



La prueba de los hechos en materia tributaria: una propuesta de desarrollo

Evidence in Tax Law: A Development Proposal

A prova dos fatos em matéria tributária: uma proposta de desenvolvimento

Hugo Osorio Morales*

* <https://orcid.org/0000-0002-8918-4170>. Universidad Austral de Chile, Chile.
hugo.osorio@uach.cl

Recibido: 06/03/2022. Envío a pares: 21/03/2022
Aprobado por pares: 15/05/2022. Aceptado: 25/05/2022

DOI: 10.5294/dika.2023.32.1.2

Resumen

El presente trabajo pretende sentar las bases de una profundización en el análisis epistémico de las controversias jurídicas en materia tributaria y, particularmente, del fenómeno de la elusión. Comenzando con el diagnóstico de que existe un escaso interés por parte de la dogmática en tratar las particularidades de la interpretación de los hechos en esta materia, se busca dar cuenta de cómo, adoptando los desarrollos del racionalismo en los estudios acerca de la prueba, la interpretación de los hechos de relevancia tributaria debe realizarse desde los usos lingüísticos más que desde los usos jurídicos. Solo así es posible la construcción de un aparato conceptual racionalmente controlable y capaz de orientar el comportamiento de los destinatarios de las normas.

Palabras clave

Elusión; prueba de los hechos; derecho tributario; usos lingüísticos; enunciados valorativos; interpretación de los hechos; silogismo judicial; giro racionalista.

Abstract

This work intends to establish the foundation for furthering the epistemic analysis of legal controversies regarding tax law and particularly the phenomenon of tax avoidance. Starting from the diagnosis that there is little interest on the part of the doctrine in dealing with the particularities of interpreting facts on this subject, the intent is to relate how facts of tax relevance should be construed from linguistic uses rather than legal uses, adopting the developments of rationalism in evidence studies. This is the only way to build a rationally controllable conceptual apparatus capable of guiding the behavior of the targets of laws.

Keywords

Tax avoidance; evidence; tax law; linguistic uses; evaluative principles; interpretation of facts; legal syllogism; rationalist concepts.

Resumo

Este trabalho pretende estabelecer as bases de um aprofundamento na análise epistêmica das controvérsias jurídicas em matéria tributária e, particularmente, do fenômeno da evasão. Parte-se do diagnóstico de que existe um escasso interesse por parte da dogmática, em tratar das particularidades da interpretação dos fatos nessa matéria. Assim, busca-se mostrar como, adotando os desenvolvimentos do racionalismo nos estudos sobre a prova, a interpretação dos fatos de relevância tributária deve ser realizada a partir dos usos linguísticos e não tanto com base nos usos jurídicos. Somente assim é possível a construção de um aparato conceitual racionalmente controlável, e capaz de orientar o comportamento dos destinatários das normas.

Palavras-chave

Evasão; prova dos fatos; Direito Tributário; usos linguísticos; enunciados valorativos; interpretação dos fatos; silogismo judicial; virada racionalista.

Sumario: Introducción. 1. Elementos previos. 1.1 El “giro racionalista” en los estudios de la prueba. 1.2 El modelo del silogismo judicial. 1.3 Hechos, eventos, hechos genéricos e individuales. 1.4 Primeros desafíos para el derecho tributario. 2. Hechos, conceptos y derecho. 2.1 La percepción de los hechos. 2.2 La interpretación de los hechos. 2.2.1 Hechos brutos e institucionales. 2.2.2 Hechos y conceptos. 2.2.3 El significado literal-convencional de los textos jurídicos. 2.2.4 Conclusiones preliminares. 3. La evaluación jurídica de los hechos. 3.1 El problema. 3.2 Dependencia del trasfondo. 3.3 Dependencia jurídica. 3.4 Contra el relativismo. 3.5 Conclusiones. 4. Reglas del lenguaje general y criterios jurídicos. 4.1 El problema. 4.2 Discusión. 4.3 Relevancia para el derecho tributario: ¿Por qué tenemos tribunales especializados? ¿Por qué contar con una Administración tributaria especializada? 5. Hechos y moral. 5.1 El problema. 5.2 Enunciados descriptivos y enunciados valorativos. 5.3 Normas generales antiabuso: ¿descriptivas o valorativas? 5.4 Operaciones “inusuales”. Conclusiones. Bibliografía.

Introducción

Imagine que en un país y tiempo determinados encuentra los siguientes textos: i) “prohibido ingresar con perros”, impreso en un letrero a la entrada de un restaurante; ii), “prohibido extraer órganos de personas vivas”, promulgado en el código sanitario; y iii), “prohibido realizar actos inapropiados”, inscrito a la entrada de una iglesia. Imagine ahora los siguientes tres casos: i’) una persona ciega ingresa al restaurante con su perro lazarillo, ii’) un centro médico desea extraer órganos de una persona que registra latidos cardiacos, pero no actividad cerebral; y iii’), un monaguillo sorprende a dos jóvenes besándose al interior de la iglesia. Los tres casos se asemejan en que existen dudas sobre si se verifican las hipótesis previstas en las reglas. Sin embargo –y esto es lo que se quiere discutir en este trabajo–, el tipo de dificultades que cada uno de ellos puede originar es conceptualmente diverso. En el primero no se discutirá si el perro lazarillo es, en efecto, un perro; se discutirá si, no obstante haberse verificado el presupuesto fáctico de la prescripción, su aplicación es (o no) consistente con sus motivos o razones.¹ En el segundo, la cuestión será establecer cuándo una persona está viva y si el sujeto en cuestión tiene efectivamente latidos cardiacos o actividad cerebral.² En el tercero se discutirá si la actividad amorosa de los jóvenes puede o no encuadrarse en la categoría de “acto inapropiado”.

Las controversias en materias tributarias suelen ser, por diversas razones, confusas: multiplicación de textos legales y administrativos, complejidad

1 Se trata, utilizando los términos de Schauer, de un caso recalcitrante por sobreinclusión. De acuerdo con Schauer, las reglas pueden entenderse como prescripciones (Frederick Schauer, *Las reglas del Juego*, Madrid, Marcial Pons, 2004, pp. 75 y ss.).

2 En este ejemplo se asume que la regla no define qué constituye estar vivo o muerto. Si la regla lo definiese, sin embargo, no cambia lo que el ejemplo pretende mostrar: para verificar la ocurrencia de los hechos, siempre deben identificarse conceptos no previstos en la regla. Por ejemplo, la Ley 19.451, de 10 de abril de 1996, en su artículo 11, señala que se certificará la muerte cuando exista “la abolición total e irreversible de todas las funciones encefálicas”. En estos casos, sin embargo, habrá que establecer qué se entiende por “funciones encefálicas”, lo que llevará a preguntarse qué constituye –por ejemplo– una respuesta neuroendocrina, qué es la corteza somato-sensorial o las características de las neuronas eferentes.

técnica, estructuras comerciales sofisticadas, entre otros factores. En pocas áreas impositivas la confusión es mayor que en los debates sobre la elusión. Acá no solo los factores mencionados se ven agravados, sino que se suman otros: posiciones ideológicas irreconciliables, argumentos retóricos, textos deficientes y vagos, entre otros. La confusión no es novedosa, pero la urgencia de dar respuestas adecuadas sí lo es: luego de la crisis económica del año 2008, con poblaciones en continuo envejecimiento y crisis fiscales recurrentes, paulatinamente se ha ido imponiendo a nivel global la convicción de que dar respuestas consistentes al problema de la elusión, incluso a nivel internacional, es un paso ineludible para la viabilidad de los Estados de bienestar. Esta urgencia se ha traducido en la incorporación o el perfeccionamiento de cláusulas generales contra la elusión en gran parte de los países,³ el desarrollo de iniciativas multilaterales para enfrentar el problema a nivel global de forma coordinada,⁴ y una creciente literatura jurídica y económica al respecto. Creo, sin embargo, que estos avances se han visto lastrados por la casi absoluta indiferencia de los juristas tributarios hacia los problemas vinculados con el establecimiento de los hechos.

Este trabajo pretende realizar un aporte teórico con relación a los aspectos epistémicos de las controversias tributarias y, en especial, aquellas relacionadas con la elusión. La tesis general es que, en este tipo de controversias, el ámbito de los fáctico es mayor al que generalmente se supone, y que constatarlo no solo clarifica diversos problemas, sino que permite que las decisiones en la materia, siempre controversiales, cuenten con una mejor motivación. Esta propuesta general parte de un diagnóstico y se divide en dos tesis independientes. El diagnóstico es que el casi absoluto desinterés de la dogmática tributaria lleva no solo a un desconocimiento de los avances en la materia, sino a decisiones carentes de motivación. La primera tesis consiste en la propuesta de que, en contra de una particular forma de relativismo epistémico, en las controversias tributarias los conceptos utilizados para establecer los hechos no deben evaluarse –en todos los casos– a la luz del derecho, sino a partir de los usos lingüísticos convencionales. La segunda tesis es que los elementos vagos generalmente incluidos en la descripción de los comportamientos elusivos no son –necesariamente– valorativos.

Si bien los problemas que serán objeto de estudio no son exclusivos de un determinado territorio o jurisdicción, sino comunes a los ordenamientos jurídicos continentales, para desarrollar el análisis se utilizará como referencia la legis-

3 Como casos paradigmáticos de países que se habían resistido a incluir cláusulas generales contra la elusión, pero finalmente lo han hecho, pueden citarse a Gran Bretaña (la incorporó mediante *Finance Act 2013, Part 5*) y México (la incorporó el año 2020, Código Fiscal de la Federación, artículo 5-A). Incluso Estados Unidos de América codificó parcialmente su doctrina de Sustancia Económica en el año 2010 (*Internal Revenue Code*, S. 7701[o]). A todo ello cabe agregar el caso nacional, que incorporó una cláusula general el año 2014 (Código Tributario, artículos 4 bis-4 *quinquies*, entre otros).

