

# Legalidad e interpretación: Las paradojas de Giorgio Pino

Legality and Interpretation: The Paradoxes of Giorgio Pino

Hugo Osorio Morales \*

**Resumen:** Este artículo analiza críticamente la propuesta de Giorgio Pino sobre legalidad e interpretación, cuestionando su defensa de una interpretación literal y rígida de las normas. Se destaca que la omisión de la derrotabilidad interna y externa invisibiliza el carácter sistemático del Derecho y que la crisis de la ley hace inviable su modelo. Además, se argumenta que la jurisprudencia no solo opera como fuente del Derecho, sino que busca garantizar certeza, minimizar la arbitrariedad y proteger la autonomía en sociedades complejas y cambiantes.

**Abstract:** This article critically analyzes Giorgio Pino's proposal on legality and interpretation, challenging his defense of a literal and rigid approach to legal norms. It highlights that the omission of internal and external defeasibility obscures the systematic nature of law and that the crisis of legislation renders his model unfeasible. Furthermore, it argues that jurisprudence not only functions as a source of law but also seeks to ensure legal certainty, minimize arbitrary state action, and safeguard individual autonomy, at least to the extent possible in contemporary complex and dynamic societies.

**Palabras clave:** Legalidad, interpretación, jurisprudencia.

**Key words:** Legality, Interpretation, Case law.

**Fecha de recepción:** 6-2-2025

**Fecha de aceptación:** 21-4-2025

## 1. Introducción

La invitación a comentar el libro «Jueces, Legalidad e Interpretación» de Giorgio Pino me ha permitido disfrutar de un texto excelente, cuya lectura ha sido a un tiempo estimulante y enriquecedora. Esta breve obra no solo aborda cuestiones de extraordinaria relevancia para la práctica jurídica, sino que lo hace con erudición y elegancia estilística, mostrando, en especial esa virtud clásica que conjuga inteligencia y sabiduría: *prudentia*.

Siguiendo la tradición académica, mostraré mi admiración por el trabajo a través de un análisis crítico. Espero que ello contribuya al estudio y diálogo con el autor en la academia y la práctica jurídica en el ámbito iberoamericano,

---

\* Profesor de Derecho Tributario y Economía en la Universidad Austral de Chile (Chile). Juez del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Ríos. Abogado, Doctor en Derecho por la Universidad Austral de Chile, Máster en International Taxation por la Universidad de Sídney (Australia) y Magíster en Tributación por la Universidad de Chile (Chile).

Código ORCID: 0000-0002-8918-4170. Correo-e: hugo.osorio@uach.cl.

El autor desea agradecer los amables y valiosos comentarios y discusiones con los Doctores Victor García Yzaguirre y Álvaro Núñez Vaquero.

aspecto en el que, ciertamente, la traducción al español del libro representa un aporte significativo.

Me centraré en dos capítulos del libro. El primero, «Poderes interpretativos y principio de legalidad», donde el autor plantea los aspectos centrales de su propuesta sobre la relación entre la legalidad y la interpretación, especialmente judicial; y el tercero, «La paradoja del juez impolítico», que complementa perfectamente al anterior al analizar la tensión entre el hecho de que el juez no debe hacer política; pero, en cierto sentido, no puede evitar hacerla.

Aunque el libro aborda múltiples temas que podrían dar lugar a un análisis detallado, me enfocaré en cuatro que me parecen clave. En ellos, intentaré mostrar que: (i) algunas de las afirmaciones sobre la relación entre las reglas, sus razones y la equidad muestran un panorama incompleto y potencialmente inadecuado; (ii) la propuesta según la cual resulta conveniente explicitar las posturas políticas de los jueces colapsa cuestiones diversas y es, además, respecto a la que aborda, debatible; (iii) la afirmación de que la jurisprudencia no constituye una fuente del Derecho es contraria a las prácticas observables y, en caso de presentarse como una propuesta normativa, resulta inadecuada; y (iv) la tesis de que la legalidad requiere una interpretación, al menos tendencialmente, literal-convencional resulta inadecuada, especialmente si se sostiene para todos los casos y en todas las áreas del Derecho.

Para estructurar el análisis, divido el trabajo en dos secciones principales. En la primera, intentaré exponer, con la mayor fidelidad posible, las ideas centrales de los capítulos seleccionados. En la segunda, abordaré las cuatro cuestiones mencionadas, desarrollando mis argumentos y contrapropuestas.

## **2. Legalidad e interpretación en la propuesta de Giorgio Pino**

La exposición de las ideas centrales del autor en los capítulos que serán objeto de análisis se divide en tres subapartados que coinciden con las dos secciones del capítulo primero y el capítulo tercero.

### *2.1. El ideal de la legalidad*

Giorgio Pino comienza su exposición afirmando que una noción mínima de legalidad implica que ciertas relaciones sociales están sometidas a la ley. Señala que, aunque actualmente el término «ley» incluye más que solo las leyes parlamentarias –como principios, precedentes y normas supranacionales–, estas siguen siendo su caso paradigmático.

En cuanto a lo que supone el sometimiento a la ley, Pino señala que puede entenderse de varias formas conceptualmente independientes, que

pueden operar tanto de manera aislada como conjunta. Primero, identifica la «legalidad negativa», entendida como el establecimiento de límites a las relaciones sociales y que se satisface con una relación de compatibilidad con la ley. Segundo, distingue entre dos formas de «legalidad positiva», donde esta opera como fundamento de las relaciones sociales relevantes: (i) «legalidad formal», que autoriza y regula actividades, especificando quién y cómo deben realizarse; y (ii) «legalidad sustancial», que define el contenido de esas actividades.

Respecto a las relaciones sociales reguladas por la legalidad, Pino apunta que estas se manifiestan, dentro del ámbito del derecho público, en el poder legislativo, el ejecutivo y el judicial, de diversas formas según el caso.

En el poder legislativo, se presenta como sometimiento a la legalidad formal y sustancial. En la función administrativa del poder ejecutivo, puede operar de diversas formas: (i) como legalidad negativa, impidiendo que la acción administrativa sea contraria a la ley, (ii) como legalidad negativa y formal, exigiendo que los poderes se encuentren expresamente atribuidos y que las modalidades de acción estén especificadas, (iii) como legalidad formal y sustancial, que exige tanto el cumplimiento de los objetivos legales como las modalidades predefinidas por la ley; y (iv) finalmente, «de manera especular», como ocurre en el caso de la reserva legal. En fin, en el caso del poder legislativo, la legalidad puede presentarse como: (i) legalidad formal, donde la constitución autoriza y regula las formas de su actividad; (ii), legalidad negativa, en la que la constitución opera como límite de la función legislativa; y (iii) legalidad sustantiva, donde la constitución opera como fundamento de la legislación que se deriva de ella.

El autor destaca que el valor de la legalidad radica en su capacidad para generar certeza e igualdad. En el ámbito privado, fomenta la autonomía personal al proporcionar un marco que permite prever las acciones de otros. En el ámbito público, reduce el riesgo de arbitrariedad y facilita tanto el control como la distribución del poder. Sin embargo, Pino enfatiza que la legalidad no crea libertad ni autonomía, sino que proporciona un marco para que estas sean posibles. Además, resalta que el principio de legalidad, como todo principio, es flexible, opera con diversos grados de intensidad y está sujeto a equilibrio y tensión con otros principios constitucionales

Finalmente, el autor concluye su exposición sobre qué es la legalidad, afirmando que, para que las leyes cumplan su función requerida por la legalidad, es necesario un entorno institucional adecuado y ciertas características intrínsecas de las normas. En cuanto al entorno institucional, debe existir separación de poderes y un poder judicial independiente. En

cuanto a las características de las propias leyes, estas deben regular la materia relevante mediante reglas, es decir, normas generales y abstractas dotadas de supuestos y consecuencias tendencialmente precisas y determinadas. Además, dichas reglas deben ser fácilmente accesibles, coherentes entre sí, estables y no retroactivas, aunque estas exigencias pueden variar según el contexto.

En síntesis, Pino describe la legalidad como un concepto, y un ideal, gradual y multidimensional.

## *2.2. Legalidad e interpretación*

Pino observa que, por diversas razones, la interpretación judicial es central para la legalidad. Ello se debe a que la norma se extrae del texto a través de la interpretación. El autor señala que, si bien no adscribe a las teorías escépticas de la interpretación, reconoce que en la actividad interpretativa siempre existe cierto margen de maniobra. La interpretación es central, además, porque la legalidad requiere de instituciones de garantía que velen por el cumplimiento de las leyes, rol que desempeñan los tribunales. En consecuencia, el respeto a la legalidad no es una relación de conformidad entre la ley y la relación social regulada, sino entre esta última y la interpretación de la ley realizada por quien ejerce el control de legalidad.

