro. En atención a ello, ofrece como producto interpretativo "si vendedor habitual y con fines de lucro enajena bien corporal mueble, entonces obligatorio que pague impuesto a las ventas y servicios"[29]. De esta forma, los vendedores habituales sin fines de lucro, o de beneficencia, quedarían fuera del alcance de la norma tributaria[30]. Como podemos ver, esta interpretación sería restrictiva en el sentido de que ofrecería una norma con un alcance más reducido al que ofrecía una interpretación literal a-contextual.

El segundo sentido de interpretación restrictiva, que denominaremos "interpretación restrictiva ante la vaguedad" (IR-vaguedad), alude a la operación y resultado de un aplica-

[26] Casás (2004) pp. 280, 281.

[27] Guastini (2018) p. 107.

[28] En términos formales (p->Oq).

[29] En términos formales (p.r->Oq).

[30] Este sería el caso de (p.¬r), el cual carece de consecuente normativo. Al respecto el intérprete puede decidir, o bien mantener la laguna normativa, o bien resolverla mediante una interpretación extensiva de otra norma o mediante la creación de una norma. Si deciden mantener la laguna normativa, el caso puede estar resuelto por una regla de clausura (si actividad no está correlacionada con una deuda tributaria, entonces se entiende como actividad no tributable), siempre que el sistema normativo la prevea.

dor del derecho de haber resuelto un caso de vaguedad semántica[31] mediante la exclusión del caso individual (hecho o acción particular). Siguiendo el ejemplo del párrafo anterior, esta situación se presentaría si estamos frente a un vendedor respecto de la cual hay indeterminación sobre si es o no habitual y, frente a ello, el aplicador del derecho decide que no lo es. Como podemos ver, esta interpretación es restrictiva por cuanto entre variar el alcance de un concepto para incluir o excluir un determinado caso, decide la exclusión. Este tipo de situaciones se pueden presentar en innumerables supuestos debido al carácter inevitablemente vago del lenguaje.

El tercer sentido de interpretación restrictiva, que denominamos "interpretación restrictiva estándar" (IR-estándar), alude a la operación y resultado de un aplicador del derecho de haber realizado una interpretación literal a-contextual, a lo que se suma el rechazo a que se realicen interpretaciones extensivas del mismo[32]. Siguiendo el ejemplo, esto presentaría el supuesto de un intérprete que tiene dos posibles interpretaciones: N1 que es la literal a-contextual y N2 que es una interpretación extensiva. Por ejemplo, y siguiendo con el caso del hecho gravado básico del IVA, ampliar el alcance de la norma –que establece como hecho gravado la enajenación de bienes corporales muebles– al caso de la venta de bien incorporal, bajo el argumento de que una lectura teleológica del texto permite darle tal alcance. Entre las dos, considera que se debe preferir mantener N1 y rechazar N2. Como podemos ver, la interpretación es restrictiva porque rechaza interpretaciones extensivas o, incluso, analógicas.

En el presente trabajo, entenderemos que la dogmática y jurisprudencia tributaria, al predicar la TIRE, está entendiendo la interpretación restrictiva en el segundo sentido (TIRE-vaguedad) y/o en el tercero (TIRE-estándar). Descartamos que sea un uso habitual la TIRE-antecedente, pues el discurso que estamos tratando de describir es de posiciones que son contrarias a apartarse de la literalidad de los textos legales y, en el caso de la distinción del antecedente, la estrategia interpretativa supone, precisamente, apartarse de tal significado. En otros términos, entendemos que, en el caso de recurrir a una interpretación restrictiva, los juristas tributarios están comprometidos con mantener el resultado de una interpretación literal a-contextual.

III. TRIBUTOS Y EXENCIONES TRIBUTARIAS

1.1. Conceptualización

La dogmática tributaria suele definir al tributo como una obligación pecuniaria establecida por la ley a favor de un ente público con el fin de cubrir los gastos públicos y que grava un presupuesto de hecho fijado por la ley, que resulta revelador de capacidad económica[33]. Las exenciones, por su parte, suelen entenderse como normas que sustraen de la aplicación del tributo determinadas hipótesis que, en caso de no existir la exención, que-

[31] Ver Lifante (1999) pp. 203-206.

[32] Chiassoni (2000) pp. 47-49.

[33] Existe una amplia literatura con la noción de tributo sobre la cual no profundizaremos. Por todos, ver Massone (2013) p. 789, y Queralt y otros (2019) pp. 69-76.

darían sujetas al tributo conforme al presupuesto impositivo establecido por otra norma[34]. Como se puede ver, el concepto de las exenciones es relacional con el de tributo.

Los dogmáticos tributarios suelen proponer diversas concepciones de las exenciones. Así, por ejemplo, Falcón y Tella afirma que la doctrina tradicional considera que las exenciones constituyen normas excepcionales que modifican el alcance de los tributos, es decir, en un primer momento se crea una obligación tributaria a una clase de sujetos y luego, por la exención, esa clase de sujetos deja de tener tal obligación. A juicio de este autor, semejante propuesta lleva a sostener que existirían –en el caso de un hecho gravado en donde opera una exención– "hechos imponibles sujetos pero exentos", lo que considera extravagante. Sostiene que a lo anterior se sumaría una segunda tendencia que en la actualidad sería dominante conforme a la cual las exenciones no constituyen un fenómeno excepcional y externo al tributo, sino que forman parte de su estructuración y delimitan su alcance. En este sentido, la norma que establece el tributo y la que establece la exención operarían en conjunto para delimitar la hipótesis gravada de forma que la norma impositiva y la de exención se integran en el hecho gravado[35].

Herrera, en cambio, sostiene que en la dogmática impositiva existirían tres grandes tendencias en la comprensión de las exenciones: la tesis clásica, conforme a la cual en los supuestos exentos la obligación no llega a nacer o lo hace en una cuantía menor; una segunda tesis, conforme a la cual la obligación nace, y luego la exención dispensa total o parcialmente su cumplimiento; y una tercera, de acuerdo con la cual las exenciones son una modalidad del deber de contribuir[36].

Massone, por su parte, afirma que las exenciones no operan luego de que nazca la obligación tributaria, liberando a los contribuyentes de ella, porque en tales casos lo que existe es otra figura: remisión o condonación. Agrega que, en realidad, la norma que establece el tributo y la que establece la exención operan simultáneamente, pero en forma contrapuesta. Al tratarse de normas incompatibles, una debe prevalecer y esa es la especial, la exención, de manera que nunca nace la obligación tributaria[37].

Junto con estas divergencias sobre qué es una excepción tenemos una dificultad adicional: su heterogeneidad.

1.2. Heterogeneidad

1.2.1. Existencia de múltiples técnicas

Herrera[38] sostiene que es difícil establecer un concepto unitario de exención, agregando que "[l]a exención constituye una técnica o, mejor, un conjunto de técnicas configuradoras del tributo que permiten modular la incidencia del gravamen, bien excluyendo supuestos especiales, bien reduciendo en ciertas hipótesis la cuantía del débito". Como

[34] Por todos, ver, Salinas (1993) p. 163.

[35] Falcón y Tella (2016) pp. 21-23.

[36] Herrera (1990) pp. 25 y ss.

[37] Massone (2003) pp. 1269-1286.

[38] Herrera (1990) pp. 243

explica Falcón y Tella, la ausencia de un concepto unitario y acabado de la exención se debe a la multiplicidad de sus manifestaciones y al hecho de que, en realidad, se trata de un conjunto de técnicas que modulan la incidencia del gravamen[39]. Desde esta perspectiva, las exenciones no serían sino un conjunto de técnicas configuradoras del tributo que permiten modular su cuantía y que –solo– tienen en común su reducción, sea por la exclusión de ciertas hipótesis, sea por la disminución de su cuantía[40].

Los textos tributarios, en efecto, no parecen dar cuenta de un fenómeno desgravatorio unitario, sino de un conjunto heterogéneo de técnicas, con denominaciones también variadas, que permiten finalmente determinar el alcance de la obligación tributaria: exenciones, reducciones, no incidencia, no sujeción, inmunidad, exclusiones tributarias, beneficios fiscales, ingresos no renta, diferencias de depreciación, mínimos exentos, tasas reducidas, tramos exentos, tratamientos diferidos, gastos presuntos, incentivos al ahorro o a la inversión, imputaciones, regímenes especiales de determinación del valor tributable, regímenes de impuesto único, regímenes de renta presunta, depreciación acelerada, entre otros.