4 Así, por ejemplo, la iniciativa BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), ha logrado la participación de más de 100 países para intentar coordinar esfuerzos contra la elusión, con diversas recomendaciones que han originado innumerables cambios legislativos.

lación tributaria chilena. Al respecto, cabe señalar que en dicho país existen tribunales especializados en materia tributaria desde el año 2009⁵ y que, junto con la creación de tales tribunales, en dicha fecha se modificó el Código Tributario estableciendo que en los juicios tributarios se admitiría cualquier medio probatorio apto para producir fe, y que la valoración de la prueba aportada se haría de conformidad con las reglas de la sana crítica.⁶

El trabajo se divide en cinco secciones. En la primera se realizan algunas breves consideraciones preliminares que sirven de contextualización al estudio que sigue y justifican el diagnóstico que se ha mencionado. En la segunda sección se analizan los problemas de percepción de los hechos y, especialmente, el rol de las reglas conceptuales en la conexión o el enlace entre las evidencias y las hipótesis por probar. La tercera sección se enfoca en el problema de la evaluación jurídica de los hechos y cómo esta actividad resulta relativa tanto al trasfondo cultural en que se insertan como a las consideraciones jurídicas que los rodean. En la cuarta sección se trata el tema de la vinculación entre las reglas del lenguaje común en la interpretación de los hechos. Finalmente, en la quinta, se analiza el problema de la interpretación de los hechos en relación con la presencia de elementos valorativos en las normas jurídicas que los describen, y cómo ello afecta particularmente la elusión tributaria. El trabajo termina con algunas conclusiones y propuestas.

1. Elementos previos

1.1 El “giro racionalista” en los estudios de la prueba

Hasta fines del siglo pasado, los juristas continentales tendían a dedicar escasa atención a los problemas de la prueba judicial. Los estudios existentes se centraban en la regulación procesal, sin una discusión sobre las condiciones y los problemas de la prueba como empresa epistémica.⁷ Sin embargo, la situación ha cambiado de forma sustancial: la literatura sobre los problemas relativos al establecimiento de la verdad sobre los hechos⁸ es variada y creciente. Estos estudios se han vinculado al predominio de lo que suele denominarse “concepción racionalista” de la prueba, caracterizada por, al menos, las siguientes tesis: i) para que los jueces puedan dar respuestas adecuadas y correctas deben basarse en un juicio verdadero⁹ sobre los hechos del caso;¹⁰ ii) la averiguación

5 Creados por la Ley 20.322, publicada el 27 de enero de 2009.

6 Artículo 132 del Código Tributario de Chile.

7 Daniela Accatino, “Teoría de la prueba: ¿somos todos ‘racionalistas’ ahora?”, en *Revus* 39 (2019), p. 89.

8 Este cambio se origina en los trabajos de Michelle Taruffo, véase Manuel Atienza, *Curso de argumentación jurídica*, Madrid, Trotta, 2013, p. 477.

9 Existe un extenso debate –que excede lo que en este trabajo puede abordarse– con relación a la noción de verdad, en particular con relación a las teorías contrapuestas de verdad como correspondencia y como coherencia. En lo que sigue se asumirá la teoría de verdad por correspondencia.

10 Michele Taruffo, *La prueba*, Madrid, Marcial Pons, 2008, p. 22.

judicial de la verdad se inserta en la empresa general epistémica, orientada al conocimiento de los hechos;¹¹ iii) esta averiguación no presenta diferencias epistémicas sustanciales con la extrajudicial;¹² iv) deben rechazarse los acercamientos “psicologistas” o “persuasivistas”, porque la libre valoración de la prueba no supone ausencia de reglas, sino su sometimiento a los criterios epistemológicos que determinan su racionalidad;¹³ y v), tal racionalidad debe justificarse y ser parte de la motivación de las decisiones judiciales.¹⁴

La concepción racionalista se opone a las posturas escépticas –basadas en razones ontológicas o epistémicas–, a concepciones procesalistas relacionadas con la idea de verdad “formal”, y a ideas “persuasivistas” que miran exclusiva o principalmente a la convicción del juzgador.¹⁵ Conforme a la perspectiva racionalista, aunque la averiguación judicial es inductiva y no puede proporcionar certeza,¹⁶ y a pesar de que enfrenta restricciones, incertidumbres e, incluso, exigencias contraepistémicas –plazos restringidos, rechazo de prueba ilícita, entre otras–, reconoce como objetivo, al menos de forma preferente, alcanzar la verdad.¹⁷

1.2 El modelo del silogismo judicial

Generalmente se suele señalar que la interpretación de los textos normativos es una cuestión de derecho, mientras que el establecimiento de los eventos lo es de hecho. Las cuestiones de hecho serían objeto de proposiciones que pueden calificarse de verdaderas, mientras que las jurídicas aspiran a ser justas (o buenas o correctas o válidas), pero no verdaderas.

La tradición ilustrada suele mostrar lo anterior señalando que el razonamiento jurídico operaría como un silogismo.¹⁸ Primero, se contaría con la premisa mayor, que corresponde a la norma jurídica aplicable al caso. En el caso tributario, por ejemplo, a partir del artículo 8° g) de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), podemos identificar la siguiente regla: “Si arriendo inmueble amoblado, entonces obligatorio pago de (gravado por) impuesto al valor agregado”.¹⁹ Segundo, se contaría con la premisa menor, supuestamente –ve-

11 Accatino, “Teoría de la prueba: ¿somos todos ‘racionalistas’ ahora?”, *op. cit.*, pp. 89-90.

12 Taruffo, *La prueba*, *op. cit.*, p. 25.

13 Juan Carlos Bayón, “Epistemología, moral y prueba de los hechos: hacia un enfoque no benthamiano”, en *Revista Jurídica Mario Alario D’Filipo* 4 (2010), p. 7-8.

14 *Ibid.*, p. 8.

15 Atienza, *Curso de argumentación jurídica*, *op. cit.*, p. 479.

16 Bayón, “Epistemología, moral y prueba de los hechos: hacia un enfoque no benthamiano”, *op. cit.*, p. 9.

17 Jordi Ferrer, *La valoración racional de la prueba*, Madrid, Marcial Pons, 2007, p. 29.

18 Conforme detalla Luigi Ferrajoli, la idea de que el razonamiento judicial opera como un silogismo perfecto proviene de Cesare Beccaria. Véase, Luigi Ferrajoli, *Derecho y razón: teoría del garantismo penal*, Madrid, Trotta, 1995, p. 75.

19 Conforme al artículo mencionado de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios de Chile, “El impuesto de este Título afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán consideradas también como ventas y servicios según corresponda: [...] g) El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con insta-

remos que, en realidad, esto es errado— de naturaleza puramente fáctica, que consiste en una descripción de hechos jurídicamente calificados. Por ejemplo, “x arrendó X, y tal inmueble es —se califica como— amoblado”. Finalmente, el consecuente o la conclusión, conforme a la cual, el hecho individual probado es un caso o instanciación del hecho genérico previsto en el antecedente: “x realizó el hecho gravado, debe pagar el impuesto al valor agregado”.

Como señala Ferrajoli, sin embargo, el razonamiento anterior, si no quiere ser una pura afirmación discrecional, debe basarse en otros dos silogismos que le sirven de sustento.²⁰ En primer lugar, una inferencia inductiva o fáctica que, a partir del conjunto de evidencias reunidas, que son sus premisas, establece la existencia de un determinado hecho individual. Por ejemplo, “considerando las evidencias e¹, e² y e³, se encuentra establecido que x realizó un contrato de tales y cuales características”. Segundo, una inferencia deductiva que, a partir del hecho individual anterior y la norma pertinente, subsume tal hecho en la norma, por ejemplo, “el contrato de tales y cuales características que celebró x es un caso de arrendamiento de inmueble amoblado”.

En consecuencia, la premisa menor del silogismo tradicional, que expresa la calificación jurídica de los hechos relevantes —esto es, que subsume el hecho individual probado en la categoría prevista en la norma jurídica— no es ni puramente fáctica, ni puramente jurídica. Es una imbricación descomponible en los dos silogismos adicionales mencionados en el párrafo anterior.

1.3 Hechos, eventos, hechos genéricos e individuales

Resulta útil introducir en este punto dos precisiones. Primero, cuando en el contexto del razonamiento judicial se habla de “hechos”, no se hace referencia a los objetos —a las cosas—, sino a lo que González Lagier denomina “eventos”.²¹ En materia jurídica no son los objetos en sí mismos los que interesan sino, más bien, la verdad de las proposiciones que se hacen respecto a ellos. En este sentido, aunque se suele hablar de “la prueba de los hechos”, en realidad lo que es objeto de prueba son los enunciados relativos a la existencia o las características de tales hechos como, por ejemplo, que se celebró un cierto contrato.²²

En segundo lugar, al hablar de hechos, puede hacerse referencia tanto a hechos genéricos como individuales. Ejemplo de lo primero son las compraventas;

laciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio”.

20 Ferrajoli, *Derecho y razón: teoría del garantismo penal*, op. cit., p. 64.

21 Daniel González Lagier, *Questo facti. Ensayos sobre prueba, causalidad y acción*, Ciudad de México, Fontamara, 2013, p. 16-17.