A juicio del autor, las exigencias del ideal de la legalidad requieren que el intérprete utilice la interpretación literal, la restrictiva y al argumento a contrario. También, que conciba las normas como reglas y no como principios, las cuales debe tratar de forma rígida, excluyendo su derrotabilidad y el uso de analogía. Además, la interpretación debe basarse en procedimientos y argumentos intersubjetivamente compartidos que tengan estabilidad temporal.

Pino se pregunta si las condiciones reseñadas para que pueda operar una interpretación al servicio de la legalidad son alcanzables. A su juicio, existen problemas derivados de ciertas características estructurales del Derecho, a saber: su carácter sistemático, el rol de la equidad y la creatividad interpretativa. Estos factores generan desafíos significativos para la aplicación estricta de una interpretación basada exclusivamente en la literalidad.

En relación con el carácter sistemático del Derecho, Pino observa que los preceptos jurídicos no son elementos lingüísticos aislados, sino partes de un sistema. Esto lleva a que la interpretación sea más complicada de lo que sugiere la idea legalista. Lo anterior se manifiesta en dos aspectos. Primero, en que, aunque el carácter sistemático del Derecho es evidente para el jurista, no suele serlo para el ciudadano promedio, situación que resulta evidente en el caso del uso de términos «tecnificados», que si bien forman parte del lenguaje ordinario, en el Derecho asumen un significado que, para el ciudadano común, no es

evidente. En efecto, dado que el ciudadano promedio entiende por tales términos cosas distintas de las que entiende el jurista, esto limita la certeza y la previsibilidad propias del ideal legalista. Segundo, en que el carácter sistemático es también verticalmente complejo, con diversos niveles jerárquicos que pueden entrar en tensión entre sí.

Respecto a la equidad, el autor señala que el ideal de legalidad exige la aplicación de normas generales y abstractas, lo que se opone a un juicio de equidad o razonabilidad, donde la decisión se basa en la valoración particular de las circunstancias específicas e irrepetibles del caso. Las reglas, por su propia naturaleza, son sobreinclusivas y subinclusivas. Cuando ello ocurre, puede seguirse la regla en aras de la legalidad, pero al costo de aceptar un grado de arbitrariedad. Cuando los resultados son extremadamente contrarios a la razón subyacente puede resultar aconsejable apartarse de la regla. Este apartamiento lo puede hacer el legislador mediante el uso de estándares y conceptos vagos o valorativos, pero muchas veces lo deberá realizar el intérprete. Esto ocurriría, de acuerdo con el autor, por dos razones. Primero, porque los juristas tienen profundamente arraigado el hábito de impregnar la razonabilidad en el tejido de las normas. Segundo, porque la infinita variedad de la realidad hace imposible prever anticipadamente cuándo es preferible seguir la regla y cuándo usar la razonabilidad. La respuesta dependerá de cuánto esté dispuesto a aceptar el intérprete. Y si bien puede suponerse que existirán intérpretes más legalistas, una fidelidad absoluta a las reglas haría del Derecho una empresa irracional.

Finalmente, y en relación con la creatividad, Pino observa que, si bien la interpretación legalista parece oponerse a la interpretación creativa, no resulta claro qué ha de entenderse por esta. A su juicio, se la puede entender en un sentido pragmático o semántico. En sentido pragmático significaría que la jurisprudencia es una fuente del Derecho lo que a la luz de la legalidad es inaceptable. En cambio, en un sentido semántico, la creatividad apunta a que la interpretación no se limita a reproducir el objeto interpretado, sino que realiza cambios y, en este sentido, es inevitable. La interpretación nunca reproduce los textos, siempre los transforma y mejora pero, al mismo tiempo, para ser interpretación, debe permitir que el objeto inicial sea reconocible. Esta transformación tiene distintos niveles de intensidad, (i) desde la inevitable legislación intersticial, donde se rellenan los espacios de incertidumbre olvidados por la legislación; (ii) pasando por la interpretación creativa en sentido fuerte, donde se da un significado totalmente nuevo al texto legal; (iii) hasta la interpretación aún más intensa, donde se identifican normas implícitas en el ordenamiento jurídico. Pino advierte que no existe una línea clara que separe la interpretación “fiel” de la interpretación que crea normas implícitas.

En su lugar, se trata de una distinción gradual, con un amplio espacio intermedio.

De todo lo anterior, Pino concluye que la interpretación tiene una relación de dos caras, paradójica, con la legalidad. Por un lado, la custodia; pero, por otro, al ser un poder, también se encuentra sujeta a ella. La legalidad requiere sumisión a la ley, pero también a la jurisdicción. Esta paradoja se manifiesta de tres formas: (i) la legalidad que los jueces hacen valer es la legalidad de la ley tal como es interpretada por los propios jueces y tal interpretación es inevitable, (ii) si bien la legalidad requiere de instituciones de garantía, inevitablemente se llega a tribunales superiores que, al no estar sujetos a una instancia de control superior, no pueden estar plenamente sujetos a la legalidad; y (iii) incluso quienes tienen la última palabra en la interpretación, actúan por medio de textos que, a su vez, deben ser interpretados, lo que pone en duda que la suya sea, realmente, la última palabra.

En suma, a juicio de Pino, la interpretación puede contribuir al ideal de legalidad, pero enfrenta tensiones inevitables. Estas se derivan de la naturaleza sistemática del Derecho, la imposibilidad de aplicar siempre y solo reglas, la imposibilidad de establecer una línea divisoria entre interpretación fiel y creativa, y la imposibilidad de establecer controles de garantía indefinidos. De todo ello concluye que la legalidad no es irrealizable, pero sí es gradual. Los intérpretes, en especial los tribunales superiores, no son libres de hacer lo que quieran, pero la legalidad no puede realizarse plenamente. Esto, no solo por razones lingüísticas, sino, especialmente, por razones sustanciales (necesidad de recurrir a la equidad) y jurídicas (carácter sistemático del Derecho)

### *2.3. La paradoja del juez impolítico*

De acuerdo con Pino, los jueces enfrentan una paradoja central en su labor interpretativa frente a la legalidad: el juez no debe hacer política; pero, en cierto sentido, no puede evitar hacerla.

El autor precisa que cuando se hace referencia a la política se pueden distinguir dos sentidos. Bajo el primero, significa inscribirse en un partido, ser candidato, participar en elecciones internas y cuestiones similares. En este sentido, el juez no puede ser político. En el segundo sentido, hacer política significa tener ideas generales sobre lo público, el medioambiente, la igualdad de género, la relación de la religión con el Estado, entre otras materias. En este segundo sentido, el juez no puede dejar de ser político, primero, porque la judicatura es parte del Estado pero, especialmente, porque sería extraño, incluso indeseable, que un juez no tenga opiniones sobre tales materias.

El autor indaga en la relación entre el segundo sentido en que los jueces son (inevitablemente) políticos y la interpretación jurídica. Para ello, aborda dos elementos: (i) el trasfondo político de la interpretación, y (ii) la posición del juez en el ordenamiento jurídico

(i) En relación con lo primero, el autor destaca que el hecho de que la interpretación jurídica moviliza un trasfondo político es fácilmente demostrable. El lenguaje jurídico es una mezcla de lenguaje común con uno tecnificado, y adolece de vaguedad, ambigüedad, generalidad y redundancia. Además, los términos utilizados pueden ser obsoletos, incongruentes o injustos; y los objetivos subyacentes a las normas generalmente son opacos. Es más, existen numerosos argumentos y técnicas interpretativas, cada una de las cuales puede dar lugar a una norma distinta. El intérprete debe decidir utilizar uno u otro recurriendo a su idea de justicia y, en definitiva, a consideraciones ético-políticas. La interpretación no es una actividad descriptiva o declarativa, sino una multiplicidad de elecciones basadas en una ideología jurídica. Pino nos advierte, sin embargo, que reconocer todo lo anterior no supone suscribir a alguna forma de escepticismo interpretativo.

(ii) En relación con la posición del juez en el ordenamiento jurídico, Pino observa que, cuando el Derecho deja de verse como un conjunto de comandos puntuales y se le entiende como sistema, deja de ser posible el juez boca de la ley. Frente al derecho codificado, el intérprete se encuentra con el deber de reconstruir las estructuras ordenadoras. El intérprete se ve a sí mismo más al servicio del «derecho» que de la «ley», lo que se acentúa cuando el sistema se extiende, además de horizontalmente, verticalmente mediante constituciones rígidas y sistemas normativos supranacionales. Todo esto releva el rol contra mayoritario de la interpretación y multiplica las fricciones entre el legislador ocasional (mayoría política) y el intérprete.

Ahora bien, ¿cómo se puede conciliar esta (inevitable) «politicidad» con la expectativa de imparcialidad y objetividad que se espera de la jurisdicción? Esto se traduce, a juicio del autor, en dos preguntas. La primera apunta a si es preferible que las convicciones políticas del juez sean exhibidas o se mantengan ocultas. Al respecto, el autor sostiene que, si es inevitable e incluso deseable, que los jueces mantengan posiciones políticas (en sentido amplio), no parecen existir razones para mantenerlo oculto.