1.2.2. ¿Todo desgravamen es una exención?

¿Supone lo anterior que cualquier forma de desgravamiento es una particular especie de exención? Creemos que la respuesta debe ser negativa. Sostener que la multiplicidad y heterogeneidad de fenómenos desgravatorios implica que su estudio debe reducirse, simplemente, a describir las innumerables técnicas desgravatorias existentes, no solo resulta inconsistente con los usos y prácticas de la dogmática impositiva –que suele reconocer diversos fenómenos desgravatorios distintos a las exenciones– sino, además, renunciar a una sistematización y orientación en la materia.

Como vimos, Herrera parece en un primer momento plantear un acercamiento como el que acá rechazamos. Sin embargo, el propio autor afirma más adelante que resulta conveniente deslindar la figura de exención de otras similares, distinguiendo, por ejemplo, entre exención y supuestos de no incidencia. Es más, luego distingue cuidadosamente entre exenciones y subvenciones, y critica los intentos de algunos autores por asimilarlas[41].

¿Qué es, entonces, una exención y qué otras figuras similares no lo son?

1.2.3. Exenciones y figuras afines

La dogmática tributaria suele sostener que los diversos –y variados– tipos de exenciones, pueden distinguirse de otros mecanismos exoneradores del tributo. En efecto, aunque se ha discutido si en el caso de las exenciones se materializa o no el hecho imponible, si concurren o no dos normas, si nacen o no situaciones subjetivas; no suelen existir dudas en cuanto a que no toda forma de desgravamiento constituye un caso de exención. En efecto, resultaría extraordinariamente inusual que un dogmático tributario sostuviese, por ejemplo,

[39] Falcón y Tella (2016) p. 23.

[40] En términos análogos, García Novoa, refiriéndose al vocablo "beneficio fiscal" observa que se trata de un término polisémico y de limites imprecisos pero cuya teoría gira en torno al concepto de "exención" y se diferencia de la "no sujeción". García Novoa (2004) p. 755.

[41] Herrera (1990) pp. 28, 52.

que el crédito por educación escolar que contempla el artículo 55*ter* de la Ley Sobre Impuesto a la Renta chilena, que se imputa en contra el impuesto a la renta (y, naturalmente, la reduce), es una exención. Se trata, en realidad, de un beneficio otorgado a ciertas personas que se materializa mediante un crédito, pero no de una norma que, en conjunto con las reglas de la ley, delimite la hipótesis gravada, ni de una excepción, ni de una norma especial que, en conflicto con la general que regula el impuesto, prevalezca por especialidad.

En España, por ejemplo, se distingue entre los supuestos de no sujeción y las exenciones. En los primeros, a diferencia de las segundas, no habría realización de un hecho imponible porque su presupuesto quedaría fuera del ámbito impositivo. De esta forma, para Sainz de Bujanda, las exenciones –en contraste con la no sujeción– tienen un carácter negativo y excepcional: permiten que no obstante presentarse una hipótesis gravada, se excluya o impida su actuación[42]. En Chile, por otra parte, suele distingue entre rentas exentas e ingresos no renta. Las segundas son enriquecimientos que no solo no tributan, sino que tampoco se consideran para establecer la tributación de las otras rentas de la persona. Una renta exenta, en cambio, si bien no tributa, se considera para determinar lo que las otras rentas tributarán, lo que suele ser relevante en el caso de los impuestos progresivos. En Brasil, suele distinguirse entre exenciones y supuestos de no incidencia. Se suman a ello diversas otras distinciones dogmáticas: exclusiones tributarias, inmunidad, etc.

En suma, aunque es necesario reconocer que existen importantes dificultades para arribar a un concepto unitario de exenciones, creemos que ello es posible. Siguiendo en general en esto a Massone, creemos que se trata de una forma de desgravamiento que se caracteriza por la existencia de una norma (la exención) que se encuentra en conflicto (o resulta incompatible) con otra que establece un tributo y que, como resultado de su resolución (por ejemplo, por especialidad), reduce su alcance total o parcialmente[43].

1.3. Tributos, exenciones y finalidad

Es interesante observar que, en cuanto a su finalidad, los tributos y las exenciones no son simétricos. En efecto, generalmente se acepta que la finalidad de los tributos es obtener recursos para el financiar los gastos generales del Estado, y que, para ello se gravan ciertas hipótesis representativas de capacidad contributiva[44]. En cambio, las exenciones se justifi-

[42] Sin embargo, el autor es cuidadoso en señalar que –al menos en el caso de las exenciones objetivas– no se trata de que se haya producido el hecho gravado, sino que se produce el hecho exento, un supuesto fáctico especial que la se debe "acortar" dentro de la norma general. Ver, Sáinz de Bujanda (1964) pp. 408-413.

[43] Massone (2013) p. 1285. Al adoptar esta conceptualización, discrepamos de la propuesta de Herrera en cuanto a que solo es posible calificar a las exenciones de normas jurídicas si se reconoce su carácter excepcional porque, en caso contrario, se integrarían a la norma tributaria contribuyendo a definir su mandato. Herrera (1990) p. 72.

[44] Es efectivo que, ocasionalmente, los tributos pueden tener otras finalidades tales como reducir las externalidades económicas ("impuestos a los males"), y que ciertos tipos de tributos tienen objetos precisos, como en el caso de las tasas. Sin embargo, por lo general se reconoce que los tributos se caracterizan por una finalidad genérica y amplia. Por otro lado, es efectivo que ocasionalmente el establecimiento de un tributo se vincula a un objeto particular como financiar la educación pública, hacer frente a los gastos de salud o construir carreteras. Sin embargo, estas justificaciones políticas no suelen considerarse relevantes para interpretar y aplicar los textos impositivos.

can con finalidades específicas, aunque disímiles: favorecer una cierta zona geográfica, permitir el desarrollo de una determinada industria de valor estratégico, enfrentar crisis económicas, fomentar la inversión, desgravar a un grupo vulnerable, favorecer la natalidad, etc.

En suma, si bien el establecimiento de los tributos suele justificarse bajo el objetivo genérico de financiar al Estado, las exenciones se vinculan habitualmente –de forma explícita o implícita– a finalidades precisas. Esto ha llevado a algunos autores a sostener que, en la interpretación de los textos que establecen exenciones, la finalidad podría tener especial relevancia[45].

1.4. Hacia una conceptualización teórica de las exenciones

De lo expuesto hasta este punto se desprende que existe imprecisión en las discusiones sobre qué son las exenciones. En primer lugar, afirmar que son cualquier técnica desgravatoria resulta poco explicativo y contrario a las intuiciones dominantes en las prácticas dogmáticas. En segundo lugar, no resulta claro si al hablar de exenciones, los dogmáticos se refieren a un tipo de disposición, a un tipo de norma o a un fragmento de ella. En tercer lugar, y como consecuencia de lo anterior, no parece existir un estudio relativo a qué implicaciones tiene cada una de estas caracterizaciones en la aplicación de las exenciones.

Una de las principales dificultades de no contar con un concepto riguroso sobre qué es una exención es que hace problemático entender (i) qué es lo que están queriendo decir los tribunales cuando esgrimen la TIRE; y (ii), qué afirman los dogmáticos cuando critican, respaldan o comentan tal tesis. Frente a esta situación, en las líneas siguientes intentaremos proporcionar un análisis sobre las diferentes formas posibles de entender qué es una exención tributaria a la luz de la teoría general de las normas.