22 *Idem*.

ejemplo de lo segundo, la particular compraventa celebrada por x un día y hora determinados. La distinción es relevante porque la prueba judicial apunta a hechos individuales, pero los textos designan hechos genéricos.²³ Como destaca Guastini, cuando los juristas hablan de “interpretar los hechos”, suelen apuntar a la inclusión de un hecho individual en el hecho genérico que se desprende de un texto jurídico, operación que denomina “interpretación en concreto”,²⁴ subsunción o calificación jurídica. Esto le permite constatar que el derecho es indeterminado, entre otras razones, porque es necesario interpretar los textos jurídicos para establecer las normas, pero también, porque es necesario realizar la operación de subsunción, la que se enfrenta a conceptos inevitablemente vagos, motivo por el que la calificación de los hechos individuales en los hechos genéricos puede –y suele– resultar problemática.²⁵

1.4 Primeros desafíos para el derecho tributario

El derecho tributario chileno y, particularmente, las prácticas judiciales, no parecen dar suficiente relevancia a la necesidad de precisar los aspectos fácticos de las controversias. En tal sentido, es habitual que, al decidir sobre los hechos, las sentencias aludan a la convicción del sentenciador, o que se omita la argumentación probatoria. Es más, suele suceder que, al recibirse la causa a prueba, se identifiquen como hechos por probar, simplemente, el hecho genérico contenido en el antecedente de la disposición que se desprende de un texto impositivo (por ejemplo, si es “efectivo” que existió un arriendo de inmueble amoblado), o, incluso el objeto del juicio (por ejemplo, si es “efectivo” que x debe tributar con IVA).

Naturalmente, si no se identifican los hechos relevantes para rendir la prueba y decidir el caso, las pruebas tenderán a ser inadecuadas y, al analizar la decisión, se ignorará cuáles fueron las reglas de juicio que llevaron a esta. Y si no se explica el razonamiento que permite establecer los hechos a partir de las evidencias, simplemente no se cuenta con una verdadera motivación. Esto no solo tiende a generar un déficit de motivación y una consecuente dificultad para controlar la racionalidad de las decisiones judiciales, sino que las sentencias resultantes pierden gran parte de su capacidad de orientar a los contribuyentes en sus decisiones y proveer seguridad jurídica.²⁶ Esta situación supone –materializando los temores de Ferrajoli–, que las sentencias, bajo un aparente razonamiento jurídico, formalizado en un silogismo tradicional, pueden contener en realidad simples decisiones discrecionales, desvinculadas de toda racionalidad epistémica.

23 *Ibid.*, p. 18.

24 Riccardo Guastini, *Interpretar y argumentar*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 33.

25 *Ibid.*, pp. 35-36.

26 Marina Gascón Abellán, “Motivación de las sentencias y jurisprudencia. ¿Cumple nuestra jurisprudencia su función?”, en Marina Gascón Abellán y Álvaro Núñez Vaquero (coords.), *La construcción del precedente en el civil law*, Barcelona, Atelier, 2020, p. 165.

2. Hechos, conceptos y derecho

En términos generales, para establecer la existencia de un hecho en una controversia jurídica, deben proporcionarse argumentos que justifiquen las premisas fácticas de la decisión. Como señala González Laguier, estos argumentos correlacionan dos tipos de –enunciados sobre los– hechos: el que se debe probar y los que se usan para probarlos. Lo primero es la conclusión; los segundos, sus premisas.

Ahora bien, la conexión entre la conclusión y las premisas puede ser empírica, normativa o conceptual.²⁷ Un ejemplo de lo primero son las máximas de la experiencia; de lo segundo, las presunciones legales. El objeto del presente análisis se relaciona con el tercer tipo de conexión entre las premisas y la conclusión de la decisión fáctica, esto es, la labor de enlace conceptual y, en particular, las definiciones que permiten establecer que un determinado hecho puede calificarse dentro de una cierta categoría de hechos. Sin embargo, previo a ello, resulta útil abordar brevemente los problemas de percepción.

2.1 La percepción de los hechos

Los problemas de percepción de los hechos no apuntan solo, ni principalmente, a limitaciones y confusiones sensoriales, sino particularmente a que tal percepción depende de las categorías que nos permiten comprender el mundo.²⁸ Las teorías del mundo dirigen la percepción y actúan como criterios de selección para escoger de entre los innumerables datos sensoriales aquellos que consideramos relevantes.²⁹ En otros términos, la percepción del mundo no es independiente de las construcciones teóricas que nos permiten comprenderlo, porque la percepción y la interpretación se condicionan mutuamente.

Los problemas de percepción suelen resultar más relevantes de lo que parecen a primera vista, precisamente, porque condicionan lo que se observa y luego se interpreta como un determinado hecho. Por otra parte, puede pensarse que en materia tributaria este tipo de dificultades sería inusual porque la discusión probatoria suele centrarse en análisis de registros contables. Esta lectura olvida, sin embargo, que los problemas de percepción no solo tienen relación con el conocimiento directo de hechos relevantes, sino también con la evaluación de los testimonios, especialmente en relación con su imparcialidad, claridad y credibilidad.

27 Daniel González Lagier, “¿Es posible formular un estándar de prueba preciso y objetivo? Algunas dudas desde un enfoque argumentativo de la prueba”, en Jordi Ferrer Beltrán y Carmen Vásquez (eds.), *El razonamiento probatorio en el proceso judicial*, Madrid, Marcial Pons, 2020, p. 416.

28 González Lagier, *Questo facti. Ensayos sobre prueba, causalidad y acción*, op. cit., pp. 21-22.

29 *Ibid.*, p. 22.

Estudios en el marco de los prejuicios identitarios sugieren que el impacto de los estereotipos y prejuicios en los juicios de credibilidad de los testimonios es sustancial.³⁰ Los estereotipos constituyen generalizaciones empíricas en relación con las características de cierto grupo de personas. A pesar su actual connotación negativa, como todas las generalizaciones, no son necesariamente negativos, pero sí peligrosos, especialmente si son implícitos, porque pueden proporcionar razones falsas para establecer la credibilidad y, al encontrarse ocultos, impiden su control racional.³¹ Los estereotipos definen la forma en que los oyentes –por ejemplo, el juez o la jueza– perciben la credibilidad del testimonio y, si se basan en generalizaciones incorrectas, distorsionan el juicio de credibilidad.³²

Esto no solo impone la necesidad de que las decisiones judiciales expresen o transparenten las generalizaciones en que se basan, sino que sugiere la conveniencia de mantener un juicio crítico respecto a ellas. Solo de esa forma de pueden evitar el uso de prejuicios que impacten indebidamente en el valor epistémico de los testimonios. Es posible que un juez o jueza considere que un funcionario de la administración tributaria tiene baja credibilidad porque sus calificaciones son deficientes, porque es mujer u hombre, o porque siempre sostiene que los contribuyentes evaden. Trasparentar las generalizaciones que fundan tales juicios de credibilidad es crucial para controlar si se trata de generalizaciones epistémicamente sólidas, o si estas son deficientes o si se trata de simples prejuicios.

2.2 La interpretación de los hechos

2.2.1 Hechos brutos e institucionales

Existen distintos tipos de hechos. En materia tributaria resulta particularmente útil distinguir entre aquellos hechos que se pueden describir sin referencia a reglas o convenciones previas (hechos brutos o naturales), y aquellos cuya existencia depende de reglas que definen qué es tal hecho (hechos institucionales). Ejemplos de hechos naturales son la presencia de una piedra, su dureza o su temperatura. Ejemplos de hechos institucionales son la existencia de un matrimonio, de un partido de fútbol o de un contrato de compraventa. En todos los casos se trata de hechos que pertenecen al mundo, pero los segundos presuponen la existencia de instituciones (qué constituye un matrimonio, un partido de fútbol o una compraventa).³³

La idea de que ciertas reglas determinan la existencia de los hechos (institucionales) puede resultar a primera vista misteriosa, algo parecido a las pala-

30 Miranda Fricker, *Injusticia epistémica: el poder y la ética del conocimiento*, Barcelona, Herder, 2017, p. 61.

31 Terense Anderson, David Schum y William Twining, *Análisis de la prueba*, Madrid, Marcial Pons, 2015, pp. 337-338.

32 Fricker, *Injusticia epistémica: el poder y la ética del conocimiento*, op. cit., p. 70.

33 John Searle, *Expression and meaning*, New York, Cambridge University Press, 1979, p. 50.

bras divinas del génesis.³⁴ Sin embargo, no lo es en absoluto: si se afirma que se celebró un matrimonio o una compraventa, la verdad de tales afirmaciones no depende solamente de las percepciones de los hechos que ocurrieron (los movimientos físicos de los involucrados, lo que se dijo o escribió), sino de qué se entiende por matrimonio o por compraventa. Para usar el ejemplo que propone Searle, pueden describirse los eventos que ocurren en el marco de un partido de fútbol usando solo descripciones físicas (el individuo A corrió 3 metros, golpeó la pelota, esta recorrió a cierta velocidad la distancia hasta donde se encontraba el individuo B, etc.), pero tal descripción, por detallada que sea, no dará cuenta de lo que realmente está ocurriendo: un partido de fútbol. Para dar cuenta de un gol, expulsión o penal, es indispensable compartir un conocimiento previo: qué cuenta como un partido de fútbol y tales eventos.³⁵

2.2.2 Hechos y conceptos

Gran parte de los hechos que interesan al derecho tributario son institucionales, lo que constituye una primera alerta en contra de la –errada– intuición de que los hechos se aprehendan directamente por los sentidos. Para establecer un hecho individual se requiere, precisamente, contar con el concepto de la clase a la que lo adscribimos. En otras palabras, para establecer la existencia de los hechos –la corrección de nuestras creencias sobre los eventos– no es suficiente con tener determinada información sensorial, sino que debe recurrirse a la red de conceptos, categorías, teorías, máximas de experiencia, recuerdos, etc., que constituyen un trasfondo necesario para interpretarlo.³⁶

La cuestión, entonces, es determinar qué concepto se habrá de utilizar para establecer la existencia de un hecho. No resulta en la actualidad problemático reconocer que el significado de las palabras, los conceptos con que identificamos los hechos del mundo son, parcialmente, dependientes del trasfondo de creencias compartidas por la comunidad lingüística. Esto no significa –necesariamente– que el lenguaje carezca de significado literal. Lo que significa es que tal significado existe, pero depende de un trasfondo conceptual compartido que hace posible la comunicación.³⁷ Que tal contexto compartido sea habitual lo demuestra el hecho de los miembros de las sociedades son capaces de registrar, transmitir y usar información a partir de las palabras, de forma constante y efectiva.