En relación con la segunda pregunta, esto es, la mejor forma de gestionar y equilibrar el trasfondo político de la jurisdicción, Pino ve la respuesta en tres contrapesos: (i) la adopción de un precepto deontológico o metodológico de moderación interpretativa conforme al cual el intérprete debe elegir el significado obvio, literal del texto legal («el juez debe hacer un esfuerzo de

«atenuar su propia ideología jurídica frente al derecho vigente»<sup>1</sup>); la explicitación de la motivación de las decisiones interpretativas, permitiendo el control social y una limitada verificación de corrección; y la aceptación de la crítica a las resoluciones judiciales.

### 3. Discusión

Para mantener una discusión ordenada en el análisis crítico, divido las observaciones al trabajo en cuatro secciones.

#### 3.1. Reglas, razones y equidad

Pino señala que, entre las razones que dificultan la posibilidad de una interpretación al servicio de la legalidad, se encuentra el rol de la equidad. El ideal de legalidad exige la aplicación de normas generales y abstractas, lo que se contrapone a un juicio de equidad o razonabilidad, donde la decisión se basa en la valoración particular de las circunstancias específicas e irrepetibles del caso. Recurriendo al lenguaje teórico de Schauer, el autor señala que «las reglas conllevan algunos problemas congénitos. En relación con su ratio sustancial (a la razón por la cual se establece esa regla con ese contenido) las reglas a menudo resultan ser sobre y subinclusivas, y esto se debe, precisamente, al carácter general de las reglas mismas»<sup>2</sup>. Las reglas oponen cierta oposición a los casos recalcitrantes, garantizando los beneficios de la legalidad (recordemos: certeza, igualdad, reducción de riesgo de arbitrariedad de la autoridad además de control y distribución del poder), pero eso supone, al mismo tiempo, aceptar una cierta dosis de arbitrariedad derivada de su rigidez. En ocasiones –señala Pino– «es posible que sea mejor resignarse a convivir con la dosis de arbitrariedad, real o potencial, que la regla conlleva»<sup>3</sup>, pero muchas veces, y frente a resultados particularmente contrarios a la razón subyacente, el intérprete «decide liberarse de la legalidad para abrazar la razonabilidad/equidad»<sup>4</sup>

Existe una precisión relativa a las formas en que las reglas pueden ser sobreinclusivas y subinclusivas que el autor no aborda. En efecto, el autor solo hace referencia a la derrotabilidad interna de las reglas, no a la externa. Creo que detenerse en el punto resulta útil, tanto para verificar el alcance del fenómeno de sobre y subinclusividad, como para abordar, más adelante, la propuesta del autor sobre la relación entre la legalidad y la interpretación (*infra*, 3.4).

---

<sup>1</sup> Pino (2024), p. 169.

<sup>2</sup> Pino (2024), p.63.

<sup>3</sup> Pino (2024), p.64.

<sup>4</sup> Pino (2024), p.66.

En términos generales, Schauer propone que las normas<sup>5</sup> pueden entenderse como una estructura compuesta de dos elementos. Primero, una regla, esto es, una prescripción condicional que ordena o prohíbe algo que, a su vez, está compuesta de: (i) un antecedente o predicado fáctico, y (ii) un consecuente, que da cuenta de una acción o actividad deónticamente modalizada. En segundo lugar, las normas estarían compuestas, de acuerdo con este autor, por la justificación o razones que subyacen a la regla<sup>6</sup>.

La determinación del antecedente de la regla, esto es, de las propiedades que identifican el caso genérico que da lugar a su aplicación, se hace a partir de un ejercicio de generalización y selección. Dado que las reglas no pueden identificar todas las combinaciones de propiedades relevantes que identificarían los casos pertinentes a la luz de la razón subyacente (el estado de cosas que la norma busca alcanzar), se deben escoger algunas de ellas. Esto implica que se escoge una generalización de entre muchas posibles lo que, a su vez, implica necesariamente una selección y supresión<sup>7</sup>. La generalización probabilística que permite establecer la regla supone seleccionar los hechos cuya verificación tendrá como consecuencia probable la realización del estado de cosas deseado y escoger una de las formas posibles de categorizarlos. Esto se realiza a partir de la creencia de una relación causal entre la materialización de los hechos incluidos en la generalización y el estado de cosas deseado, indicado por la razón subyacente<sup>8</sup>.

Lo anterior significa, en definitiva, que la regla es una especificación de su justificación, establecida a través de la selección de las propiedades cuya concurrencia maximiza las posibilidades de alcanzar el estado de cosas buscado por ella. Este proceso de generalización y selección, sin embargo, supone que las reglas, inevitablemente, resultarán aplicables a casos que no maximizan ni promueven su propósito, y que no lo serán en casos donde su aplicación sí lo promovería, esto es, que inevitablemente serán, respectivamente, y frente a casos particulares, sobreincluyentes e infraincluyentes. El conjunto de tales casos es denominado por el autor «casos recalitrantes»<sup>9</sup>.

---

<sup>5</sup> El autor distingue, dentro de las normas prescriptivas, entre las reglas de experiencia (o instrucciones) y las obligaciones o reglas imperativas. Las segundas, que son las que acá interesan, son aquellas que ejercen fuerza sobre el destinatario por el hecho de formar parte del sistema normativo, con independencia de si el destinatario cree que ella le permite alcanzar el estado de cosas deseado. Las primeras, en cambio, son optativas en el sentido de que el agente las sigue solo si piensa que le permiten alcanzar el resultado buscado. En lo que sigue se hará referencia a normas o reglas apuntando a las segundas (imperativas). Schauer (2004 [1991]), pp. 59-62.

<sup>6</sup> Schauer (2004[1991]), pp. 81-83.

<sup>7</sup> Schauer (2004[1991]), pp. 80-81.

<sup>8</sup> García Yzaguirre (2022), pp. 329-337.

El punto que interesa resaltar –y que Pino omite– es que Schauer advierte que deben distinguirse dos fenómenos o tipos de casos recalcitrantes. Primero, se encuentran aquellos en que la aplicación de la regla no satisface las razones de la norma de que son parte, esto es, las razones de la propia regla. Segundo, se encuentran los casos en que los resultados de aplicar la regla resultan contrarios a factores externos a la norma de que forman parte<sup>10</sup>. De esta forma, Schauer apunta a la distinción entre la derrotabilidad interna y externa de las reglas. En efecto, por ejemplo, frente a una regla que prohíbe los perros en el restaurant para evitar molestias a los clientes derivados de ruidos molestos (asumimos, para simplificar, que este es su –exclusivo– propósito), su aplicación puede dar resultados subóptimos (i) porque se intenta entrar con un perro pequeño y perfectamente entrenado (derrotabilidad interna), y (ii) porque una persona ciega intenta entrar con su perro lazarillo (derrotabilidad externa).

Como se verá –y discutiré– en la sección cuarta, la tesis central de Pino es que la legalidad impone interpretar los textos legales como reglas y que ello debe hacerse utilizando, en lo posible, ciertos argumentos y cánones interpretativos. Nos señala, además, que dicha legalidad exige «no desatender la norma respecto de los casos que entran en su campo de aplicación introduciéndoles excepciones no previstas (es decir, no hará que la norma sea derrotable)»<sup>11</sup>. Pero sucede que, cuando se hace referencia a excepciones no previstas se puede estar aludiendo a dos cuestiones completamente diversas: derrotabilidad interna y externa.

Creo que no realizar esta distinción y pronunciarse sobre ambos casos puede introducir confusiones importantes. La derrotabilidad interna, a diferencia de la externa, no implica realmente un apartamiento de la norma de la que esa regla forma parte, sino, al contrario, adherir y ser fiel a ella. No se sigue la regla en un caso particular, pero ello se hace por fidelidad a su propia razón subyacente, es decir, por fidelidad a la norma. ¿Supone la legalidad una resistencia a ambos tipos de derrotabilidad? Pino, al parecer, solo se refiere a la interna y su respuesta es positiva.

Atendido lo anterior, caben dos críticas a las propuestas de Pino. En primer lugar, la omisión de la derrotabilidad externa invisibiliza el carácter sistemático del Derecho, proporcionando una visión excesivamente simplificada de su funcionamiento. Pino hace referencia en el texto al punto, pero creo que no lo considera en todo su alcance. Los operadores jurídicos

---

<sup>9</sup> De hecho, para Schauer, esta es solo una de las hipótesis que genera infra y sobre inclusión. Nos centramos en ella por ser la de mayor relevancia para la presente discusión. Ver SCHAUER (2004[1991]), pp. 75-96.