De manera previa, y a efectos de claridad, es necesario distinguir entre i) discursos que justifican la creación de una exención; y ii) discursos teóricos sobre el contenido conceptual de la noción de exención. El primer grupo de discursos está compuesto por propuestas prescriptivas sobre qué sujetos o qué acciones deberían estar exentas de obligaciones tributarias. Esto es, se trata de propuestas sobre la mejor política fiscal a implementar, o sobre cómo debería estar regulado el régimen tributario de un grupo de sujetos a efectos de alcanzar un determinado estado de cosas considerado ideal[46]. El segundo grupo de discursos está integrado por propuestas teóricas sobre qué es (determinación de características necesarias y suficientes) una exención tributaria y qué criterios pueden emplearse para identificarlas[47]. Como podrá observarse, los discursos de justificación tienen sentido tras haber asumido una postura en relación con qué son las exenciones tributarias. En las líneas siguientes formulamos una propuesta dentro del segundo discurso indicado, esto es, sobre

[45] Ver Herrera (1990) p. 31.

[46] Dentro de la filosofía política este tipo de discursos son formulados, entre otros, bajo la aproximación regla-excepción. Esto es, un conjunto de discursos prescriptivos sobre qué sujetos o acciones no deberían quedar sujetas a una regulación universal, sino que deberían ser reguladas de forma específica o, en otros términos, que tenga una regulación especial. Para una presentación general de esta aproximación ver Barry (2001) pp. 44 ss.; y, Ferretti y Strnadová (2015) pp. 242 y ss.

[47] Ejemplos de este tipo de discursos son Corral (2015) y Bottorell (2009). Para un análisis sobre qué es una excepción, ver Dolcetti y Ratti (2016) y

la cuestión teórica de qué es una exención tributaria, no la prescriptiva sobre qué o quienes debieran verse beneficiados por ellas.

Ahora bien, ¿qué son y cómo identificar exenciones tributarias? Al respecto, consideramos que podemos diferenciar, por lo menos, dos posibles formas de responder[48]: desde una aproximación nominal-retórica o desde una aproximación material-sistemática[49]. Veamos cada una de ellas.

1.4.1. Aproximación nominal-retórica

Bajo esta perspectiva, se entiende por exención tributaria a toda aquella disposición que el legislador, expresamente, ha denominado como tal. Sea ello (i) como una clasificación expresa dentro de un cuerpo normativo, la cual denominaremos "versión fuerte"; o (ii), como el resultado de interpretar marcadores semánticos (tales como "a menos que", "salvo", "a excepción de", entre otros análogos) empleados por el legislador en una disposición. Denominaremos a esta segunda propuesta "versión débil".

(i) Versión fuerte

Bajo la versión fuerte de esta aproximación, las exenciones tributarias son todas aquellas disposiciones que han sido previstas bajo el rótulo "exenciones" en una ley. De esta forma, se trata como normas de exención a las normas atribuidas a las disposiciones que el propio legislador clasifica como tales. Por ejemplo, el párrafo 4° de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios chilena se titula "de las ventas y servicios exentos del impuesto", para a continuación enumerarlas en sus artículos 12 y 13. Así entendida, de esta noción se sigue que el uso de las exenciones es un tipo de técnica legislativa empleada para presentar, de forma ordenada, el mensaje legislativo. Esto quiere decir que una exención es una etiqueta nominal que el legislador emplea para clasificar a una disposición o conjunto de ellas.

Esta postura resulta problemática porque la vinculación conceptual entre delimitación o restricción del alcance de un tributo y la exención sería solo contingente. En particular, esta postura da lugar a casos de sobre o sub-inclusión que resultan contra intuitivos. Así, por una parte, el legislador bien puede crear una sección de "exenciones" dentro de un Código o ley, pero de ello no se sigue, necesariamente, que ahí únicamente se contengan disposiciones a partir de las cuales se pueda identificar normas que restrinjan el alcance de un tributo. Si la exención es sólo una forma de clasificar una sección (y los enunciados lingüísticos que contiene), entonces que su contenido genere limitaciones o no a un tributo

[48] Cabe resaltar que es posible pensar en una tercera opción: aproximación procesal-probatoria. De acuerdo con esta, exención tributaria es una manera de presentar todas aquellas propiedades contenidas en el antecedente sobre las que recae la carga de la prueba (y de argumentación) en el administrado o deudor tributario. De esta manera, las exenciones son productos de las cómo las reglas procedimentales regulan cómo se lleva a cabo un proceso de aplicación del derecho. Por todos, Sartor (1995), y Duarte (2015).

[49] Cabe anotar que nuestra propuesta de distinción toma como criterio de relevancia las diferentes conceptualizaciones de qué es una exención. En la literatura especializada es posible identificar propuestas alternativas basadas en los efectos que posee la implementación de una determinada distinción en el antecedente de una norma. Así, ejemplo, Greenawalt (2016) pp. 20-21.

sería solamente producto de una buena técnica legislativa, pero no una definición conceptual de un tipo de norma o de un fragmento de ella[50].

Por otra parte, esta postura supondría que en todos aquellos casos en los cuales el legislador tributario no ha titulado una sección como "exenciones", o ha utilizado el término "exención" en una disposición particular, no se han previsto exenciones tributarias, incluso si se han identificado normas que restringen el alcance de un tributo. Esto resulta claramente erróneo. Es habitual que secciones que no se refieren a las exenciones las contengan, o que ellas se denominen de otra forma. Así, por ejemplo, el artículo 14, D) de la Ley Sobre Impuesto a la Renta de Chile se titula "Régimen para las micro, pequeñas y medianas empresas (Pymes)"; y regula, precisamente, la tributación a la renta de las micro, pequeñas y medianas empresas. Ello no obsta, sin embargo, a que en su número 8.-, se refiera a un régimen opcional de transparencia tributaria que incluye una "liberación" de determinados tributos. Sostener que esta "liberación" no es una exención simplemente porque no se le nombra de tal forma, o porque no se encuentra en un artículo que se titule "exención", resulta a todas luces errado.

En suma, esta aproximación despoja de contenido conceptual a la noción de exención y solo parece multiplicar nuestros problemas.

(ii) Versión débil

Bajo la versión débil de esta aproximación, las exenciones tributarias son entendidas como fragmentos de normas que tienen la particularidad de que son identificadas a partir de un tipo de disposición. Esto es, afirma que existen exenciones cada vez que el legislador emplea expresiones lingüísticas (marcadores semánticos) usualmente utilizadas para formular una conjunción adversativa entre dos elementos oracionales. En este sentido, las exenciones serían interpretaciones de palabras usualmente empleadas para introducir una restricción en el antecedente de una norma que establece un tributo.

Estos marcadores semánticos pueden ser de distinto tipo. No pretendemos hacer un elenco exhaustivo de ellos ni mucho menos analizar los criterios que emplea ordenamiento jurídico para identificarlos. Solo para efectos de claridad, asumiremos que, bajo esta mirada, cada vez que el legislador tributario emplea –por ejemplo– la expresión "a menos que" en una disposición que establece un tributo ello podría ser entendido como una forma de presentar una exención tributaria[51]. En este sentido, si tuviéramos la disposición "si asociación civil, a menos que tenga por objeto fomentar el culto de una religión, entonces obligatorio pagar impuesto a la renta", hemos de interpretar el "a menos que tenga por objeto fomentar

[50] Así, por ejemplo, el artículo 17 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta de chile comienza señalando que "no constituyen renta" los presupuestos que detalla a continuación en 31 apartados numerados. Sin embargo, en ellos se encuentran tanto ingresos no renta, como afectas e incluso regímenes tributarios especiales a las ganancias de capital. Asimismo, el título VI de la misma ley titulado "disposiciones especiales relativas al mercado de capitales" contiene hipótesis de ingresos no renta, rentas afectas y rentas exentas.

[51] Así, por ejemplo, el artículo 69 de la Chile, Ley Sobre Impuesto a la Renta de chile establece que se deben declarar en forma anual las rentas que señala, sin embargo, agrega en su numerando 3° que quienes obtengan rentas esporádicas afectas a los impuestos que indica, deberán declararlas dentro del mes siguiente al de su obtención "a menos que" el citado tributo haya sido retenido en su totalidad de conformidad con las reglas que indica.

el culto de una religión" como un fragmento de norma que es la exención dado que establece un caso particular respecto del cual no se genera la obligación de pagar el tributo[52].