Por otra parte, si bien la relevancia del trasfondo conceptual es indudable, las palabras cuentan con cierto grado de autonomía semántica. Esto supone negar una concepción radicalmente particularista del lenguaje. Como señala Schauer,

34 “Entonces Dios dijo: Que exista la luz. Y la luz existió...”, Gn, 1,3.

35 Searle, *Expression and meaning*, op. cit., p. 52.

36 González Lagier, *Questo facti. Ensayos sobre prueba, causalidad y acción*, op. cit., p. 22.

37 John Searle, *Expression and meaning*, op. cit., p. 117.

si de pronto se observan las letras “G-A-T-O” dibujadas de forma casual en la arena o en las nubes, se pensará en esos animales y no en otros. Si leemos “Juan ama a María” existe un sentido importante en que entendemos el significado de esas palabras, aunque no sepamos quién es Juan o María. “El lenguaje es algo más que el uso de un lenguaje particular, en un momento particular, por parte de un hablante particular, para lograr un propósito particular”.³⁸ En suma, lo afirmado supone adscribir a la idea de que la comunicación es posible porque las personas comparten contextos lingüísticos y culturales que les permiten recibir información estable a partir de las palabras.

La posibilidad de que las palabras tengan un significado, con independencia del contexto de uso y propósitos de quien las emplea, ha sido ampliamente discutido por lingüistas y juristas.³⁹ Lo cierto, sin embargo, es que no parece plausible sostener que el perro lazarillo del ejemplo inicial no sea realmente un perro por el hecho de que sirve a una persona ciega, sino alguna otra cosa. Es un perro, pero debido a que la regla resulta en el caso particular sobre incluyente, puede resultar adecuado entender que existe una excepción implícita, o simplemente que en el caso particular ella no debe seguirse o aplicarse. Sostener que la existencia de tal excepción implícita, o el hecho de que la aplicación de la regla da lugar a resultados absurdos, demuestra que el texto no tiene un sentido literal, supone confundir qué es una regla con la cuestión diversa de si ella debe ser seguida en una determinada circunstancia.⁴⁰

2.2.3 El significado literal-convencional de los textos jurídicos

El objeto de este trabajo no es proponer una teoría ni una ideología interpretativa de los textos, sino analizar los conceptos que permiten establecer los hechos relevantes en las controversias jurídicas. Sin embargo, es interesante observar que la debida consideración de la autonomía semántica de las palabras y, especialmente, del trasfondo cultural y lingüístico que nos habilita a usarlas, permite descartar una particular forma de entender lo que significa “interpretación literal” de los textos jurídicos, e identificar otro de mayor relevancia para la presente discusión.

Resulta evidente que existe una amplia dispersión entre los juristas respecto a qué es o constituye tal “significado literal”.⁴¹ Muchas veces los juristas apuntan con esta expresión a diversos tipos de significado que tienen en común la aspiración de arribar a un concepto único con independencia tanto del contexto

38 Schauer, *Las reglas del Juego*, op. cit., p. 115.

39 *Idem*. Una descripción de las controversias lingüísticas ente literalistas y contextualistas, en Pierluigi Chiassoni, *Técnicas de interpretación jurídica: breviario para juristas*, Madrid, Marcial Pons, 2011, pp. 86-97.

40 Schauer, *Las reglas del Juego*, op. cit., pp. 115 y ss. Otra forma de negar la autonomía semántica sería sostener que en estos casos lo que sucede es que “perro” se interpreta teleológicamente, de manera que incluya la excepción para el perro lazarillo.

41 Guastini, *Interpretar y argumentar*, op. cit., pp. 107-108.

cultural y lingüístico en que se utilizan, como de las intenciones u objetivos que explican su dictación o aplicación. Creo que son ejemplos de este tipo de acercamientos al significado literal de los textos los siguientes: i) la simple reiteración el texto;⁴² ii) el significado semántico y sintáctico, pero no contextual, de los textos –significado de contexto nulo–;⁴³ o iii), el significado *prima facie* del texto.⁴⁴ Estas concepciones tienden a resultar insatisfactorias porque proporcionan poca información. La primera confunde el texto con la norma; la segunda desconoce que el significado de las palabras suele depender del trasfondo cultural y lingüístico en que se utilizan; la tercera confunde las dimensiones psicológicas y lingüística del lenguaje.⁴⁵

Creo que al “significado literal de los textos” se le puede dar un alcance de mayor utilidad. Las palabras –y los textos– tienen un significado literal, pero para comprenderlo, esto es, para establecer qué se afirma con ellas es necesario tener en cuenta el conjunto de asunciones de fondo de la comunidad en que se utilizan.⁴⁶ El trasfondo conceptual es, por definición, relativo a una comunidad y a un tiempo determinados, precisa razón por la que las concepciones literales no contextuales del significado textual son de poca utilidad. Sin embargo, establecer en un caso determinado cuál es el trasfondo no es arbitrario. Si se establece cuál es la comunidad relevante y se examinan sus usos lingüísticos y su trasfondo cultural, es posible arribar a un significado literal que sea a un tiempo, y de una particular forma, verdadero y parcialmente estable: verdadero porque refleja los usos de tal comunidad en un tiempo determinado; y parcialmente estable, porque su objeto comunicativo impide que sea cambiado individualmente. El uso de lenguaje puede ser correcto o incorrecto. Cabe advertir que esto no supone afirmar que el significado literal –así identificado– de los textos sea el preferible en todos los casos, ni que no puedan existir otros. Como señala Iturrealde, en la práctica jurídica existen diversos argumentos interpretativos que pueden llevar a que se dé a los textos jurídicos un sentido o alcance diverso al literal: el de la *ratio legis*, el de que no son aceptables resultados absurdos, el de la derrotabilidad, el de la disociación, entre numerosos otros.⁴⁷ Lo que acá se sostiene –hasta este punto– es menos ambicioso: el significado literal-convencional existe y es posible determinarlo.

2.2.4 Conclusiones preliminares

De lo señalado pueden desprenderse, al menos, tres conclusiones: i) los hechos o eventos relevantes para las controversias jurídicas son relativos a un trasfondo de creencias y conceptos; ii) tal trasfondo es relativo a una comu-

42 Victoria Iturrealde, *Interpretación literal y significado convencional*, Madrid, Marcial Pons, 2014, pp. 53-54.

43 *Ibid.*, pp. 39-40.

44 Guastini, *Interpretar y argumentar*, op. cit., pp. 107-108.

45 Iturrealde, *Interpretación literal y significado convencional*, op. cit., p. 63.

46 *Ibid.*, p. 41.

47 *Ibid.*, p. 65.

nidad lingüística; por lo que iii) para establecer la verdad de las afirmaciones relativas a los hechos (si existió o no una renta, compraventa o fusión), resulta ineludible identificar el trasfondo conceptual relevante en relación con ciertos grupos, por ejemplo, la comunidad de un país, la de ciertos grupos especializados de contadores o de comerciantes, etc.

3. La evaluación jurídica de los hechos

3.1 El problema

Si la afirmación de la existencia de un hecho o evento depende del trasfondo conceptual vinculado a una comunidad lingüística, ello supone que tales hechos son relativos cultural y diacrónicamente.⁴⁸ Es decir, para calificar ciertos hechos individuales como un tipo de hechos, es necesario interpretarlos a la luz de un trasfondo cultural situado. Por ejemplo, para señalar que ciertos movimientos físicos de una persona son un caso de asesinato, o que ciertos movimientos de una pelota de fútbol son un caso de gol, no basta con establecer la existencia de tales o cuales movimientos sino, además, subsumirlos en las categorías conceptuales que dan cuenta de qué es un asesinato y qué es un gol. En otros términos, la calificación jurídica no opera directamente sobre los hechos “desnudos”, sino sobre hechos ya interpretados. Es más, en algunos casos, la forma en que se hace esta interpretación de los hechos depende directamente de normas jurídicas.⁴⁹

Lo anterior supone adoptar una concepción relativista de la prueba de los hechos, aunque en un sentido muy particular que conviene clarificar y delimitar porque no implica, necesariamente, una postura escéptica o radicalmente particularista. Creo que esta clarificación y delimitación es importante porque permite distinguir entre el necesario reconocimiento de que el establecimiento de los hechos es contextual, y un injustificado relativismo. Para realizar esta clarificación puede ser útil abordar las dos formas en que el establecimiento de los hechos en los contextos judiciales es relativo: i) porque dependen del trasfondo conceptual en que se insertan y ii), porque dependen de consideraciones jurídicas.