<sup>10</sup> Schauer (2004[1991]), pp. 179,180

<sup>11</sup> Pino (2024), p. 168.

enfrentan crecientes problemas de cognoscibilidad del Derecho debido a las múltiples combinaciones posibles de normas y principios aplicables y, en consecuencia, a múltiples casos de derrotabilidad externa posibles. En materia tributaria, por ejemplo, coexisten la ley, las interpretaciones de la Administración tributaria, los tratados internacionales y las opiniones, supuestamente no vinculantes, de organismos internacionales. Estas fuentes normativas, de hecho, paulatinamente adquieren más relevancia que la ley parlamentaria y ello ocurre, obsérvese, incluso en áreas, como el Derecho tributario, donde la legalidad se encuentra reforzada. Volveremos sobre este punto (*infra*, 3.3). Desde luego, Pino podría responder a esto señalando que el ideal de la legalidad se opone a este estado de cosas pero, como veremos (*infra*, 3.3), pueden existir buenas razones para que ello sea así. Por otra parte, si entendemos que la legalidad supone la no derrotabilidad de las normas por razones no jurídicas, ello parece oponerse al hecho evidente, que el propio Pino reconoce, de que los jueces deben muchas veces resolver, precisamente, sobre la base de criterios políticos y valorativos.

La segunda crítica es, en cierta forma, más sustancial y requiere una discusión que acá solo puede enunciarse. Aunque pueden existir razones para sostener que la legalidad, al menos cuando se encuentra reforzada en ciertas áreas del Derecho, puede suponer una particular resistencia a la derrotabilidad externa, no ocurre lo mismo con la interna, o no, al menos, sin clarificar con mayor precisión el rol de las razones subyacentes en la particular materia de que se trata.

Para ilustrar lo anterior, utilicemos un ejemplo extraído del ámbito tributario. Supóngase que un texto legal tributario establece que tributarán los arriendos de inmuebles amoblados, pero que no lo hará el de inmuebles sin amoblar. Aceptemos, por simplicidad (aunque el punto podría, ciertamente, discutirse) que tal regla tiene como razón subyacente, aplicar impuestos a la manifestación de riqueza o de consumo que generalmente acompañan el contrato civil de arriendo de inmuebles alhajados. Pues bien, supóngase que un contribuyente, que habitualmente arrendaba inmuebles amoblados, para evitar el tributo, constituye dos sociedades unipersonales. A la primera, S1, le asigna los inmuebles y a la otra, S2, los muebles. A partir de entonces, cada vez que un cliente le solicita un inmueble amoblado, celebra dos contratos. El primero, con S1, de arriendo de inmueble (sin amoblar) y el segundo, con S2, de arriendo de muebles. Se evita así el impuesto en una clásica maniobra elusiva<sup>12</sup>. ¿Qué exige la legalidad tributaria a ese juez? ¿Debe aplicar la regla que deja exento de

---

<sup>12</sup> Que, por cierto, se presentó en Chile y prosperó en la Corte Suprema, precisamente, porque la ley no aplicaba tributación al arriendo de inmuebles sin amoblar y no era eso lo que había ocurrido. Corte Suprema (Chile), 28 de enero de 2003, Rol 4.038-2001.

tributo el arriendo de inmuebles no amoblados, aunque ello de lugar a un resultado subóptimo a la luz de su razón subyacente? Al fin y al cabo la operación material no ha variado en absoluto (se entrega un inmueble amoblado, el arrendatario paga una suma, la recibe el mismo contribuyente, aunque utilizando dos sociedades de su propiedad creadas al efecto). Efectivamente, en estricto rigor, se ha celebrado un arriendo de inmueble sin amoblar y un arriendo de muebles. ¿O debe entender que, en virtud de la razón subyacente y atendido que las operaciones dan cuenta de la manifestación de riqueza o consumo propios del arriendo amoblado, debe aplicarse la imposición?

Existen, desde luego, herramientas como el Fraude de Ley y las Normas Generales Antielusión que se ocupan de este tipo de casos. Pero tal constatación no resuelve la cuestión teórica subyacente porque, al fin y al cabo, tanto el Fraude de Ley como Las Normas Generales Antielusión son concretizaciones del problema teórico en análisis. La pregunta para el autor, entonces, es la siguiente: ¿supone o exige la legalidad, incluso en casos como estos, fidelidad a la regla de las normas jurídicas, de acuerdo, además, a la literalidad con que son formuladas?

### *3.2. El juez, la política y la necesaria ¿ilusión? de imparcialidad*

Pino sostiene que, aunque el juez tiene prohibido desarrollar una carrera política mientras ejerce su cargo (como participar en partidos políticos, ser candidato en sus directivas o postular a cargos de elección popular), no hay impedimento –e incluso es deseable– que exprese posiciones sobre temas públicos como el medioambiente o la igualdad de género. Además, afirma que, frente a las alternativas de mantener en secreto sus ideas o hacerlas públicas, no ve «razón por la que el juez deba abstenerse de manifestar en público, si lo considera oportuno, sus propias convicciones políticas, sociales, culturales», ya que, en definitiva. En sus palabras, «me parece preferible un juez que sea capaz de articular sus propias posiciones éticas, políticas, culturales, etc., respecto de un juez que no tenga ideas al respecto o que presente sus propias decisiones interpretativas como indiscutiblemente “objetivas”»<sup>13</sup>.

Desde luego, la incompatibilidad de la judicatura con una carrera política es contingente, como muestran los casos de Estados Unidos de América y, especialmente, de México y Bolivia. Pero aceptando que los sistemas de elección popular en la judicatura son inusuales, incluso inconvenientes, creo que en su propuesta Pino colapsa dos cuestiones (la conveniencia de que los jueces tengan opiniones políticas y que las manifiesten) y, junto con mostrar una falsa

---

<sup>13</sup> Pino (2024), p. 168.

oposición respecto a la segunda (que las oculten o las publiciten), se equivoca en su postura respecto a ella.

En relación con lo primero, una cosa es que los jueces puedan tener posturas en materias políticas, éticas y culturales, o que sea deseable que las desarrollen y sean capaces de articularlas. Otra, si las únicas opciones son mantenerlas en secreto o hacerlas públicas. La primera cuestión tiene diversos alcances que, ciertamente, ameritan un análisis detenido: ¿es indiferente qué creencias tiene un juez?, ¿existen creencias o ideologías que sean lícitas para la población general, pero incompatibles con la función judicial?<sup>14</sup>. Sin embargo, a continuación me quiero concentrar en la segunda.

Coincido con Pino, desde luego, en que las posturas valorativas y políticas del intérprete judicial (entendidas en su sentido más amplio) inevitablemente impactan en los resultados de su actividad. Independientemente de si es deseable o no que los jueces intenten (o deban intentar) actuar como meros aplicadores de la ley, tal aspiración, al menos de la forma en que suele ilustrarse con el modelo paradigmático del juez napoleónico, es, simplemente, una quimera. La actividad político-valorativa y la jurídica parecen tener, inevitablemente, fronteras imprecisas, porosas. Y si bien tal impacto puede presentarse en todos los casos y materias jurídicas, suele observarse con especial claridad cuando deben aplicarse cláusulas altamente indeterminadas y valóricas, particularmente si se relacionan con materias socialmente controversiales. En estos casos, el intérprete, en realidad, interpreta poco. Más bien, resuelve aplicando criterios valorativos que, desde luego, deberá justificar, pero que, finalmente, provienen de su propia ideología (¿de dónde más podrían provenir?).

Antes de precisar mi desacuerdo con Pino, ejemplificaré lo que vengo señalando con el ámbito tributario. Los tributos suelen ser objeto de controversia y existen marcadas y legítimas preferencias político-ideológicas frente a ellos. En un extremo, se encuentran aquellas personas, que podríamos rotular (sin ánimo evaluativo alguno) de «tendencialmente libertarias»: tienden a mirar a los impuestos como una sustracción indebida del esfuerzo ajeno, una forma de trabajo forzado, una herramienta basada en la envidia que destruye la riqueza, financia burocracias ineficientes, paga favores políticos y empobrece de forma generalizada a los países, entre otras cosas. En el otro extremo, se encuentran aquellas personas que podríamos denominar (nuevamente, sin ánimo evaluativo) «tendencialmente confiscatorias»: tienden a considerar que los tributos permiten evitar la acumulación de la riqueza, fortalecen la democracia, generan reconocimiento mutuo y solidaridad, aumentan la salud

---

<sup>14</sup> El tema se ha discutido por diversos autores. Ver, Malem (2017).

pública y reducen la delincuencia, entre otros méritos. Desde luego, la mayor parte de las personas nos posicionamos en un inestable equilibrio intermedio, pero difícilmente carecemos de criterios en la materia.