En términos más precisos, de acuerdo con esta propuesta las propiedades positivas previstas en el antecedente de una norma son los requisitos para que sea aplicable un tributo a una clase de sujetos. En cambio, las propiedades negativas (todas aquellas identificadas a partir de marcadores semánticos) operarían como exenciones, pues su verificación en un caso individual lleva a que quede fuera del alcance de la obligación tributaria (delimita el conjunto de sujetos sobre los cuales recae la obligación tributaria)[53]. Si bien esta teorización –a diferencia de la anterior– tiene la apariencia de ser coherente con algunas intuiciones dogmáticas, bien entendida nos genera más problemas que soluciones.

En primer lugar, el uso de una propiedad negativa o positiva es solo una manera de describir una clase sujetos o una clase eventos del mundo. Dependerá de cómo el intérprete decida presentar la información y lo que considere oportuno poner de relieve a efectos de presentar dicha clase de una forma u otra. En este sentido, siguiendo a Baker, las condiciones a ser incluidas en la cláusula "a menos que…" pueden ser reemplazadas por una condición positiva de manera que podamos presentar un antecedente sin exenciones[54]. En el ejemplo visto, para generar la obligación de tributar a las asociaciones civiles no religiosas el antecedente puede ser reemplazado por "si asociaciones civiles laicas" y tendremos una norma sin exenciones. En otros términos, las condiciones positivas y negativas son alternativas entre sí para presentar una misma información. De ser así, entonces el uso de propiedades negativas es una elección interpretativa. Se trataría, en realidad, de una forma estratégica o retórica sobre cómo presentar la información.

Siguiendo este mismo punto, la elección entre presentar una norma con o sin exenciones[55], suele ser producto (deliberado o por necesidad) de carecer de herramientas lingüísticas lo suficientemente precisas para delimitar el conjunto de sujetos o eventos a regular o de decidir ignorarlas. Siguiendo el ejemplo de este autor, si tenemos la regla 1 "si una persona tiene sexo, a menos que sea con la esposa, entonces es obligatorio sancionarle" (en términos formales (p.¬r->Oq)) y la regla 2 "si una persona fornica, entonces es obligatorio sancionarle" (en términos formales (f->Oq)), ambas son equivalentes. El uso de una propie-

[52] Si representamos "si asociación civil" como "p"; "asociación civil que tenga por objeto fomentar el culto de una religión" como "r"; y "pagar impuesto a la renta»" entonces en el texto principal se está presentado (p.¬r->Oq). Dentro de esta, se está calificando a (¬r) como exención.

[53] A efectos de rigor en este momento entendemos por condiciones positivas a todas aquellas propiedades que, de ser verificadas, permiten clasificar una determinada acción o estado de cosas bajo una categoría conceptual y, a mérito de ello, le sea aplicable una consecuencia jurídica específica. Por condiciones negativas, en cambio, entendemos aquellas propiedades que, si en caso fueran verificadas, entonces la acción o estado de cosas no podría clasificarse bajo una determinada categoría conceptual. Hohfeld (1991) p. 43. Como veremos en unos momentos en el texto principal, esta distinción, si bien suele formar parte del discurso habitual de los juristas no es satisfactoria.

[54] Baker (1977) p. 33. Por ejemplo, en caso de la firma de un contrato se podría presentar la regla "si una persona tiene un acuerdo de voluntad con otra, entonces habrá un contrato, a menos que una de las partes tenga falta de consentimiento, un consentimiento falso, un consentimiento incompleto o firma bajo coacción". Todas las propiedades contenidas luego de "a menos que" pueden ser reemplazadas por consentimiento verdadero, completo y libre como condiciones positivas para aplicar el concepto "contrato".

[55] En este punto estamos siguiendo, en parte, a Schauer (1998), Finkelstein (2000), y Schauer (2020).

dad negativa es una herramienta que se elimina cuando empleamos términos lingüísticos más precisos[56] ¿Qué nos dice esto? Que usar una propiedad negativa o positiva para identificar el alcance de un antecedente son opciones intercambiables entre sí[57].

En segundo lugar, bajo esta aproximación no es posible diferenciar entre (i) un requisito de aplicación de una obligación tributaria; y (ii) una exención[58]. El punto determinante para diferenciar entre condiciones positivas y negativas en el antecedente y señalar que las negativas son las exenciones, parte de la premisa de que son componentes diferentes y diferenciables de las normas. Ahora bien, siguiendo a Susskind[59], la noción de requisito de aplicación, en términos formales, puede ser presentada de tres maneras: como condición principal de aplicación (se sigue el consecuente de verificarse una sola propiedad (p)); condición alternativa de aplicación (se sigue el consecuente de verificarse dos propiedades que se dan conjuntamente o por lo menos uno de estos (pvq)); o como condición conjuntiva de aplicación (se sigue el consecuente de verificarse dos propiedades conjuntamente (p.q)). En cambio, una exención operaría como una propiedad que, verificada conjuntamente con un requisito, conlleva que no sea aplicable la norma (en términos formales (p.¬q)).

Esto muestra que las nociones de requisitos que operan como condiciones conjuntivas y de exenciones dan cuenta de lo mismo: dos propiedades contenidas en el antecedente relacionadas entre sí con una conjunción que tienen como efecto delimitar el alcance de una norma. Esto supone que hablar de exenciones como propiedades negativas no tiene ningún contenido conceptual diferente ni diferenciable de la noción de requisito de aplicación, pues ambas operan como especificaciones que determinan el conjunto de sujetos regulados por un tributo.

Si lo anterior es correcto, entonces lo que hacen los tributaristas al hablar de exenciones es emplear dicho término con un propósito retórico dada su carga emotiva. Lo que están haciendo (quienes emplean esta aproximación) es presentar un tipo de especificación en el antecedente con esta etiqueta a efectos de generar una determinada percepción en el intérprete y que ello incida en cómo debería tratar dicho elemento. En efecto, no es lo mismo presentar una obligación tributaria como "asociación civil laica" a presentarla como "asociación civil, a menos que sea religiosa". El uso de una u otra opción dependerá de nuestras preferencias retóricas para elegir caracterizar una propiedad como condición positiva o negativa, pero no es una diferencia conceptual de ellas.

En atención a estos problemas consideramos que se debería descartar la aproximación nominal-retórica. Tanto en su versión fuerte como débil, pues no nos permiten definir, con claridad, qué es una exención. Sin perjuicio de ello, en la sección 4 volveremos sobre esta teorización para aclarar cómo estas formas de entender las exenciones se relacionan con la TIRE.

[56] Schauer (1998) pp. 227-28.

[57] Williams (1988) p. 278.

[58] Bentham (1970) p. 114; MacCormick (2016) p. 407.

[59] Susskind (1987) p. 133.

1.4.2. Aproximación material-sistemática

Las precisiones y problemas presentados a la aproximación nominal-retórica nos permiten presentar otra forma de entender a las exenciones que, creemos, resulta de mayor utilidad. En primer lugar, para poder identificar de manera satisfactoria a las exenciones, es necesario contar con un concepto que nos permita diferenciarlas de un requisito de aplicación de un tributo. Al respecto, consideramos que ello es posible si tomamos en cuenta: i) la justificación por la cual fue incorporada cada propiedad del antecedente; y ii) si dichas propiedades forman parte del antecedente de otra norma que impide el surgimiento de una obligación tributaria. Lo anterior es demostrado usando una de dos formas de analizar las relaciones entre normas: (i) estudiando las antinomias entre las normas tributarias, o (ii), estudiando la relación conflictiva entre una interpretación literal semántica con el propósito de la norma tributaria.

(i) Resolución de antinomias

Supongamos que tenemos un caso de antinomia entre dos normas que regulan la actividad de la entidad recaudadora de impuestos. Tenemos una norma N1 que establece "si asociación civil, entonces obligatorio aplicarle tributo"; y, además, en ese mismo sistema normativo, tenemos la norma N2 que señala "si persona jurídica con objeto social de proselitismo religioso, entonces prohibido aplicarle tributo". Esto genera una antinomia, pues el ente encargado de la fiscalización tributaria de ese país tiene, en caso de estar frente a una asociación civil cuyo objeto social es difundir el catolicismo, tanto la obligación de aplicarle tributos como la prohibición de hacerlo[60].