3.2 Dependencia del trasfondo

Los siguientes hechos dependen de un trasfondo conceptual para su existencia: “ayer el equipo A venció por tres goles a cero al equipo B”, “el papel de mi bolsillo es un billete de \$10.000”, “el presidente de Argentina es en este

48 González Lagier, *Questo facti. Ensayos sobre prueba, causalidad y acción*, op. cit., pp. 22-24, 83-85.

49 *Ibid.*, 2013, p. 30.

momento AF". La dependencia del trasfondo conceptual de tales hechos no significa, sin embargo, que la afirmación sobre su existencia no pueda ser, en un sentido importante, objetiva. Creo que tales hechos forman parte de la realidad y las afirmaciones que se hagan relativas a su existencia pueden ser calificadas –a la luz de las evidencias disponibles– de verdaderas o falsas. Su existencia no depende de las preferencias, evaluación o actitud moral de quien los observa.⁵⁰ Se trata de hechos institucionales porque su existencia no depende de puros elementos físicos o biológicos, sino de ciertos presupuestos culturales y sociales, y en particular, de ciertas reglas sociales que definen qué es un gol, qué es dinero y quién es el presidente de Argentina.⁵¹ Pero existen y seguirán existiendo, con independencia de un particular observador, mientras un grupo importante de personas de la comunidad relevante siga reconociendo su existencia.⁵²

Desde luego, y dado que el análisis probatorio es inductivo, no puede proporcionar certeza. Una inferencia probatoria válida solo proporciona grados de probabilidad.⁵³ Sin embargo, ese es un problema epistémico. La existencia de los hechos institucionales no depende de las preferencias o formas particulares de ver el mundo de cada uno, sino que son objetivos en el especial sentido de que son compartidos por una comunidad lingüística. Esto significa que los enunciados sobre tales hechos, incluso cuando se hacen en el contexto jurídico, son descriptivos. Pretenden ajustarse al mundo y dar cuenta de él.⁵⁴

Todo esto no significa desconocer que este trasfondo o convención no suela ser problemática. Primero, no se trata de una convención exclusiva y excluyente. Se trata de realidades históricas y locales, que difieren entre las comunidades humanas y fluctúan con el tiempo. No es extraño, de hecho, que diversas convenciones confluyan en momentos y lugares determinados. Piénsese, por ejemplo, en las divergencias de trasfondo cultural de diversos grupos etarios en un mismo país. Segundo, dentro de cada convención los criterios no son precisos, por lo que podemos encontrarnos con conflictos o problemas de identificación sin necesidad de afrontar un conflicto de convenciones. Todo esto es efectivo y da cuenta de desafíos relevantes. Sin embargo, ello no supone, como se verá más abajo, que el trasfondo impida adscribir a un significado compartido que haga incorrectas numerosas opciones interpretativas, ni que la solución sea recurrir, cuando la discusión sobre un hecho se presente en un contexto jurídico, a evaluaciones sobre el mejor resultado a la luz de una determinada concepción de derecho o justicia.

50 John Searle, *The construction of social reality*, Nueva York, Free Press, 1995, p. 1.

51 Se trata de reglas constitutivas que no –solamente– regulan ciertos comportamientos, sino que hacen posible su existencia (John Searle, *The construction of social reality*, New York, Free Press, 1995, p. 29).

52 *Ibid.*, p. 117.

53 González Lagier, *Questo facti. Ensayos sobre prueba, causalidad y acción*, op. cit., pp. 45-51.

54 Se trata, en términos de Searle, de actos ilocucionarios asertivos que comprometen a quien los emite con la verdad de lo dicho, y en los que su dirección de adecuación es de las palabras al mundo, esto es, pretenden que su contenido proposicional coincida con él (Searle, *Expression and meaning*, op. cit., pp. 3, 12, 21, 27-29).

3.3 Dependencia jurídica

Tal como observa González Lagier, concurren ciertos hechos relevantes para el derecho cuya existencia depende de reglas jurídicas. Por ejemplo, en el contexto de un juicio criminal, existirá una omisión punible –será cierta la afirmación de que ocurrió un evento que constituye una omisión punible– si existe un deber jurídico de actuar.⁵⁵ Lo mismo ocurre cuando se quiere establecer la existencia de un hecho institucional que ha sido definido jurídicamente: un matrimonio, un testamento, etc.

Pero lo anterior no significa que la verdad de *todas* las afirmaciones de hechos en contextos jurídicos dependa *siempre* de normas jurídicas. En un juicio de bigamia, el concepto de matrimonio que interesa ciertamente es el jurídico, con independencia de lo que la comunidad entienda por matrimonio. Pero si lo que se discute es qué ropa usaban los novios el día del matrimonio, o cuál era su altura, eso no depende de consideraciones jurídicas, sino de las convenciones lingüísticas de la comunidad. De la misma forma, si una controversia gira en torno a si un equipo convirtió un gol, los criterios para entender qué es un gol serán los propios de los usos lingüísticos de la comunidad que interesa, no los que podría proporcionar un jurista a la luz de, por ejemplo, los fines del derecho.

3.4 Contra el relativismo

Lo que se viene señalando no significa, en absoluto, que resolver las controversias jurídicas se derive directamente y en todos los casos del establecimiento de los hechos. Es posible que no obstante establecerse un hecho y encontrarse este en el presupuesto de la norma, ella igualmente no se aplique o no deba ser aplicada. En el caso que inicia este artículo, una persona ciega intentaba ingresar al restaurante con su perro lazarillo y surgía la duda de si la regla le era aplicable. ¿Puede argumentarse que su perro lazarillo, para efectos de la aplicación de la regla, no es realmente un perro? Si ello fuera posible, efectivamente, existiría un concepto de “perro” para efectos de los usos lingüísticos generales y otro para el de aplicación de la regla. Creo que el ejemplo del perro lazarillo origina dudas sobre si la regla es o no aplicable, pero no porque se cuestione qué es un perro, sino porque se trata de un caso recalcitrante en donde la aplicación de la regla es sobreincluyente.

Ahora bien, ¿es posible que a fin de cuentas el problema sea de interpretación? Los intérpretes cuentan con diversas directivas interpretativas que habitualmente los pueden llevar a significados también diversos: lingüísticas, de intención del legislador, teleológicas, etc. Desde esta perspectiva, podría

55 González Lagier, *Questo facti. Ensayos sobre prueba, causalidad y acción*, op. cit., p. 31 y ss.

sostenerse que adoptar el concepto literal-convencional de perro y no uno acorde a la finalidad de la regla (que excluiría a lazarillo), supone un acto de voluntad, no de conocimiento. Sin embargo, creo que una desprejuiciada observación de las prácticas lingüísticas lleva a reconocer que, en casos como este, el hecho de que existan dudas sobre la aplicación de la regla no se origina en que exista indefinición sobre qué es o no perro. Significado convencional no significa significado arbitrario, sino dependiente de los usos lingüísticos y el trasfondo pertinente. La divergencia apunta, más bien, a si ha de aplicarse la regla particular al caso y las condiciones descritas, atendido su propósito.

3.5 Conclusiones

Lo señalado hasta este punto supone que, para evitar un acercamiento ingenuo a la averiguación de los hechos, es necesario reconocer el carácter convencional del contexto cultural en que se presentan. Lo anterior, no solo porque muchos de los hechos que interesan son institucionales, sino porque las palabras tienen un significado literal-convencional que depende de un trasfondo conceptual que permite la comunicación.

Cuando el derecho se enfrenta a casos donde la aplicación de una regla es problemática, ello no siempre se relaciona con el uso de criterios jurídicos para establecer los hechos. Las palabras de las reglas prescriptivas son vagas, ambiguas y su significado suele depender del contexto. Pero muchas de las dudas vinculadas a su aplicación no se relacionan con los hechos. El derecho es un fenómeno lingüístico, pero no todas sus controversias dependen de la interpretación de las palabras y los conceptos que utiliza.

4. Reglas del lenguaje general y criterios jurídicos

Hemos visto que para establecer los hechos estos deben interpretarse, y que para ello es fundamental el trasfondo conceptual en que se presentan. Sin embargo, queda aún por determinar cuándo la evaluación de los criterios interpretativos utilizados para el establecimiento de los hechos depende de las reglas conceptuales del lenguaje general y cuándo de criterios jurídicos. Creo que abordar con detenimiento el punto resulta especialmente relevante para dar cuenta de los problemas que la prueba enfrenta en el contexto tributario y, especialmente, cuando se discute sobre cuestiones relacionadas con la elusión.

4.1 El problema

Recordemos el ejemplo de la extracción de órganos con se inició el artículo. Para resolver el caso es necesario establecer si una persona está viva, y, para ello, debe resolverse si tiene latidos cardiacos y actividad cerebral. Además, deben determinarse los conceptos de “vida”, “latidos cardiacos” y “actividad

cerebral". De lo que se resuelva dependerá la calificación de determinadas percepciones como casos de tales eventos.⁵⁶ La cuestión es: ¿depende esta elección de criterios jurídicos? Por ejemplo, establecer en este caso qué constituye "actividad cerebral" ¿depende de cuál es el concepto que mejor responde a los fines del derecho?