Pues bien, aunque suele creerse erróneamente que el Derecho tributario, por su carácter tecnificado, permite arribar a respuestas unívocas, lo cierto es que las preferencias valorativas de los jueces tributarios impactan también en sus respuestas. Un juez tendencialmente «libertario» resolverá de forma diversa a uno tendencialmente «confiscatorio» y esto se observa, con particular claridad, cuando se discute la aplicación de una norma que otorga amplia discreción al aplicador, como ocurre, paradigmáticamente, con aquellas que regulan la elusión. En efecto, en estos casos, debe decidirse si determinadas operaciones son subsumibles en presupuestos tan vagos y valorativos como los siguientes: «operaciones artificiosas o impropias»<sup>15</sup>, «ausencia de resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes distintos a los meramente tributarios»<sup>16</sup>, «utilización de formas jurídicas inadecuadas»<sup>17</sup>, «realización de actos o negocios artificiosos debido a que se ejecutan de una manera que no es razonable»<sup>18</sup>, «formas jurídicas manifiestamente inapropiadas»<sup>19</sup>, y «actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios»<sup>20</sup>. En todos estos casos, para bien o para mal, la postura político-valorativa del juez impactará de forma sustancial en su respuesta.

Ahora bien, ¿por qué podría resultar deseable que tales jueces se abstengan de hacer públicas sus preferencias ideológicas en materia tributaria? Cuando los contribuyentes y la Administración tributaria acuden a los tribunales con una controversia, esperan que sea resuelta por un juez o jueza imparcial. Si toman conocimiento de que el juez o jueza tiene, y publicita preferencias tendencialmente «confiscatorias» o «libertarias», podrían percibir que ello afectará el resultado del juicio, con independencia de su mérito. Habrá algunos casos «puramente técnicos» en los que la cuestión será irrelevante. Pero, en la mayoría de los casos, y ciertamente en los que se aplican normas vagas y valóricas como las que regulan la elusión, las preferencias valorativas tendrán un impacto considerable en la decisión.

---

<sup>15</sup> Artículo 13 de la Ley General Tributaria de España y Norma XVI del Código Tributario de Perú.

<sup>16</sup> Artículo 4 ter del Código tributario de Chile.

<sup>17</sup> Artículo 2 de la Ley 11.683 de Argentina, 1998. En el caso argentino, la NGA convive con normas que proporcionan amplia discrecionalidad en la interpretación de las normas tributarias (artículo 1° de la ley mencionada) y en la calificación de los hechos (artículo 2, primera parte, de la ley mencionada).

<sup>18</sup> Artículo 869 del Estatuto Tributario de Colombia.

<sup>19</sup> Artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica.

<sup>20</sup> Artículo 5 A del Código Fiscal de la Federación de México.

Pino no señala que los jueces deban o puedan evitar que sus posturas políticas impacten en sus decisiones. Solo afirma que, dado que ellas existen, no tiene sentido ocultarlas. Pero éste es el preciso punto donde, a mi juicio, se equivoca. Al limitar las opciones a los extremos de mantenerlas en secreto o hacerlas públicas (falsa oposición), omite los méritos de una postura intermedia basada en la prudencia. La jurisdicción no solo debe (intentar) ser imparcial. También debe parecerlo.

¿Significa esto que a los jueces se les debe prohibir participar en el debate público o expresar sus opiniones en materias políticas, o que ello debe hacerse en las materias que conocen? Probablemente no. Al fin y al cabo, suele entenderse que la libertad ideológica no termina en el fuero interno de la personas, sino que incluye la posibilidad de expresarlas. Sin embargo, sí creo que, en aquellas materias en las que los jueces son llamados a resolver y donde cuentan con amplios espacios de discrecionalidad, es deseable que su participación sea contenida, descriptiva, o derechamente inexistente. Que muestren, si se quiere, modestia retórica.

### 3.3. Crisis de la ley y la jurisprudencia como fuente del Derecho

Como se ha visto, Pino señala que si se entiende la interpretación creativa en sentido pragmático, ello significaría que la jurisprudencia es una fuente del Derecho. Agrega el autor que ello estaría, en virtud de la legalidad, «fuera de juego» porque «como hemos visto y es evidente, la legalidad necesita que los jueces adopten la ley como (¿exclusiva?) fuente del derecho»<sup>21</sup>. Sin perjuicio de los signos de interrogación junto al término «exclusiva», Pino enseguida agrega que, al menos en los ordenamientos del *civil law*, «la legalidad impide al intérprete considerar a los precedentes judiciales como fuente del derecho, es decir, como normas vinculantes para sus propias decisiones»<sup>22</sup>. Más adelante señala que si bien los intérpretes se convierten en coproductores del lenguaje jurídico, los jueces solo vinculan a las partes en controversia. Sin perjuicio de ello hace presente que las decisiones sobre el significado, cuando son percibidas como particularmente autorizadas «normalmente son capaces de proyectar efectos mucho más allá de los límites establecidos en el caso concreto...»<sup>23</sup>, al punto que pueden replicarse por otras autoridades de aplicación y difundirse en toda la cultura jurídica.

Lo cierto es que una mirada desapasionada a la forma en que opera el Derecho, aquí y ahora, al menos en Iberoamérica, permite constatar que (i) la ley formal no es la única fuente del Derecho (ni siquiera la principal, como

---

<sup>21</sup> Pino (2024), p. 69.

<sup>22</sup> Pino (2024), p. 69.

<sup>23</sup> Pino (2024), p. 77.

veremos), y (ii) que la jurisprudencia sí lo es. Lo anterior ocurre incluso en áreas del Derecho, como el tributario, donde la legalidad se encuentra institucionalmente reforzada. Esto sugiere que (iii) la exposición del Pino no es descriptiva, sino que da cuenta de la forma en que, a su juicio, el Derecho debiera funcionar, lo que lleva a preguntarse si tal aspiración es, no ya posible, sino deseable. Para mayor claridad, abordo los tres puntos por separado.

a) La crisis de la ley

Me permito iniciar el punto con un caso concreto. En Chile, hace algunos años, se comenzaron a realizar rifas de inmuebles: una persona organizaba la venta de tickets de lotería numerados (por ejemplo, 20.000 números a US\$5 cada uno), se sorteaba un número entre ellos y el ganador recibía, a título de donación, la propiedad del inmueble (de un valor inferior a US\$100.000 y generando, en consecuencia, una ganancia para quien organizaba el sorteo). La ley no regulaba la materia y, de hecho, su validez resultaba cuestionable debido a que, en Chile, por regla general, los juegos de azar se encuentran prohibidos. Se consultó al Servicio de Impuestos Internos (Administración tributaria chilena, en adelante, Servicio) sobre el tratamiento impositivo de la operación. En su respuesta, el organismo, junto con advertir que no le correspondía pronunciarse sobre la licitud de la operación, señaló que: (i) las ventas de los números no se encuentran afectas al Impuesto a las Ventas y Servicios, sin perjuicio de la eventual aplicación de dicho impuesto en una posterior enajenación del inmueble si es que el enajenante era un vendedor habitual, (ii) los ingresos por la venta de los tickets se encuentran afectos al impuesto a la renta, y (iii) el ganador, al ser donatario, debía pagar el impuesto a la herencia y donaciones teniendo como base el valor del inmueble<sup>24</sup>.

Pues bien, con independencia de si la respuesta es razonable o no, lo cierto es que, por su intermedio, el Servicio creó un régimen impositivo para una operación no prevista por la ley. Es más, y sin perjuicio de que, en principio, estas respuestas solo son obligatorias para los funcionarios de la propia Administración tributaria, en la práctica, por su intermedio, se reguló de forma general, y para todos los contribuyentes, la materia.

Resulta suficientemente claro que la situación descrita es contraria al principio de legalidad. Sin embargo, el verdadero alcance del problema se constata si se tienen presente cuatro elementos adicionales.

- (i) Primero, la situación descrita no es inusual, sino rutinaria. En Chile, gran parte del ordenamiento impositivo, en la práctica, se determina mediante las opiniones de la Administración tributaria en

---

<sup>24</sup> Oficio N° 1.436 de 29.4.2022, disponible en [www.sii.cl](http://www.sii.cl)

circulares (que interpretan de forma general determinadas materias) y oficios (donde tal interpretación se hace al dar respuesta a consultas de los contribuyentes).

(ii) Segundo, aunque los oficios y circulares del Servicio disciplinan gran parte del ordenamiento impositivo, no pueden impugnarse ante los tribunales porque, supuestamente, no obligan más que a los funcionarios de la administración.

(iii) Tercero, incluso asumiendo que un contribuyente decidiera presentar un reclamo ante los tribunales, no es extraño que los mismos tribunales, para resolver los casos, y ante la ausencia de normas legales que regulen la materia, recurran a las opiniones del Servicio, incluso citándolas como base de su decisión<sup>25</sup>.

(iv) Cuarto, incluso si, luego de todo lo anterior, los tribunales acogen el criterio de un hipotético y perseverante contribuyente que se encuentra en desacuerdo con el Servicio, el impacto práctico de tal resultado sería mínimo porque en todos los años transcurridos desde la respuesta a la consulta, la generalidad de los contribuyentes habrían utilizado la propuesta del Servicio y, en lo que respecta al futuro, en cualquier caso, el Servicio no se encuentra obligado a cambiar de postura fuera del caso en disputa

Desde luego, el Servicio señala que se limita a interpretar la ley frente a las consultas, y que sus respuestas solo son obligatorias para sus funcionarios. Pero, atendido el marco descrito, sostener que, no obstante ello, la ley parlamentaria es la exclusiva, incluso la principal fuente del ordenamiento, insisto, en un área donde la legalidad se considera de extraordinaria relevancia, supone, simplemente, una visión ingenua sobre la forma en que opera el Derecho impositivo.