En este tipo de escenarios el aplicador del derecho debe, a efectos de resolver la antinomia y determinar qué debe hacer, reformular una de las dos normas en conflicto mediante la introducción de una nueva propiedad en el antecedente. De esta forma, o bien modifica N1: "si asociación civil y que no tenga como objeto social el proselitismo religioso, entonces obligatorio aplicarle tributo" (en términos formales, p.¬r->Oq); o bien modifica N2: "si persona jurídica con objeto social de proselitismo religioso, salvo asociaciones civiles, entonces prohibido aplicarle tributo" (en términos formales, r.¬p->Phq).

Asumamos, por hipótesis, que el aplicador del derecho optó por la primera opción, esto es, modificó N1. La incorporación de la propiedad "asociación civil que no tenga como objeto social el proselitismo religioso" (en términos formales (¬r)) es introducida en el antecedente de la norma N1 a efectos de resolver una inconsistencia dentro del sistema normativo. Ello tiene el efecto práctico de introducir una distinción dentro de la clase de sujetos regulados (asociaciones civiles), esto es, reduce el alcance de la norma. Como consecuencia de lo anterior, la autoridad ya no podrá exigir el pago del tributo a las asociaciones civiles cuyo objeto social sea el proselitismo religioso.

Consideramos que, de esta forma, es posible identificar a las exenciones tributarias: esta nueva propiedad incorporada en N1 opera como exención a la obligación tributaria,

[60] Para efectos de demostración formal representemos "asociación civil" como "p" y "persona jurídica con objeto social el proselitismo religioso" como "r". El caso de una asociación civil cuyo objeto social es difundir el catolicismo es un caso tanto de p como de r (p.r). Esto supone que a este es aplicable tanto N1 (p->Oq) como N2 (r->Phq), que supone que el aplicador del derecho debe aplicar (p.r->Oq.Phq).

pues reduce su alcance a mérito de sus relaciones con otras normas dentro de un sistema normativo. Además de ello, esta propiedad está prevista por otra norma (N2) que impide el surgimiento de una obligación tributaria.

En otros términos, desde esta perspectiva, la exención es una noción que presenta el resultado de haber ordenado las normas (esto es, el producto de haber creado una jerarquía material entre ellas[61]), por la cual: i) una de las normas reduce su alcance incorporando una nueva propiedad, lo que supone que una clase de sujetos deja de estar regulada por la norma; y ii) dicha propiedad forma parte del antecedente de otra norma que impide o prohíbe la aplicación de tributos[62].

Bajo estas consideraciones se puede presentar de mejor manera lo que, posiblemente, están tratando de decir quienes adoptan una aproximación nominal-retórica en su versión débil. Como vimos líneas atrás, para ellos el uso de palabras usualmente empleadas para formular conjunciones adversativas entre elementos oracionales permitía comprender e identificar a las exenciones tributarias. En este sentido, si tenemos la norma N1 "si asociación civil, a menos que tenga por objeto fomentar el culto de una religión, entonces obligatorio pagar impuesto a la renta", el "a menos que tenga por objeto fomentar el culto de una religión" opera como exención.

Sin embargo, y conforme lo que se ha señalado, la exención no depende de que el legislador haya redactado la disposición utilizando un determinado un marcador semántico. Creemos, en cambio, que la mejor reconstrucción del proceso que lleva a la identificación de la exención es observando la realización de tres operaciones secuenciales: i) constatación de que en ese mismo sistema normativo existe una norma N2 que prescribe "si asociación civil con objeto fomentar el culto a una religión, entonces facultativo no pagar impuestos"; ii) ordenación de N2 por sobre N1 de forma que, en todos aquellos casos de antinomia entre ambas, se aplicará N2; y iii) reducción del alcance de N1 a efectos de que deje de regular los casos regulados por N2, para lo cual introduce una nueva propiedad o especificación en el antecedente (en el ejemplo, el resultado de este paso sería haber incorporado "a menos que tenga por objeto fomentar el culto de una religión").

Si esto es correcto, entonces la aproximación nominal-retórica en su versión débil tiene el problema de ser entimemática por dejar sin explicitar una serie de premisas teóricas una operación compleja. En cambio, la propuesta material-sistemática aclara que las exenciones son un tipo de resolución de problemas de inconsistencia dentro un sistema normativo tributario.

(ii) Relación conflictiva entre significado literal y el propósito de la norma

Como vimos líneas atrás, las normas tributarias son formuladas para satisfacer finalidades o estados de cosas deseados. Esto nos permite analizar una segunda forma de presentar el modelo material-sistemático.

---

[61] Guastini (2018) pp. 175-180.

[62] Dicha ordenación se produce, entre otras posibilidades, empleado un tipo de interpretación sistemática entendida como la prescripción de interpretar disposiciones de manera que no generen un conflicto con normas previamente identificadas. Ver, Velluzi (1998) pp. 77.

Si tomamos como premisa que cada norma tributaria tiene un fin, de ello se sigue que cada vez que hagamos una interpretación literal a-contextual de una disposición tributaria podemos obtener, por lo menos, dos resultados: i) el alcance de la norma conforme a este método interpretativo; y ii) el alcance que debería tener la norma conforme al propósito (o fin) para el cual fue introducida en el sistema normativo. En un escenario no problemático tanto i) como ii) son coextensivas (es decir, regulan el mismo conjunto de casos). Sin embargo, tendremos escenarios problemáticos cada vez que esta coextesividad no se presente. A efectos de claridad, emplearemos para presentar este punto parte del lenguaje teórico propuesto por Schauer, quien denomina a este tipo de situaciones como "experiencias recalcitrantes"[63].

Las experiencias recalcitrantes pueden ser de dos tipos. Por un lado, la interpretación literal puede regular menos casos de los que debería regular conforme al propósito de la norma, a lo cual denomina experiencias "infra incluyentes". En estos supuestos, la interpretación literal ha dejado fuera casos que, en vista del propósito de la norma, deberían también ser regulados para alcanzar el estado de cosas deseado por el legislador. Estas situaciones no son relevantes para el estudio de las exenciones, precisamente porque en ellas lo que resulta problemática es la situación contraria.

Por otro lado, la interpretación literal puede regular más casos de los que debería regular conforme al propósito de la norma, a lo cual el autor denomina experiencias "supra incluyentes". El problema, en estas situaciones, es que la interpretación literal ha incluido casos que, en vista del propósito de la norma, deberían no estar regulados por ella para poder alcanzar el estado de cosas deseado, esto es, no se han incluido todas las distinciones que deberían haberse considerado. Este tipo de problema es el que nos interesa.

La manera de solucionar este tipo de situaciones[64] es sustituyendo la interpretación literal por otro significado con menor alcance (con más distinciones en el antecedente). Al respecto, consideramos que esta operación y resultado nos permite presentar, de mejor manera, qué son y cómo identificar exenciones. Para ello, sin embargo, previamente es necesario distinguir entre dos tipos de factores que pueden dar lugar a experiencias supra incluyentes: internos y externos[65].

Por factores internos se expresa la no coextensividad del significado literal a-contextual atribuido a una disposición para lograr el estado de cosas deseado conforme al que se considera que es el propósito para el cual fue introducida dicha disposición. Si el intérprete decide resolver dichos casos, los juristas suelen entender este punto como la operación y resultado de presentar, de mejor manera, el contenido de la norma, en nuestro caso, tri-

[63] Schauer (2004) p. 98. Cabe precisar que las experiencias recalcitrantes dan cuenta de un juicio valorativo: acusa que una interpretación es subóptima a la luz de su propósito. Schauer (2004) p. 55.

[64] Cabe precisar que un intérprete puede decidir resolver o no este tipo de casos. Bien podría decidir interpretar conforme al significado literal adoptando, por ejemplo, un discurso prescriptivo de tipo formalista de la interpretación, o bien podría decidir crear la distinción por tener, por ejemplo, un discurso prescriptivo vinculado al deber guardar deferencia con el legislador.

[65] Schauer (2020) p. 58.

butaria[66]. En términos más precisos, la nueva especificación incorporada en el antecedente estará justificada en la propia norma, por lo que no habrá ninguna diferencia sustantiva entre dicha propiedad y el resto de ellas contenidas en el antecedente (todas se justifican en el propósito de la norma). Si este punto es correcto, entonces la creación de distinciones por factores internos no nos permite aclarar la noción de las exenciones, pues caeríamos en los mismos problemas indicados líneas atrás: estaríamos presentando un requisito de aplicación con etiquetas diferentes con miras a generar algún efecto retórico.