4.2 Discusión

González Lagier observa que si los hechos requieren de una interpretación a la luz de la red de conceptos con que interpretamos y comprendemos el mundo, ello supone que su establecimiento se basa muchas veces en una inferencia probatoria interpretativa o conceptual –no epistémica, como las basadas en una máxima de la experiencia–, que deberá evaluarse de acuerdo con su fundamento, finalidad y fuerza.⁵⁷ Pero ¿qué quiere decir exactamente el autor con esto? Existen dos posibilidades. Primero, es posible que simplemente esté afirmando que los hechos institucionales son contextuales a la red de conceptos en que se discuten y que, además, en el caso de ciertos hechos –los previstos o definidos por el ordenamiento jurídico–, su establecimiento depende de consideraciones jurídicas. Esta postura coincide con lo que se ha venido señalando en este trabajo.

Es posible, sin embargo, que el autor vaya más allá. Es posible que afirme que las consideraciones jurídicas se aplican a todos los conceptos cuando de ellos depende establecer un hecho en un contexto jurídico. Es decir, que la adecuación de los conceptos utilizados dependerá siempre de su finalidad y, dado que en el derecho estos conceptos cumplen la función de mediar entre los datos empíricos de la realidad y las calificaciones jurídicas, la clasificación o interpretación de los hechos tendrá siempre una finalidad práctica o normativa.⁵⁸ De hecho, el autor agrega que las discusiones sobre los conceptos que permiten establecer los hechos "acaban siendo en parte parasitarias de aspectos normativos o valorativos y acaban dependiendo de nuestras prácticas y teorías acerca de la interpretación del Derecho".⁵⁹

56 Como se señaló, incluso si el legislador decide definir qué constituye estar vivo, o quién debe certificarlo, o que es "latido cardíaco" o "actividad cerebral", seguirá siendo necesario establecer otros hechos a la luz de ciertas categorías conceptuales (por ejemplo, qué es una "respuesta neuro-endocrina", "corteza somatosensorial" o "neuronas eferentes").

57 González Lagier, *Questo facti. Ensayos sobre prueba, causalidad y acción*, op. cit., p. 79.

58 *Ibid.*, p. 84.

59 *Ibid.*, p. 84. El autor es, sobre el punto en análisis, persistentemente ambiguo porque en ocasiones parece sostener que la dependencia de criterios jurídicos resulta aplicable a todas las inferencias interpretativas o conceptuales (aunque tiende a mencionar siempre los mismos: omisión punible, causalidad e intención) (*ibid.*, p. 84). En otros casos, sin embargo, parece limitar su afirmación solo a los conceptos expresamente previstos por el ordenamiento jurídico, lo que resalta afirmando que la relevancia jurídica opera "en ocasiones", o que "es lo que ocurre a veces" (*ibid.*, pp. 31-36). Por otro lado, el autor luego de afirmar que se podría acusar a su propuesta de relativista, afirma enseguida que, si bien los conceptos en materia jurídica podrían ser distintos a los de las ciencias u otras empresas intelectuales, en todo caso deberían "ajustarse a la estructura de la realidad", y todas deberían, además, "tener un núcleo común" (*ibid.*, p. 85).

Efectivamente, en ocasiones el derecho proporciona reglas, definiciones o normas que deben considerarse para interpretar los hechos. Establecer, por ejemplo, si existió una omisión jurídicamente relevante en un juicio criminal o si un trozo de papel contiene un testamento, depende de la forma en que tales conceptos han sido definidos por las reglas jurídicas. En estos casos, se trata de una operación de calificación propiamente jurídica, pero su premisa o referente no es una norma regulativa, sino una constitutiva, precisamente porque su resultado es establecer la existencia de un hecho jurídico institucional.⁶⁰ Es efectivo, además, que los hechos institucionales de los que depende gran parte del derecho –y, particularmente, del derecho tributario– son normativos en el sentido de que su existencia supone un acuerdo social y, en particular, de las reglas constitutivas definitivas de esa institución. Pero todo esto no significa que todos los hechos, institucionales o no, dependan siempre de consideraciones jurídicas.

González Lagier parece señalar que cada vez que en un contexto jurídico deba establecerse un hecho, la red conceptual de la que dependen las inferencias probatorias interpretativas debe evaluarse a la luz de prácticas y teorías acerca de la interpretación del derecho. Creo que esta propuesta tiende a introducir una separación artificiosa entre las discusiones jurídicas y el mundo en el que operan. No parece razonable que, por ejemplo, el concepto de “agua” o “perro” (hechos naturales) o de “dinero” (hecho institucional) sean distintos en los usos convencionales y en el jurídico. En otras palabras, lo que se quiere advertir es que no resulta aceptable que aquello que se entienda por “perro”, “agua” o “dinero” sea distinto en los usos convencionales y en el jurídico, ni que en el jurídico pueda ser diverso en un juicio ambiental o vinculado con sobornos.

Creo que la advertencia anterior se ve reforzada por el hecho de que el establecimiento de cualquier hecho en contextos jurídicos suele depender de una cadena conceptual que se proyecta hasta la percepción más básica que puedan proporcionar nuestros sentidos (o nuestros recursos técnicos), y que todos ellos son necesarios para establecer un hecho. En nuestro ejemplo del trasplante: “vida”, “latidos cardiacos” o “actividad cerebral”, “corteza somato-sensorial”, etc.

Puede existir, desde luego, una norma jurídica que defina de cierta forma “agua”, “dinero” o “vida”. Pero, si no la hay, o si es necesario establecer hechos básicos anteriores, no queda sino recurrir a los criterios generalmente adoptados por la comunidad lingüística relevante. ¿Constituye esta afirmación una posición ideológica sobre cómo deben interpretarse los hechos en contextos jurídicos? Si se asume una perspectiva radicalmente escéptica, la respuesta es

60 El punto lo reconoce el autor (González Lagier, *Questo facti. Ensayos sobre prueba, causalidad y acción*, op. cit., p. 32).

desde luego afirmativa. Pero incluso desde tal perspectiva, el compromiso es mínimo en el sentido de que tal interpretación es necesaria para la comunicación y para que el derecho pueda aspirar a orientar *de alguna forma* el comportamiento de las personas.

4.3 Relevancia para el derecho tributario: ¿por qué tenemos tribunales especializados? ¿Por qué contar con una administración tributaria especializada?

Creo que lo señalado en este apartado tiene particular relevancia para la discusión tributaria. Las normas impositivas recurren en forma constante a hechos disciplinados por la contabilidad o la economía. Se trata de conceptos que no se encuentran regulados por el derecho tributario y, muchas veces, ni siquiera son mencionados. Lo que se viene señalando significa que establecer el alcance de tales conceptos dependerá de los usos relativos a ese contexto lingüístico (el de los economistas, contadores, etc.) y que, al discutirse si ciertos hechos individuales son subsumibles en ellos, su adecuado establecimiento dependerá del conocimiento que de esos contextos lingüísticos tenga el aplicador de la regla.

Suele pensarse que la razón por la que puede resultar útil contar con tribunales especializados en materias tributarias es que ello auguraría un eventual mayor conocimiento técnico-jurídico de las normas aplicables. Esto es sin duda un punto importante. Pero existe otra razón igualmente importante que se suele dejar de lado: estas personas tienen un especial conocimiento del contexto fáctico que define el contenido de los conceptos en que se basan las inferencias probatorias. Es decir, estas personas tienen especial conocimiento no solo de las prácticas comerciales que rodean los asuntos impositivos, sino también del contexto conceptual en que se presentan los hechos de relevancia tributaria. Y esto es fundamental, porque es tal contexto, en un sentido importante, el que permite establecer qué hechos ocurrieron y cuáles no.

Creo que, en este sentido, recurrir a este contexto compartido por la comunidad es central para proporcionar cierta previsibilidad a los operadores jurídicos y reducir la indeterminación inevitable que genera la aplicación de las reglas impositivas. Por ejemplo, resolver qué es o no elusivo será siempre una cuestión controversial, debatida, difícil. Precisamente por eso, si se quiere lograr un control racional de la materia, conviene no multiplicar, en cuanto sea posible, las fuentes de indeterminación. En este sentido, una posible –e innecesaria– fuente de indeterminación sería que los conceptos en que se funda la interpretación de los hechos dependiesen de la finalidad jurídica que cumplen las inferencias probatorias conceptuales. Evaluar tal finalidad llevaría a discutir –en cada caso– qué es lo adecuado para el derecho y esto, a su vez, llevaría a debatir las diversas concepciones de derecho posibles.

La propuesta de que las reglas conceptuales que el derecho tributario utiliza para establecer los hechos son las de la comunidad lingüística relevante –los ciudadanos, los comerciantes, los empresarios, los contadores– no solo tiene la utilidad de proporcionar mayor claridad sobre los aspectos de los que depende el establecimiento de los hechos. También orienta con mayor precisión en relación con la motivación judicial: dado que la verdad de los hechos depende de un particular trasfondo conceptual, es crucial que las decisiones judiciales expliciten el razonamiento probatorio. Esta motivación no solo permite controlar que el razonamiento inductivo sea racional y sus conclusiones justificadas; permite también controlar que la interpretación de los hechos se base en un trasfondo conceptual intersubjetivamente –para la comunidad lingüística relevante– correcto.⁶¹

5. Hechos y moral

5.1 El problema

Recordemos el tercer ejemplo con que se inició este artículo. Establecer si los jóvenes violan la regla depende de si sus besos pueden calificarse de inapropiados. En este caso –como muchas veces ocurre en el derecho–, el presupuesto de la regla es impreciso. Pero esta imprecisión no se deriva de la inevitable vaguedad del lenguaje. La regla pudo definir con mayor precisión su presupuesto (“prohibido besarse en la boca”, “prohibido tener relaciones sexuales”, etc.). Sin embargo, se decidió utilizar un término de alta indeterminación porque se estimó que ello era necesario para disciplinar el fenómeno que interesaba. Las reglas contra la elusión suelen utilizar también términos de alta indeterminación. La norma chilena señala que la administración tributaria debe reconocer la “buena fe” de los contribuyentes,⁶² que existe elusión cuando ciertos actos no producen efectos “relevantes” aparte de los tributarios,⁶³ y que es legítima la “razonable” opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria.⁶⁴ De hecho, en gran parte de las reglas generales contra la elusión del derecho comparado se observa el uso de términos indeterminados similares: existe elusión si los actos son notoriamente “artificiosos o impropios”, en España;⁶⁵ existen planificaciones tributarias abusivas cuando no pueden ser “razonablemente consideradas como razonables”, en Gran Bretaña;⁶⁶ hay abuso de formas jurídicas cuando se seleccione una opción legal “inapropiada”, en Alemania.⁶⁷

61 *Ibid.*, p. 29.