Es más, aunque resulte sorprendente, lo cierto es que la anterior no es la única forma en que normas extralegales disciplinan el, supuestamente legalista, derecho tributario. Crecientemente, gran parte del ordenamiento tributario internacional se regula, en la práctica, por las opiniones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Se trata de normas que dicta este organismo internacional, sin intervención de los Parlamentos nacionales, donde se proponen guías o pautas que, en principio, no son obligatorias pero que, en la práctica, tienen alto impacto, incluso entre países

---

<sup>25</sup> Así, por ejemplo, en sentencia de 20.07.2021, RIT GR-12-00003-2021, el Tribunal Tributario y Aduanero de Los Lagos resuelve la controversia (sobre el castigo de deudas incobrables) señalando que, si bien el contribuyente intentó justificar el gasto en función de la norma legal que lo regulaba, no había cumplido «con los requisitos especiales indicados por las circulares 24 y 34 de 2008, y que dicen relación, en términos generales, con su forma y oportunidad de acreditación».

que no son miembros del organismo<sup>26</sup>. El estatus de estos instrumentos ha sido tradicionalmente difícil de precisar, aunque generalmente se les califica de una forma de *soft law*. El caso paradigmático de este tipo de recomendaciones son los comentarios de los Modelos de Convenios de Doble Imposición. Los comentarios se presentan a sí mismos como meras recomendaciones y la doctrina suele afirmar que no se trataría de derecho en sentido estricto, porque su observancia es voluntaria<sup>27</sup>. Sin embargo, lo que resulta central para la presente discusión no es si tales instrumentos son o no derecho válido bajo algún criterio particular, sino si, en la práctica, son aplicados por la Administración tributaria y por los tribunales, y si los contribuyentes prevén que ello ocurrirá<sup>28</sup>.

La razón es que, si así ocurre, se trata de derecho vigente no obstante que no se hayan satisfecho, respecto a ellos, los criterios de validez propios del Derecho internacional e interno<sup>29</sup>. En este sentido, y con independencia de que estos instrumentos se presenten a sí mismos como meras recomendaciones, ellos terminan constituyéndose en derecho vigente por los tribunales al aplicar legislación interna de los países<sup>30</sup>. Esto explica que autores como Girón, en Colombia, y Rodríguez Losada, en España, denuncien la conversión del *soft law* de la OCDE en *hard law* interno<sup>31</sup>.

En suma, y parafraseando a Laporta, la ley se retira y la Administración tributaria y los organismos internacionales avanzan al proscenio<sup>32</sup>.

¿Cómo es posible que un área del Derecho en que tradicionalmente se entiende que la legalidad se encuentra reforzada, estos instrumentos extralegales regulen gran parte del ordenamiento? Creo que conviene mirar la materia descriptivamente. Lo que sucede en los casos analizados es que existe un grupo creciente de normas dictadas por la Administración y organismos

---

<sup>26</sup> Rodríguez Losada (2012), pp. 19, 20.

<sup>27</sup> Pistone (2008), pp. 1.195, 1.196.

<sup>28</sup> En Chile, por ejemplo, el Servicio ha señalado que los comentarios reflejan el consenso internacional sobre cada una de las materias y servirían como base de interpretación en conformidad a lo dispuesto en el artículo 31 de la Convención de Viena. Ver oficio N°2.176, 2009 y Circular 59, 2009. Más recientemente, en Circular 13, 2022, ha ido más lejos, afirmando que las instrucciones contenidas en la circular se basan en los criterios entregados por la OCDE en su Comentario al artículo 25 del modelo.

<sup>29</sup> No resulta necesario, para la presente indagación, analizar la diversas teorías y fórmulas (dualismo, monismo, monismo moderado) que explican la incorporación de los tratados internacionales al Derecho interno de los países suscriptores de los CDI.

<sup>30</sup> Checa señala que este tipo de recomendaciones, por vía indirecta, se convierten en legislación interna, lo que critica por su falta de legitimidad democrática y uso de criterios económicos. Ver Checa, (2019), p. 92.

<sup>31</sup> Girón (2018); Rodríguez Losada (2012), p. 22.

<sup>32</sup> Laporta describe de forma análoga el avance de los jueces frente a la ley parlamentaria. Laporta (2009), p. 65.

internacionales que: (i) la Administración tributaria utiliza al tomar sus decisiones, (ii) los tribunales aplican al resolver las controversias, y (iii) los particulares consideran al tomar sus decisiones.

Se trata, en suma, de normas que constituyen derecho vigente, y ello ocurre no obstante que tales normas no parecen cumplir con los criterios aceptados de validez/pertenencia que imperan en el ordenamiento impositivo, debido a que, sin ser leyes formales, terminan regulando los tributos, cuestión entregada exclusivamente al legislador en virtud del principio de legalidad. No hay nada sorprendente en esta divergencia. La vigencia, a diferencia de la pertenencia, da cuenta de un hecho<sup>33</sup>.

Si, como juristas, aspiramos a ser útiles, no podemos limitarnos a dar cuenta de la forma en que los fenómenos jurídicos deberían ocurrir. Debemos mostrarlos tal como ocurren, denunciar sus contradicciones y ofrecer respuestas y soluciones para mejorar su práctica. Aunque mi área de experiencia es el Derecho tributario, sospecho que la situación se replica en otras áreas del Derecho. Es decir, aunque la crisis de la ley parlamentaria suele destacarse por los tributaristas<sup>34</sup>, no creo que sea un fenómeno exclusivo de esta área del Derecho.

Ahora bien, Pino podría argumentar que, precisamente, lo que él hace es describir qué es lo que exige la legalidad para, de esta forma, demostrar que fenómenos deslegalización como el descrito son indeseables o violan el Estado de Derecho. Esto, sin embargo, implica ignorar que estos fenómenos no son casuales, sino que responden a razones específicas y objetivos concretos. Y que tales razones y objetivos pueden ser importantes para el Derecho. Volveré sobre este punto (*infra*, 3.3.c.)

## b) La jurisprudencia como fuente del Derecho

Existe una evidente tensión entre la afirmación de Pino de que la legalidad impide al intérprete considerar a los precedentes judiciales como fuente del derecho, con la de que las decisiones judiciales sobre el significado son capaces de proyectarse mucho más allá del caso concreto. No es extraño, en efecto, que ello ocurra porque, al contrario de lo que señala el autor, lo cierto es que una mirada desapasionada a la forma en que operan nuestros

---

<sup>33</sup> Bulygin (2021 [1987]), p. 527.

<sup>34</sup> En Chile, Massone se refiere a la «declinación de legalidad», Massone (2013), p. 118. En España, Checa habla de la «insostenible levedad e ingravidez del principio de reserva de ley», Checa (2019), p.25. En Argentina, Spisso menciona la declinación del Poder Legislativo y el avance del poder administrador «ante la pasiva resignación del Congreso», Spisso, 2019, p. 332. En Venezuela, Ruan Santos apunta al desbordamiento de la separación de poderes y a una tendencia al «desacato» del texto de la ley en materia impositiva, Ruan Santos (2005), p.405.

ordenamientos jurídicos del *civil law* permite constatar que, en ellos, la jurisprudencia sí es una fuente del Derecho.

Los casos en que, en diversas materias, luego de observarse decisiones dispersas, y a partir de un pronunciamiento, las respuestas se uniforman, son tan numerosos y habituales que no ameritan ejemplos particulares. Por otra parte, el hecho de que los tribunales muestren una persistente, incluso creciente, tendencia a justificar sus decisiones a partir de lo que se sostiene en otras sentencias (propias, de otros tribunales de la misma jerarquía y superiores), parece indicar que tales sentencias tienen relevancia jurídica en la decisión presente.

Como observa Núñez Vaquero, la constitucionalización de nuestros ordenamientos jurídicos, y la consiguiente percepción de que pueden llegar a ser una fuente inagotable de indeterminación normativa, han llevado a una revalorización de la jurisprudencia vinculante<sup>35</sup>. No interesa discutir acá si es deseable o positiva esta constitucionalización (sabemos que, para Pino, la legalidad supone interpretar los textos como reglas, no como principios). Lo que interesa destacar es que la idea de que los jueces cuentan con competencia para no aplicar normas de rango legal en favor de principios y valores, tanto nacionales como internacionales ha llevado, de forma creciente, a considerar el sistema de precedentes como una herramienta dirigida a aumentar la seguridad jurídica.