Por factores externos, en cambio, se expresan los propósitos de otras normas que, en atención al caso a resolverse, son conjuntamente aplicables. La experiencia supra incluyente se produce debido a que satisfacer el propósito de una norma conlleva incumplir o entorpecer el propósito de otra norma. En otros términos, el escenario que estamos tratando de presentar es el de un propósito de una norma N1 que impide la materialización del propósito de una norma N2. Una manera de resolver esta situación es ordenando el segundo propósito (N2) por sobre el primero (N1), lo que implica que el contenido de la norma N1 sea modificado: tendremos que volver a identificarla a manera de especificar su propio propósito junto con especificar el propósito de N2, a efectos de excluir la clase de sujetos que, ahora, sólo serán regulados por N2.

Cabe precisar que caracterizar a N2 como factor externo es ambiguo[67]. La norma N2 puede ser: a) una norma que forme parte del sistema normativo (en adelante, factor externo sistemático); o b) una norma de otro sistema normativo, por ejemplo, una norma de nuestro sistema axiológico (en adelante, factor externo extra-sistemático).

En el primer caso, el intérprete estaría resolviendo una inconsistencia normativa dentro del propio sistema normativo. Así, por ejemplo, la Corte Suprema de Chile, en diversas sentencias ha sostenido que; (i) si bien existe una regla en el Código Tributario conforme a la cual, cuando se presenta un reclamo ante los tribunales en contra de una liquidación de impuestos, se suspende el plazo de prescripción que corre contra el fisco y tal suspensión no tiene límite temporal; (ii) existe una norma internacional (aplicable en virtud de la Constitución) conforme a la cual los contribuyentes tienen derecho a ser juzgados en un plazo razonable; por lo que (iii), transcurrido cierto tiempo de tramitación del juicio sin resultado, la suspensión no opera[68].

En el segundo caso, el intérprete estaría resolviendo una inconsistencia normativa entre una norma jurídica y una norma no jurídica, por ejemplo, una norma moral. En este caso, lo que el intérprete hace al resolver el problema es un acto de creación autoritativa de derecho por la cual el intérprete emplea sus propios juicios de justicia para identificar una norma jurídica[69]. En efecto, lo que estaría haciendo es dotar de relevancia normativa a una distinción que no se justifica dentro del propio sistema normativo, sino fuera de él. Un ejemplo de esto podría ser un caso en donde la Corte Suprema chilena sostuvo que, si bien

[66] No está tratando de crear un nuevo régimen para un determinado conjunto de agentes regulados, lo que está diciendo es que, bien entendido, el mandato dictado por el legislador debe ser aplicado de esta manera.

[67] Este punto ha sido puesto de relieve en Rodríguez (2017) p. 249.

[68] Corte Suprema de Chile, 12/12/2019, rol 13.373-19 y 13/07/2020, rol 6.242-2018.

[69] Este es el caso, por ejemplo, de la TIR entendida como interpretación correctora restrictiva.

una ley que establecía una exención de impuesto territorial para personas mayores de edad solo si cumplían ciertos requisitos en forma copulativa, y no obstante que la recurrente no cumplía con uno de ellos; una adecuada interpretación del texto legal aplicable permitía concluir que solo se requería el cumplimiento disyuntivo o alternativo de ellos[70].

Lo analizado nos permite formular una primera conclusión: la mejor manera de entender e identificar una exención es desde una aproximación sistemático-material. Si tomamos en cuenta la justificación de cada propiedad contenida en el antecedente de una norma, podemos hacer algunas distinciones. En primer lugar, si se incorporan nuevas propiedades que se justifican en el propósito de la norma prescriptiva, entonces no es posible diferenciar dicho elemento del resto de propiedades contenidas en el antecedente. En atención a ello, consideramos, se estarán incorporando nuevas delimitaciones a la norma que operan como requisitos de aplicación.

En segundo lugar, si se incorporan nuevas propiedades que no se justifican en el propósito de la norma prescriptiva (y dichas propiedades están justificadas por un propósito que orienta a no gravar una persona o acción), entonces es posible diferenciar dicho elemento del resto de propiedades contenidas en el antecedente[71]. En este punto nos parece pertinente hacer una precisión: si la justificación es por factores externos sistemáticos, estamos frente a exenciones en un sentido normativo. Ello debido a que son incorporaciones que se siguen justificando en una adecuada comprensión del material jurídico en su conjunto. En cambio, si la justificación es por factores externos extra-sistemáticos, estamos frente a exenciones en un sentido axiológico. Ello debido a que son incorporaciones que se justifican en la competencia del intérprete para hacer actos de creación normativa en sede de aplicación del derecho.

IV. TIRE Y EXENCIONES

En las páginas anteriores hemos discutido cómo los tributaristas suelen entender la TIRE y hemos analizado dos formas de conceptualizar la noción de exención tributaria. En este apartado vamos a analizar cuál es la relación entre estas posibilidades y si hay entre ellas una relación de tipo conceptual o una construida por premisas normativas interpretativas.

Solo por claridad retomamos, brevemente, algunas precisiones conceptuales. Por TIRE, como hemos visto, los tributaristas pueden estar expresando una de dos ideas (o incluso ambas). Por un lado, expresan la TIRE-vaguedad, la cual se activa en supuestos en los que un intérprete no puede (por indeterminación lingüística) clasificar un determinado conjunto de personas, acciones u objetos como ejemplificación o no ejemplificación de una exención. En estos supuestos se señala que en todo supuesto de duda el intérprete debe excluir el caso y solo aplicar la exención a los casos lingüísticamente determinados.

Por el otro lado la TIRE-estándar se activa cada vez que tenemos que determinar el contenido de las exenciones. Lo que nos están diciendo es que cada vez que identifiquemos

[70] Corte Suprema de Chile, 02/05/2019, rol 2765-2019.

[71] Ver Ródenas (2012) p. 39.

una exención debemos usar una interpretación literal a-contextual junto con rechazar cualquier interpretación extensiva o analógica para determinar su alcance.

4.1 TIRE y aproximación nominal-retórica

¿Cuál es el vínculo de la TIRE con las exenciones entendidas desde esta aproximación nominal-retórica? Puede ser de dos tipos:

> (i) La versión fuerte supone considerar que las exenciones son disposiciones, lo cual, como vimos, vacía de contenido conceptual a la noción de exenciones. En atención a ello, consideramos que la mejor manera de entender su vinculación con la TIRE es que bajo es una de estas dos posibilidades: o bien, que el legislador ha prescrito que aquello que él dicte bajo la etiqueta exenciones debe ser interpretado de esa manera; o bien, es una manera de señalar que esta es la mejor manera de identificar normas tributarias a partir de este tipo de disposiciones.

En relación con el primer punto, lo que se dice es que dentro del material jurídico es posible identificar mandatos sobre cómo debe ser la interpretación de las disposiciones tributarias. Así, de esta forma, estaría regulado que los aplicadores del derecho deban usar la TIRE –vaguedad y/o la TIRE– estándar. El problema es que este discurso sería correcto solo de forma contingente, pues tendría que estar expresamente regulado (es decir, en caso la TIRE, se trataría de una regla interpretativa expresamente regulada en el sistema normativo)[72].

En cuanto al segundo punto, esta afirmación sería un discurso prescriptivo. Como vimos líneas atrás, esta sería un meta criterio de interpretación formulado desde una preferencia axiológica. Pero de la técnica legislativa de usar "exención" en una disposición no se seguiría, necesariamente, este meta criterio. Ello sería una decisión valorativa, que debería ser justificada.

> (ii) La versión débil supone considerar que las exenciones son fragmentos de normas contenidas en el antecedente que se identifican a partir de un determinado uso de palabras en la disposición creada por el legislador tributario. Ello vinculado a la TIRE implica que, cada vez que el intérprete decide identificar normas utilizando determinados marcadores semánticos ("a menos que", por señalar un ejemplo), el contenido conceptual de ese fragmento debe ser interpretado de forma restrictiva.