62 Artículo 4 bis inciso 2° del Código Tributario de Chile.

63 Artículo 4 ter inciso 1° del Código Tributario de Chile.

64 Artículo 4 ter inciso 2° del Código Tributario de Chile.

65 Artículo 15.1, Ley General Tributaria española, publicada el 18 de diciembre de 2003.

66 *Finance Act 2013*, s. 207 (2).

67 *Abgabenordnung* s. 42 (2).

En el caso de los textos antielusión, como en el imaginario de la iglesia, la indeterminación es intencional. Pueden y suelen dictarse reglas especiales o específicas que buscan disciplinar casos particulares de abuso. Tales reglas son, de hecho, extraordinariamente comunes. Pero son, también, insuficientes. La reacción legislativa es necesariamente lenta y siempre existirán nuevas estrategias que logren sortearlas. Como señala Palao Taboada, no puede exigirse al legislador que prevea todos los portillos que el ingenio de los asesores fiscales sea capaz de descubrir ni que los cierre al instante de abrirse.⁶⁸ Por lo anterior, aunque la inclusión de normas generales antielusión tiende a ser resistida por parte de la doctrina,⁶⁹ casi todos los países cuentan en la actualidad con ellas.⁷⁰ Ahora bien, ¿cuál es el impacto de estos términos indeterminados en el establecimiento de los hechos relacionados con la elusión?

5.2 Enunciados descriptivos y enunciados valorativos

Aunque suele hablarse de enunciados descriptivos y enunciados valorativos como dos especies excluyentes de presupuestos jurídicos, lo cierto es que los presupuestos valorativos lo son siempre en forma parcial.⁷¹ Por ejemplo, el artículo 1717 del Código Civil señala que no son admisibles las capitulaciones matrimoniales contrarias a las buenas costumbres. Para determinar si se presenta la hipótesis legal debe establecerse: i) si existieron capitulaciones, cuál fue su tenor, el lugar que se firmaron, etc.; y ii), si tales capitulaciones fueron o no contrarias a las buenas costumbres. En el ejemplo de la iglesia se deben establecer: i) cuestiones como la cantidad y las características de los besos y ii), si fueron o no inapropiados. Los primeros elementos son puramente fácticos; los segundos, parecen requerir de una valoración.

Ahora bien, y con relación a la valoración, los autores suelen coincidir en que requieren un juicio axiológico, aunque suelen discrepar sobre lo que tal evaluación significa. Así, por ejemplo, Moreso afirma que este tipo de conceptos sufren de vaguedad multidimensional y sirven habitualmente para exceptuar otras reglas procurando restaurar la equidad, agregando que para establecer su existencia debe realizarse un balance de razones que supone una indagación moral de los principios de justicia que los explican.⁷² Guastini coincide con Moreso en que al usarse este tipo de conceptos es necesario realizar un juicio de valor y que no resulta creíble que tal evaluación se haga a la luz de

68 Carlos Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid, Lex Nova, 2009, p. 10.

69 Vergara señala que enfrentar la elusión mediante reglas generales equivale a una aproximación a “escopetazos”, en contraste con la de francotirador, que correspondería al uso de reglas especiales (Gonzalo Vergara, *Norma antielusiva general: sobre los fines en nuestras leyes tributarias*, Santiago, Libromar, 2016, p. 301).

70 César García Novoa, *La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 261.

71 Jerzy Wróblewski, “Facts in law”, en *Archives for Philosophy of Law and Social Philosophy* 59.2 (1973), p. 173.

72 Juan José Moreso, *Lo normativo: variedades y variaciones*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2020, pp. 78-85.

los valores sociales. Sin embargo, y a diferencia de Moreso, observa que la decisión constituye el ejercicio de una facultad discrecional y dependerá de las particulares preferencias morales de quien decide.⁷³ Como se puede ver, ambos autores difieren en cuanto a la naturaleza de la evaluación. Esto no es extraño y responde a sus diversas posturas metaéticas. Sin embargo, ello no les impide afirmar que existen enunciados descriptivos y valorativos. Para lo que sigue no es necesario adscribir a una u otra postura metaética, sino solo reconocer que es posible distinguir entre enunciados valorativos y descriptivos.⁷⁴

Naturalmente, cuando es necesario establecer hechos de acuerdo con una evaluación moral, suelen surgir diferencias importantes debido a que habitualmente, en las sociedades contemporáneas, se presentan amplios desacuerdos axiológicos. Incluso quienes sostienen que la indagación moral tiene pretensiones de corrección, suelen reconocer que ello inevitablemente reduce la previsibilidad y precisión.⁷⁵ El problema acá no es que no sepamos cuáles son las atribuciones de la clase –elusión– que deben ser objeto de la calificación, sino que para establecer tales atribuciones sería necesario usar un juicio de valor, el que podría depender de definiciones en las que personas razonables podrían mantener persistentes diferencias. Si estos enunciados apuntan a los valores del ordenamiento jurídico en general, a los dominantes en cierta comunidad, o a los particulares del juez; si se mantiene una posición metaética cognoscitivista o se sostiene que los juicios dependen de preferencias axiológicas, entre otras.⁷⁶

5.3 Normas generales antiabuso: ¿descriptivas o valorativas?

Es posible, desde luego, que en el derecho el uso de enunciados valorativos sea inevitable. Y es posible que remitan a un juicio moral con aspiraciones de corrección, o a una decisión basada en las preferencias personales de quien decide, o que requieran una –implausible– indagación empírica sobre la moral social.⁷⁷ De lo que no cabe duda es de que este tipo de enunciados son imprecisos y reducen la previsibilidad.

En el derecho tributario se suele dar una importancia elevada a la previsibilidad, preciso motivo por el que se evita que sus textos usen este tipo de tér-

73 Guastini, *Interpretar y argumentar*, op. cit., pp. 72-73.

74 Esto permite una identificación mínima de la concepción semiótica y pragmática de los enunciados valorativos. Ver Jerzy Wróblewski, *Sentido y hecho en el derecho*, Ciudad de México, Fontamara, 2001, pp. 22, 23.

75 Moreso, *Lo normativo: variedades y variaciones*, op. cit., p. 85.

76 Y que de hecho han originado persistentes diferencias entre los teóricos del derecho: si estos enunciados apuntan a los valores del ordenamiento jurídico en general, a los dominantes en cierta comunidad, o a los particulares del juez; si se mantiene una posición metaética cognoscitivista o se sostiene que los juicios dependen de preferencias axiológicas, entre otras. Para una discusión general: Iturrealde, *Interpretación literal y significado convencional*, op. cit., p. 119; Jerzy Wróblewski, "Facts in law", op. cit., p. 169; Jordi Ferrer, *Prueba y verdad en el derecho*, Madrid, Marcial Pons, 2005, p. 50.

77 Guastini, *Interpretar y argumentar*, op. cit., pp. 72-73.

minos. Sin embargo, al mismo tiempo, los sistemas impositivos requieren ser efectivos y eso supone, en especial, controlar y reducir los casos de elusión, lo que exige contar con diversas herramientas para enfrentarlos, entre las que se encuentran las reglas generales contra la elusión, formuladas necesariamente en forma imprecisa. Esto lleva a un dilema que todos los ordenamientos impositivos deben enfrentar. Puede privilegiarse la seguridad jurídica, pero entonces se deberá admitir que el fenómeno de la elusión crezca porque la precisión en la formulación de las reglas permite su elusión. O pueden dictarse normas generales antiabuso (entre otras numerosas estrategias) redactadas en términos imprecisos, pero acentuando la imprevisibilidad.

La necesidad de luchar en forma efectiva contra la elusión, pero, al mismo tiempo, proporcionar grados deseables de seguridad (y evitar abusos de la administración) constituye el nudo gordiano del derecho tributario actual. Se trata de vértice desde el que parten numerosos desarrollos tentativos, muchas veces contradictorios, de las diversas regulaciones continentales en la materia.

Sin perjuicio de lo anterior, creo que es importante observar que no todas las imprecisiones son del mismo tipo. Es indudable que las normas antiabuso utilizan términos imprecisos. No lo es que en todos los casos sean valorativos. El artículo 4 *bis* del Código Tributario señala que existirá elusión cuando los hechos no produzcan efectos jurídicos o económicos “relevantes” distintos al ahorro tributario. Por otro lado, suele entenderse que la elusión se vincula a operaciones “artificiosas”, “inusuales” e “injustificadas”.⁷⁸ Se trata de términos imprecisos, pero no en todos los casos –necesariamente– valoricos. Desde luego, puede diseñarse una regla antiabuso valorativa –“constituirán elusión los actos contrarios a la solidaridad”–, pero eso, como se vio más arriba, no es lo que ocurre en la generalidad de los ordenamientos tributarios, y ciertamente no en el chileno. Los ordenamientos continentales han tendido a buscar un control de la elusión que evite enunciados axiológicos, inclinándose por privilegiar aquellos que describen fenómenos observables empíricamente.