La valorización e interés por la jurisprudencia vinculante no se relaciona solamente con cambios graduales y una evolución más o menos perceptible de las prácticas y de la cultura jurídicas. Diversos países del *civil law* han regulado explícitamente su valor en ciertos casos y materias. Así ha ocurrido en Perú con el Tribunal Constitucional, en Brasil con las súmulas vinculantes, y en México con la Corte Suprema<sup>36</sup>. Sin embargo, conviene insistir en que no solo se trata de aquellos casos explícitamente regulados. En todo el ordenamiento iberoamericano, la práctica de citar sentencias jurídicas y seguirlas es creciente. Por lo tanto, sostener que, pese a todo lo anterior, la legalidad impide al intérprete considerar a los precedentes como fuente del Derecho, implica ofrecer una visión parcial e inexacta de la realidad jurídica.

Las teorías del derecho normativistas son compatibles con la idea napoleónica de que la totalidad del Derecho –completo y coherente– puede encontrarse en los códigos, y en donde el poder judicial es un poder nulo. Sin embargo, dichas teorías encuentran dificultades para dar cuenta de la evidente, y creciente relevancia de las sentencias judiciales en la decisión de los

---

<sup>35</sup> Núñez Vaquero (2022), p. 22.

<sup>36</sup> Núñez Vaquero (2022), p. 23.

tribunales. Es más, parecen dejar sin explicación el rol de los tribunales de Casación, llamados a establecer qué interpretación, de entre las habitualmente numerosas posibles, es la que debe considerarse válida en el ordenamiento jurídico respectivo. En definitiva, una sumaria observación de la realidad de nuestros ordenamientos permite constatar que las sentencias no tienen solo un valor meramente persuasivo.

Por supuesto discutir de qué forma y en qué medida la jurisprudencia es una fuente del Derecho exigiría analizar qué entendemos por «precedente», «fuente del Derecho», y «vinculatoriedad» (de seguimiento) o «relevancia para la decisión del caso». Requeriría, además, discutir de qué forma la consideración de la jurisprudencia como fuente del Derecho (de la forma en que ello se haya entendido) se relaciona, entra en tensión o impide la separación de poderes, la independencia interna de los tribunales y la legalidad. No es posible discutir acá tales cuestiones que, ciertamente, otros autores han abordado en la creciente literatura sobre la materia. Lo que sí interesa destacar es que la afirmación de que la legalidad impide considerar a la jurisprudencia como fuente del Derecho, atendida su extraordinaria relevancia teórica y práctica, constituye un ideal (en caso de existir razones para considerarlo de tal forma) inviable.

### c) Teorías e ideologías

Conforme a lo que he expuesto, no es cierto que la ley sea la única fuente del Derecho, ni lo que la jurisprudencia no opere como tal. Dichas afirmaciones, simplemente, no se corresponden con la realidad. Tampoco parece posible sostener ambas afirmaciones como tesis conceptuales porque nada impide, en principio, que la jurisprudencia sea fuente del Derecho. Que deba o no serlo es una discusión ideológica.

En consecuencia, podemos entender las afirmaciones del autor como propuestas normativas, es decir, como una postura ideológica. Lo que el Pino nos diría, entonces, es que sería deseable, a la luz del principio de legalidad, que la ley sea la única fuente del del Derecho y que la jurisprudencia no opere como tal. Sin embargo, considero que ambas posturas son equivocadas.

En relación con la ley, la razón por la que, por ejemplo, en el Derecho tributario, el Servicio se pronuncia profusamente, y en las más diversas materias, y la OCDE realiza sus recomendaciones (que se aplican generalizadamente) es porque buscan que el sistema impositivo, con toda su extrema complejidad y permanentes innovaciones, funcione de forma eficiente o, al menos, sensata. Es más, gran parte de estos pronunciamientos administrativos y recomendaciones, buscan evitar el abuso de los sistemas

impositivos mediante las ingeniosas e innumerables maniobras elusivas que los contribuyentes y sus asesores diseñan. Ciertamente, los asesores tributarios y sus clientes estarían de acuerdo con la idea de que tales organismos no deberían, o no pueden, pronunciarse de la forma en que lo hacen. Suelen sostener, además, que el hecho de que en la práctica tales pronunciamientos operen como derecho vigente viola el principio de legalidad. Sin embargo, si se siguieran sus propuestas, el resultado sería un sistema impositivo rígido e incapaz de afrontar los desafíos centrales del ámbito tributario y, en particular, el problema de la elusión.

En relación con la jurisprudencia, su funcionamiento como fuente del Derecho es necesario para generar certeza y predictibilidad, precisamente, porque la ley parlamentaria, por las razones que se han descrito, ya no es capaz de hacerlo por sí sola. Los jueces dictan sentencias considerando sus propias decisiones previas, las de sus pares y las de sus superiores porque aspiran a que los sistemas jurídicos sean coherentes y predecibles. Coincido con Pino en que la legalidad tiene valor instrumental y que, en el marco de una sociedad liberal, se relaciona (entre otros fines) con la certeza, la minimización del riesgo de que los poderes públicos actúen arbitrariamente, y la protección de la libertad, la autonomía y la igualdad de los ciudadanos. Sin embargo, sucede que la jurisprudencia permite –o al menos pretende materializar– todos esos valores vinculados con la legalidad, en la medida en que las sociedades complejas y cambiantes actuales lo permiten.

#### *3.4. Sobre escepticismos y literalidad*

Pino sostiene que la legalidad requiere que el intérprete «se mueva siempre dentro de las coordenadas proporcionadas por el texto de la ley»<sup>37</sup>. De ello se desprendería, a su juicio, que una interpretación al servicio de la legalidad requiere entender que las normas que se extraen de los textos son reglas, no principios, y que, para identificarlas, se debe recurrir «a la interpretación literal, a la interpretación restrictiva y al argumento a contrario»<sup>38</sup>. Además, a juicio del autor, la legalidad requiere que el intérprete sea fiel al significado lingüísticamente obvio de las disposiciones, esto es, a lo que el «enunciado parecería significar inmediatamente para un hablante competente de la lengua en la que está formulado», a la luz de las convenciones sintácticas y semánticas de los hablantes de referencia<sup>39</sup>. La legalidad supondría, también, que tales significados se alcancen en base a procedimientos interpretativos intersubjetivamente compartidos y estables en el

---

<sup>37</sup> Pino (2024), p. 56.

<sup>38</sup> Pino (2024), p. 57.

<sup>39</sup> Pino (2024), pp. 57, 58.

tiempo<sup>40</sup>. En fin, se requeriría que, al menos tendencialmente, las normas resultantes no se apliquen fuera de los casos en que están previstos, y, a la inversa, que tampoco dejen de aplicarse por medio de excepciones no previstas en ellas<sup>41</sup>.

Es indudable que la propuesta del autor de que adoptar un determinado concepto de legalidad supone adoptar un determinado modelo interpretativo (donde los textos deben entenderse, a partir de una interpretación literal, como reglas rígidas y no derrotables) demanda amplias discusiones en diversos niveles y aspectos. Sin embargo, me detendré en dos elementos puntuales que, espero, permitan ulteriormente un mayor debate con el autor: (i) su descripción de lo que sostienen las teorías escéptico-moderadas de la interpretación y (ii) su propuesta de que la identificación de las reglas (rígidas y no derrotables) debe hacerse sobre la base de la literalidad de los textos.

#### a) Teorías, descripciones e ideologías

Giorgio Pino se muestra crítico respecto de las teorías escépticas de la interpretación jurídica. Las acusa de convertir la legalidad en «un ideal irrealizable e ilusorio, ya que sostendrían que el proceso interpretativo es completamente libre respecto a las “leyes” interpretadas»<sup>42</sup>. A su juicio, si el escepticismo tuviera razón, sería inútil aspirar a leyes que cumplan con los requisitos del *rule of law* (claridad, abstracción, etc.) porque ninguna de estas cualidades impondría limitaciones a la libertad interpretativa<sup>43</sup>. De acuerdo con dichas teorías, a su juicio, «la interpretación puede hacer que el texto diga cualquier cosa<sup>44</sup>».

La adopción de una teoría cognitivista o de una teoría escéptica de la interpretación, en cualquiera de sus variantes, supone adoptar compromisos cuya discusión excede las posibilidades del presente análisis. Lo que acá se quiere resaltar es que la descripción que Pino hace de las teorías escépticas las muestra de forma implausible.

El autor sostiene que rechaza cualquier forma de escepticismo porque, en ciertas condiciones que no son inusuales (casos «claros» o «fáciles»), es posible determinar si una interpretación-resultado es equivocada o correcta<sup>45</sup>. Sin embargo, cuando se observa la forma en que describe la interpretación, el

---

<sup>40</sup> Pino (2024), p. 58.

<sup>41</sup> Pino (2024), p. 57.

<sup>42</sup> Pino (2024), p. 12.

<sup>43</sup> Pino (2024), p. 12.

<sup>44</sup> Pino (2024), p. 53.