Sobre este punto podemos mostrar dos decisiones valorativas por parte del intérprete: la primera, la decisión de presentar el contenido del antecedente usando propiedades positivas y negativas para identificar una clase sujetos y/o estado de cosas que forma parte del antecedente de la norma (y no usar solamente propiedades positivas o uso de nociones más precisas). Como hemos visto, entre un marcador semántico en una disposición y usar una propiedad negativa como significado atribuido no hay una relación de necesidad con-

[72] Por ejemplo, el artículo 5 del Código Orgánico Tributario de Venezuela señala: "[l]as exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás beneficios fiscales se interpretarán en forma restrictiva".

ceptual, sino una elección volitiva del intérprete. La segunda el intérprete podrá decidir: i) usar la TIRE-estándar o no, pero no es posible señalar que hay una conexión conceptual entre la TIRE-estándar y un marcador semántico; y ii) que, en caso de vaguedad o posibilidad de interpretaciones extensiva sobre el contenido de aquella propiedad descrita de forma negativa, siempre se rechazará ampliar su alcance. Pero entre la identificación del problema y el criterio de solución no hay una conexión conceptual, sino una preferencia por considerar que esta es la correcta.

4.2. TIRE y aproximación material-sistemática

Dicho en breve, bajo esta aproximación material-sistemática entendemos las exenciones como todas aquellas propiedades contenidas en el antecedente que han sido incorporadas para reducir el alcance de una norma y que, junto con ello, están previstas por otra norma que impide o prohíbe el recaudo o pago de tributos[73]. Si esto es así, entonces cabe preguntarnos qué estarían diciendo los tributaristas cuando sostienen la TIRE.

Por un lado, con relación a la TIRE-vaguedad, al igual que en la aproximación nominal-retórica, no se sigue una tesis conceptual que cada vez que identifiquemos un caso de vaguedad debamos, necesariamente, resolverlo excluyendo el supuesto. Esto será una decisión sujeta a valoraciones del propio intérprete[74]. Por otro lado, con relación a la TIRE-estándar, es útil para efectos de claridad volver a un ejemplo visto líneas atrás[75]. Tenemos una norma N1 que establece "si asociación civil, entonces obligatorio recaudarle tributos". Además, en ese mismo sistema normativo, tenemos la norma N2 que señala "si persona jurídica con objeto social de proselitismo religioso, entonces prohibido recaudarle tributos". De ambas, hemos determinado que cabe introducir una limitación al antecedente N1 (una exención) a efectos de obtener la norma N1': "si asociación civil y que no tenga como objeto social el proselitismo religioso, entonces obligatorio recaudarle tributos". Como vemos, "asociación civil con objeto social el proselitismo religioso" es la exención, pues: i) reduce el alcance de N1; y ii) forma parte de N2, la cual prohíbe que se les recaude tributos.

Ahora podemos presentar la problemática de manera más precisa: ¿hay una relación conceptual entre resolver una antinomia o una experiencia supra incluyente con usar una interpretación literal a-contextual? ¿necesariamente se siguen uno del otro?.

Nos parece que la respuesta a ambas preguntas es negativa. La identificación de una exención es por haber tomado una decisión de haber preferido una norma por sobre otra o de haber preferido un propósito por sobre otro. Esto quiere decir que para consideración del intérprete hay una clase de sujetos, acciones u objetos que requería un trato diferente al previsto por una norma tributaria por razones justificadas, pero solamente esto.

Decidir que dicho resultado debe ser interpretado, además, usando una interpretación literal a-contextual juntamente con rechazar interpretaciones extensivas es una deci-

[73] Expresado de manera alternativa: el criterio para clasificar a un fragmento de norma como exención no es un rasgo formal ni lingüístico, sino sustantivo (la justificación de su inclusión en el antecedente) y sistemático (otra norma del sistema normativo correlaciona dicha propiedad con una calificación normativa diferente).

[74] Habrá adoptado una decisión que satisfaga, en última instancia, sus preferencias axiológicas.

[75] Retomaremos solo el ejemplo de las antinomias lógicas por razones de brevedad.

sión valorativa: hay razones normativas que nos indican que tal decisión debe ser de esa manera. ¿Cuáles son estas razones normativas? La jurisprudencia no las suele explicitar, pero el punto a poner de relieve es que estas son justificaciones producto de decisiones valorativas y no son derivaciones de tipo conceptual.

V. CONCLUSIONES

Parte de la jurisprudencia tributaria iberoamericana considera que las exenciones deben ser interpretadas de manera restrictiva. Frente a esta postura, en el presente artículo nos hemos preguntado si la vinculación entre exenciones e interpretación restrictiva se debe a razones conceptuales o a decisiones valorativas. Frente a ello, hemos demostrado que se debe únicamente a decisiones valorativas que satisfacen, en última instancia, preferencias axiológicas.

En primer lugar, hemos desambiguado los diversos sentidos de "interpretación restrictiva" a efectos de precisar que los tributaristas, al hablar de ella, lo hacen como un meta criterio interpretativo para: i) resolver problemas de vaguedad; y/o ii) para prescribir una interpretación literal a-contextual junto con el rechazo de interpretar de forma extensiva o analógica como método interpretativo para identificar normas.

En segundo lugar, hemos analizado qué son y cómo identificar exenciones. Al respecto, hemos justificado que la mejor forma de entenderlas es como propiedades contenidas en el antecedente de una obligación tributaria que: i) no se justifican en el propio tributo; y ii) forman parte del antecedente de otra norma que prohíbe recaudarles tributos o pagarlos (dependiendo de si es una norma que regula a funcionarios o administrados, respectivamente). En este sentido, son productos de haber resuelto una antinomia o una experiencia recalcitrante supra incluyente.

En tercer lugar, hemos justificado que entre identificar una exención y un meta criterio interpretativo no hay una vinculación conceptual sino valorativa. En efecto, la TIRE es una opción, dentro de muchas, respecto a cómo tratar las exenciones tributarias. Esto supone que quien quiera adoptar dicha interpretación deberá, a efectos de ofrecer una motivación satisfactoria, las razones normativas para adoptar dicha decisión.

En atención a estos tres puntos, la jurisprudencia al momento de tratar con exenciones debe justificar las decisiones valorativas para preferir usar la TIRE. Caso contrario, estaría incurriendo en un supuesto de arbitrariedad.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

Altamirano, Alejandro (2012): *Derecho Tributario. Teoría General* (Buenos Aires, Marcial Pons).

Baker, Gordon (1977): "Defeasibility and Meaning", en Hacker, P.M.S. y Raz, Joseph (edit.), *Law, Morality and Society. Essays in Honour of H. L. A. Hart* (Oxford, Clarendon) pp. 26-57.

Barry, Brian (2001): *Culture and equality. An egalitarian critique of multiculturalism* (Cambridge, Polity).

Bentham, Jeremy (1998): *On law in general* (Londres, London Anthole Press).

Blasco Arias, Luis (1998); "Funcionamiento de la exención tributaria en el seno del tributo una aproximación a su problemática jurídica", *Revista de Ciencias Jurídicas*, vol. 3: pp. 43-54.

Bottorell, Andrew (2009): "A Primer on the Distinction between Justification and Excuse", *Philosophy Compass,* vol. 4: pp. 172-196.

Bordallo Montalvo, Luis (2006): *Exenciones tributarias e impuestos locales*. Tesis presentada para obtener el grado de Doctor en Derecho en la Universidad Pompeu Fabra.

Casás, Osvaldo (2004): "La analogía en el derecho tributario sustantivo y la interpretación de las exenciones y beneficios", en Casás, Osvaldo (coord.), *Interpretación económica de las normas tributarias* (Buenos Aires, Ábaco de Rodolfo Depalma) pp. 275-330.

Celano, Bruno (2012): "True exceptions: defe|asibility and particularism", en Ferrer, Jordi y Ratti, Giovanni Battista (edit.), *The logic of legal requirements, essays on defeasibility* (Oxford, Oxford University Press) pp. 268-287.

Chiassoni, Pierluigi (2000): "Significato letterale: giuristi e linguisti a confront (Another view of the Cathedral)", en Velluzzi, Vito (edit), *Significato letterale e interpretazione del diritto* (Turín, Giappichelli) pp. 1-64.