5.4 Operaciones “inusuales”

En Chile es inusual saludar con la mano a desconocidos y suele recurrirse a un beso en la mejilla –o así era antes de la pandemia–. En Australia, a pesar de su supuesto talante informal y relajado, un saludo de beso en la mejilla a un desconocido genera sorpresa e incomodidad. Establecer si tales besos son usuales o no en Chile y en Australia no requiere una evaluación moral, sino una indagación empírica.

⁷⁸ Por todos, García Novoa, *La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria*, op. cit., pp. 121-163.

Si se adopta la idea de que los enunciados que dan cuenta de operaciones inusuales son descriptivos, determinar su existencia dependerá del contexto relevante: las prácticas civiles, comerciales y tributarias en que se insertan. Se observará si el tipo de resultados económicos que se obtuvieron suelen conseguirse por medio de otras formas jurídicas. Existirá una indagación técnica, empírica, en principio, materia de juicios técnicos expertos y con amplia experiencia práctica. La conformación de la clase –actos inusuales– será desde luego dinámica, porque dependerá de los usos generales dentro del ámbito comercial y estos suelen ser extraordinariamente cambiantes. Pero será un análisis con relación a unos hechos y un mundo que puede ser objeto de investigación empírica. El conocimiento de las prácticas comerciales, contables, etc., que tenga el juez será relevante porque será tal conocimiento el que permitirá ir precisando el contenido de la cláusula, en particular respecto de qué operaciones son inusuales. Desde luego seguirá existiendo indeterminación –si se quiere contar con una herramienta efectiva contra la elusión, es inevitable–, pero se proporcionan criterios para delimitar los casos y, en especial, se trata de un punto que debe fundar quien decide y, en el caso judicial, aparecer debidamente explicitado en la sentencia.

Establecer si la calificación de “inusual” de determinados negocios realizados por el contribuyente puede entenderse de forma empírica o axiológica (a la luz de valores tales como el deber de contribuir, o la solidaridad) es, a su vez, una decisión ideológica. Sin embargo, si es efectivo que aceptar el primer acercamiento permite enfrentar en forma eficaz el problema de la elusión al tiempo de dar mayor previsibilidad, existen poderosas razones para preferir tal acercamiento.

Naturalmente, no conviene exagerar la utilidad de este acercamiento, que podríamos denominar “tendencialmente empírico”. Es fácil imaginar que ciertas maniobras típicamente elusivas se generalicen y, entonces, no podría por definición predicarse de ellas que son inusuales. Por ejemplo, podría observarse que en cierto país y momento todas las personas con patrimonios elevados, para evitar el pago de impuesto de herencia, constituyen cierto tipo de sociedades que les permiten traspasar esa riqueza a sus herederos, pero sin pagar el impuesto a las herencias. Si se aceptara que, por ser generalizado no es elusivo, se llegaría al absurdo de que la maniobra elusiva dejaría de serlo por el hecho de masificarse.

No obstante ello, creo que este acercamiento, si se quiere, *prima facie*, puede ser útil. Primero, las maniobras elusivas sofisticadas suelen ser, de hecho, cuantitativamente inusuales: los asesores tributarios que generan estructuras de ahorro tributario suelen intentar, en la medida de lo posible, que no sean conocidas en forma generalizada. Lo anterior, por la sencilla razón de que el hecho de que tales estrategias no sean generalmente conocidas es lo que le otorga valor

económico a la asesoría. Segundo, el análisis en estos –poco habituales– casos de masificación, requiere un mayor grado de abstracción: el análisis no será si las operaciones son inusuales en relación con la cantidad de personas que lo hacen en el mundo tributario, sino en cuanto a si los resultados que se obtienen suelen vincularse a ese tipo de operaciones equivalentes en el mundo comercial y económico, pero que no se encuentran sujetas a tributación. Tercero, lo que acá se propone es privilegiar –no adoptar dogmáticamente– una mirada empírica a los enunciados que describen la elusión. Que un hábil asesor tributario logre idear una fórmula elusiva inusual y novedosa no significa necesariamente que tal operación no pueda ser calificada de elusiva. Lo que se propone es que puede resultar provechoso iniciar el análisis de la cuestión con una indagación empírica.

Conclusiones

Suele pensarse que la mejor forma de controlar la elusión es dejar en todos los casos a la Administración y a los tribunales máxima discreción para definir si un acto es o no abusivo. Sin perjuicio de la inusitada confianza en los jueces y en la Administración que esta postura supone, creo que ella se basa en un grave error. El problema no es solo que en todos los ordenamientos del derecho continental exista una aguda preocupación por resguardar la seguridad jurídica. El problema principal es que en un mundo donde todo puede ser elusión, también nada lo es.

La mayoría de las personas no paga los impuestos alegremente y están dispuestas a organizar sus negocios para reducirlos. Pero, también, la mayoría de las personas entiende que los tributos son obligatorios y –por convicción, por temor a las multas y recargos, por prestigio, o por todo ello– no desean realizar actos de planificación que luego puedan ser calificados como elusivos. La respuesta al problema, en consecuencia, no es una deriva a un ineficaz particularismo, sino a un sistema que incentive la formulación de criterios i) racionalmente controlables y ii) capaces de orientar a los contribuyentes.

En este contexto, el trabajo ha procurado ofrecer una particular concepción tanto del establecimiento –e interpretación– de los hechos como de la elusión, la cual intenta resaltar la relevancia de la indagación empírica y el establecimiento de los hechos. La postura adoptada supone una profundización de lo que se entiende por establecimiento de hechos en contextos jurídicos, el rechazo a que ello dependa –siempre, o en la mayoría de los casos– de consideraciones jurídicas, y una mirada tendencialmente objetiva de lo que constituye elusión.

un trasfondo de creencias compartido, facilita un mejor y más predecible resultado de las controversias jurídicas en general, y tributarias en particular.

Agradecimientos

Agradezco a Daniela Acattino Scagliotti, Álvaro Núñez Vaquero y Víctor García Yzaguirre sus comentarios y observaciones a una versión previa de este trabajo.

Bibliografía

- Accatino, Daniela, “Teoría de la prueba: ¿somos todos ‘racionalistas’ ahora?”, en *Revus* 39 (2019), pp. 85-102. DOI: <https://doi.org/10.4000/revus.5559>
- Anderson, Terense, David Schum y William Twining, *Análisis de la prueba*, Madrid, Marcial Pons, 2015.
- Atienza, Manuel, *Curso de argumentación jurídica*, Madrid, Trotta, 2013.
- Bayón, Juan Carlos, “Epistemología, moral y prueba de los hechos: hacia un enfoque no benthamiano”, en *Revista Jurídica Mario Alario D’Filipo* 4 (2010), pp. 6-30.
- Chiassoni, Pierluigi, *Técnicas de interpretación jurídica: breviario para juristas*, Madrid, Marcial Pons, 2011.
- Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón: teoría del garantismo penal*, Madrid, Trotta, 1995.
- Ferrer, Jordi, *Prueba y verdad en el derecho*, Madrid, Marcial Pons, 2005.
- Ferrer, Jordi, *La valoración racional de la prueba*, Madrid, Marcial Pons, 2007.
- Fricker, Miranda, *Injusticia epistémica: el poder y la ética del conocimiento*, Barcelona, Herder, 2017.
- García Novoa, César, *La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2004.
- Gascón Abellán, Marina, “Motivación de las sentencias y jurisprudencia. ¿Cumple nuestra jurisprudencia su función?”, en Marina Gascón Abellán y Álvaro Núñez Vaquero (coords.), *La construcción del precedente en el civil law*, Barcelona, Atelier, 2020, pp. 165-189.
- González Lagier, Daniel, *Questo facti. Ensayos sobre prueba, causalidad y acción*, Ciudad de México, Fontamara, 2013.
- González Lagier, Daniel, “¿Es posible formular un estándar de prueba preciso y objetivo? Algunas dudas desde un enfoque argumentativo de la prueba”,

- en Jordi Ferrer Beltrán y Carmen Vásquez (eds.), *El razonamiento probatorio en el proceso judicial*, Madrid, Marcial Pons, 2020, pp. 415-434.
- Guastini, Riccardo, *Interpretar y argumentar*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.
- Iturralde, Victoria, *Interpretación literal y significado convencional*, Madrid, Marcial Pons, 2014.
- Moreso, Juan José, *Lo normativo: variedades y variaciones*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2020.
- Schauer, Frederick, *Las reglas del Juego*, Madrid, Marcial Pons, 2004.
- Searle, John, *Expression and meaning*, New York, Cambridge University Press, 1979. DOI: <https://doi.org/10.1017/CBO9780511609213>
- Searle, John, *The construction of social reality*, New York, Free Press, 1995.
- Searle, John, *Creando el mundo social: la estructura de la civilización humana*, Barcelona, Paidós, 2010.
- Palao Taboada, Carlos, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid, Lex Nova, 2009.
- Taruffo, Michele, *La prueba*, Madrid, Marcial Pons, 2008.
- Vergara, Gonzalo, *Norma antielusiva general: sobre los fines en nuestras leyes tributarias*, Santiago, Libromar, 2016.
- Wróblewski, Jerzy, *Sentido y hecho en el derecho*, Ciudad de México, Fontamara, 2001.
- Wróblewski, Jerzy, "Facts in law", en *Archives for Philosophy of Law and Social Philosophy* 59.2 (1973), pp. 161-178.