Chiassoni, Pierluigi (2011): *Técnicas de interpretación jurídica. Breviario para juristas* (Madrid, Marcial Pons).

Collado Yurita, Miguel y Romero Flor, Luis (2018): "Principios constitucionales del derecho financiero: principios formales", en Collado Yurita, Miguel y Luchena Mozo, Gracia (directores), *Derecho Financiero y tributario. Parte general* (Barcelona, Atelier) pp. 141-157.

Corral, Miranda del (2015): "Excuses and exemptions", *Tópicos Revista de Filosofía*, vol. 49: pp. 231-256.

Dolcetti, Andrea y Ratti, Giovanni Battista (2016): "La derrotabilidad jurídica como relación sistemática compleja", *Analisi e Diritto*: pp. 35-44.

Duarte D'Almeida, Luis (2015): *Allowing for exceptions: A Theory of Defenses and Defeasibility in Law* (Oxford, Oxford University Press).

Falcón y Tella, Ramón (2016): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* (Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, quinta edición).

Ferrajoli, Luigi (1995): *Derecho y Razón* (Madrid, Trotta).

Ferretti, María Paola y Strnadová, Lenka (2009): "Rules and Exemptions: The Politics of Difference Within Liberalism", *Res Publica*, Nº 15: pp. 213-217.

Finkelstein, Claire (2000): "When the rule swallows the exception", *Penn Law: Legal Scholarship Repository*, Nº 19: pp. 147-75.

García Castillo, Christian (2020): "Recintos Remotos de Zona Franca", *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 8: pp. 66-81.

García Novoa, César (2004) *La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria* (Madrid, Marcial Pons).

García Yzaguirre, Víctor (2020): "Exceptuando normas: apuntes para un análisis conceptual", *Doxa*, Nº 43: pp. 427-56.

García Yzaguirre, Víctor (2021a): "Antecedente de las normas y excepciones implícitas", *Diritto e Questionni Pubbliche*, vol. XXI, Nº 1: pp. 217-38.

García Yzaguirre, Víctor (2021b): "Apuntes conceptuales para la identificación de conflictos normativos entre normas", *Revista Problema*, Nº 15: pp. 343-71.

Greenawalt, Kent (2016): *Exemptions: Necessary, Justified, or Misguided?* (Cambridge, Harvard University Press).

Guastini, Riccardo (2014): *Otras distinciones* (Bogotá, Universidad Externado de Colombia).

Guastini, Riccardo (2018): *Interpretar y argumentar* (trad. Silvina Álvarez Medina, Madrid, CEPC, segunda edición).

Herrera, Pedro (1990): *La exención tributaria* (Madrid, Colex).

Hohfeld, Wesley Newcomb (1991): *Conceptos jurídicos fundamentales* (Ciudad de México, Fontamara).

Isidoro, Guadalupe (2016): "La exención tributaria", *Alegatos*, Nº 87: pp. 419-440.

Klatt, Matthias (2012): "El límite del tenor literal", en Montiel, Juan Pablo (edit.), *La crisis del principio de legalidad en el nuevo derecho penal: ¿decadencia o evolución?* (Madrid, Marcial Pons) pp. 225-249.

Larenz, Karl (1980): *Metodología de la ciencia del derecho* (Barcelona, Ariel).

Lifante Vidal, Isabel (1999): *La interpretación jurídica en la teoría del derecho contemporánea* (Madrid, CEPC).

Luchena, Gracia (2018): "La relación jurídico-tributaria", en Lasarte Álvarez, Francisco Javier (coord.), *Derecho financiero y tributario: parte general* (Madrid, Atelier) pp. 261-74.

MacCormick, Neil (2016): *Retórica y Estado de Derecho*. *Una teoría del razonamiento jurídico* (trad. José Ángel Gascón Salvador, Lima, Palestra).

Massone Parodi, Pedro (2013): *Principios de Derecho Tributario. Aspectos Generales* (Santiago, Legal Publishing, tercera edición actualizada y ampliada).

Mir, Santiago (2006): *Derecho Penal, Parte General* (Barcelona, Reppertor, octava edición)

Núñez Vaquero, Álvaro (2016): "Regulación de la interpretación del Derecho", *Eunomía*, 11, pp. 163-75.

Osorio Morales, Hugo (2021): "Beneficios tributarios y analogía in bonam partem ¿Interpretación de textos normativos o conflicto de principios constitucionales?", en *Revista de Derecho (Valdivia),* XXXIV, 1, 2021, pp. 321-327.

Pérez Royo, Fernando y Carrasco González, Francisco (2020): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* (Cizur Menor, Aranzadi, Thomson Reuters, 30ª edición).

Queralt, Juan Martín y otros (2019): *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (Madrid, Editorial Tecnos, 30ª edición).

Ródenas, Ángeles (2012): *Los intersticios del derecho. Indeterminación, validez y positivismo jurídico* (Madrid, Marcial Pons).

Rodríguez, Jorge (2017): "Defeasibility and burden of proof", *Materiali per una storia della cultura giuridica*, vol. XLVII, Nº 1: pp. 243-57.

Roxin, Claus (1997): *Derecho Penal, Parte General* (Madrid, Civitas).

Sáinz de bujanda, Francisco (1964): "Teoría jurídica de la exención tributaria", *Semana de Estudios de Derecho Financiero*, pp. 369-443.

Salinas arrambide, Pedro (1993): *La exención en la teoría general de derecho tributario* (México, Tribunal Fiscal de la Federación).

Sartor, Giovanni (1995): "Deafesibility in legal reasoning" en Bankowski, Zenon (edit.) *Informatics and the foundations of legal reasoning* (Dordrecht, Springer) pp. 119-158.

Schauer, Frederick (1998): "On the Supposed Defeasibility of Legal Rules", *Current Legal Problems*, vol. 51, Nº 1: pp. 223-240.

Schauer, Frederick (2004): *Las reglas en juego. Un examen filosófico de la toma de decisiones basadas en reglas en el derecho y en la vida cotidiana* (trad. Claudina Orunesu y Jorge Rodríguez, Madrid, Marcial Pons).

Schauer, Frederick (2020): "Rules, defeasibility, and the psychology of exceptions", en Bartels, Lornad y Paddeu, Federica (edit.) *Exceptions in International Law* (Oxford, Oxford University Press), pp. 55-64.

Siota Álvarez, Mónica (2010): *Analogía e interpretación en el derecho tributario* (Buenos Aires, Abeledo Perrot).

Susskind, Richard (1987): *Expert Systems in Law. A jurisprudential inquiry* (Oxford, Clarendon Press).

Valdés Costa, Ramón; *Curso de Derecho Tributario* (Montevideo, Euros Editores, 4ª edición).

Velluzi, Vito (1998) "«Interpretación sistemática»: ¿un concepto realmente útil? consideraciones acerca del sistema jurídico como factor de interpretación", *Doxa*, Nº 21-I: pp. 65-82.

Williams, Glenville (1988): "The logic of "exceptions"", *The Cambridge Law Journal*, vol. 47, Nº 2: pp. 261-95.

Zaffaroni, Eugenio (2002): *Derecho Penal Parte General* (Buenos Aires, Ediar).

NORMAS Y OTROS INSTRUMENTOS CITADOS

Chile, Decreto ley Nº 824 (31/12/1974), Ley Sobre Impuesto a la Renta.

Chile, Decreto Ley Nº 825 (03/12/1976), Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

México, Código Fiscal de la Federación de México (31/12/1981).

Venezuela, Código Orgánico Tributario (17/10/2001).

Servicio de Impuestos Internos de Chile, Oficio N 2147 (24/11/2010).

JURISPRUDENCIA CITADA

Corte Suprema, 23/06/2004, rol 3811-2003, casación en el fondo.

Corte Suprema, 20/10/2005, rol 680-2005, casación en el fondo.

Corte Suprema, 02/05/2019, rol 2765-2019, protección.

Corte Suprema, 12/12/2019, rol 13.373-19, casación en el fondo.

Corte Suprema, 13/07/2020, rol 6.242-2018, casación en el fondo.