<sup>45</sup> Pino (2024), p. 12.

panorama que presenta parece cercano a un escepticismo moderado. En efecto, el autor señala que la interpretación judicial es inevitable<sup>46</sup> porque «para establecer cualquier cosa que la ley prescriba corresponde interpretar sus disposiciones»<sup>47</sup>. Es más, afirma que, frente a cualquier texto «hay siempre un margen de maniobra interpretativa»<sup>48</sup>. La interpretación, «en cualquier caso... es el resultado de una decisión política: incluso un hipotético juez que intentara replicar el modelo de “boca de la ley”, si eso fuera posible, lo haría sobre la base de una ideología jurídica»<sup>49</sup>.

Por otra parte, cuando critica las posturas que identifica con el escepticismo, parece referirse a variedades extremas de dicha teoría. El autor sostiene que no se puede hacer que un texto diga cualquier cosa y que el trabajo del intérprete, a menudo, se ve constreñido por el texto<sup>50</sup>. Afirma que los escépticos sostendrían que, antes de la interpretación, el texto no tiene ningún significado<sup>51</sup>. Lo cierto es que, para un escéptico moderado, no solo es evidente que los textos legales son relevantes y existen criterios que guían la interpretación, sino que tales criterios, racionalmente identificables, pueden y suelen identificar y, desde luego, descartar ciertos significados dentro del marco de significados aceptables en una determinada cultura jurídica.

Muy pocos juristas –y, ciertamente, tampoco los escéptico-moderados– parecen dispuestos a aceptar que la interpretación puede llevar a que los textos jurídicos adquieran cualquier significado. Es evidente, además, que el Derecho recoge una aspiración de racionalidad y universalidad. Y si bien es necesario reconocer que la interpretación se desarrolla en un contexto imperfecto y conflictivo, estratégico y no cooperativo, tal como certeramente lo describe Celano con su noción de «lucha por el texto»<sup>52</sup>; nada de ello justifica la descripción implausible que ofrece Pino del escepticismo. Los escéptico-moderados no son normativistas, no proponen a los intérpretes que, a partir de un texto, pueden o deben decir cualquier cosa. Lo que hacen es describir lo que, de hecho, ocurre en el Derecho: se identifican múltiples significados, en ocasiones, incluso, se crean algunos que exceden los textos y, en cualquier caso, se elige el significado que se utiliza.

No cabe aquí discutir qué teoría de la interpretación refleja de mejor forma las prácticas jurídicas. Lo que se busca resaltar es que la representación

---

<sup>46</sup> Pino (2024), p. 51.

<sup>47</sup> Pino (2024), p. 52.

<sup>48</sup> Pino (2024), p. 53.

<sup>49</sup> Pino (2024), p. 162.

<sup>50</sup> Pino (2024), p. 53.

<sup>51</sup> Pino (2024), p. 53.

<sup>52</sup> Celano (2020), pp. 40 y ss.

implausible que hace Pino de las propuestas escéptico-moderadas tiende a encubrir que su afirmación de que la legalidad exige una interpretación tendencialmente literal no es en absoluto teórica, sino normativa. Un escéptico-moderado puede describir, sin dificultad alguna lo que Pino prescribe con el principio de legalidad. Señalará, sencillamente, que se trata de un criterio de preferencia: una regla metodológica que prescribe qué interpretación (de entre las posibles) debe utilizarse.

En suma, (i) adoptar una u otra teoría de la interpretación y (ii) sostener que la legalidad supone una particular regla metodológica de interpretación tendencialmente literal, operan en dimensiones distintas y requieren justificaciones diversas. Lo primero da cuenta de una toma de posición teórica, que debe evaluarse en función de su poder explicativo. Lo segundo implica una postura ideológica, que debe evaluarse en base de las razones que justifiquen su conveniencia. Creo que la forma en que Pino describe la interpretación no parece necesariamente incompatible con algunas formas moderadas de escepticismo-interpretativo. Más importante aún, creo que el autor no entrega razones que justifiquen su propuesta normativa o ideológica a favor del literalismo.

#### b) Legalidad y literalidad

Como se ha visto, Pino sostiene que la interpretación al servicio de la legalidad no solo requiere que, a partir de las disposiciones legales, se identifiquen reglas (no principios) rígidas (no derrotables, ni aplicables por analogía). Requiere, además, que tales reglas se determinen a partir del significado literal de las disposiciones.

La idea de que las reglas se corresponden con el significado literal de las disposiciones no es, desde luego, sorprendente. Schauer, bajo su propuesta de autonomía semántica, también parece entender que las reglas se identifican a partir de la interpretación literal-convencional de los textos jurídicos<sup>53</sup>. Es más, creo que existen razones para sostener que las palabras, de hecho, tienen un

---

<sup>53</sup> Schauer (2004[1991]), pp. 113-122. El autor señala que no sería posible identificar las reglas si las palabras en que están formuladas no tuvieran un significado con independencia del uso que se hace de ellas en un caso particular. En consecuencia, sostiene que, tanto el lenguaje como el significado, son parcialmente a-contextuales. Con esto quiere decir que las palabras portan significado con independencia de los particulares objetivos que hayan tenido los hablantes al usarlas en un caso determinado. Este significado lo denomina significado literal o llano. Sin embargo, el significado literal a que el autor apunta no es totalmente a-contextual, pues dependería de los presupuestos culturales y lingüísticos compartidos por los hablantes. Lo que excluye, en cambio, es que el significado de los enunciados normativos dependa en su totalidad de los elementos contextuales particulares de su uso o las intenciones de su emisor (o las de sus receptores, ciudadanos y judicatura). Así entendido, podemos entender que su propuesta es que el significado de las reglas equivale al significado literal-convencional de las palabras con que se formula.

significado literal-convencional y rechazo, en consecuencia, el escepticismo semántico.

Sin embargo, incluso si se acepta que la legalidad requiere alcanzar reglas rígidas y que, de hecho, se puede desprender de ellas un significado literal-convencional, de ello no se sigue que su identificación deba hacerse mediante una interpretación literal. Las razones de ellos son variadas. Desde luego, la metodología literalista no está exenta de dificultades. Se ha destacado, acertadamente, que por «significado literal» pueden entenderse numerosos acepciones no necesariamente coextensivas<sup>54</sup>, por lo que, muchas veces, el literalismo opera como una ideología en el sentido de ocultar, bajo la apariencia de indagaciones empíricas del «verdadero significado» (literal), preferencias valorativas.

Es cierto: recurrir al significado literal-convencional de las disposiciones jurídicas como criterio central de interpretación ofrece algunas ventajas frente a otras herramientas interpretativas. En consecuencia, si todo lo que importase en el Derecho fuera maximizar la coordinación social y simplificar la toma de decisiones, efectivamente, resultaría sensato recurrir a ella. Pero sucede que – incluso aceptando, por hipótesis, que la legalidad requiere reglas rígidas y una determinada forma de identificarlas– la coordinación y el ahorro de recursos en la toma de decisiones no es todo lo que importa.

Existen sólidas razones para entender que las reglas (rígidas) deberían, en realidad, identificarse mirando a la intención legislativa. En efecto: (i) la legalidad requiere fidelidad a lo que una autoridad ha señalado porque dicha autoridad tiene legitimidad para ello, (ii) porque dicha autoridad cuenta con experticia para resolver la materia, (iii) es en el marco de los parlamentos, donde se concilian los intereses sociales, (iv) el lenguaje es un medio de comunicación y la comunicación se produce cuando la intención del emisor es captada por el receptor y, (v) si las reglas tienen un propósito, los métodos que miran a la intención parecen pertinentes en su identificación. Si esto es cierto, no parece que la literalidad del texto tenga alguna preferencia sobre el significado derivado de la intención legislativa<sup>55</sup>. En este punto, Pino podría argumentar que existe un gran margen de maniobra para atribuir intenciones al legislador. Pues bien, lo cierto es que también la hay para discutir cuál es el significado literal.

---

<sup>54</sup> Chiassoni, por ejemplo, describe cinco directivas de interpretación literal. Chiassoni (2011), pp. 90-92.

<sup>55</sup> Una discusión sobre la identificación de las reglas de acuerdo con la intención del legislador en contraste con el significado literal convencional de las disposiciones, en Alexander y Sherwin (2001), pp. 96-112.

El principio de legalidad no tiene por qué relacionarse exclusivamente con las reglas, como sugiere Pino, sino que lo hace también con lo que esas reglas buscan. Lo que está regulado es el para qué, el estado de cosas deseado, y para ello se nos proporcionan medios para alcanzar esos fines. Si reducimos el Derecho a las reglas, a los medios; la legalidad nos obligaría a lo inútil, lo errado, lo absurdo o lo ineficiente. El principio de legalidad no es –solo– una aspiración de certeza. También lo es de efectividad: que se alcance el estado de cosas deseado. Cuando el legislador utiliza palabras, pueden ser erradas, vagas o, como sucede en materia tributaria, aprovechadas abusivamente. Un caso típico de esto es la elusión tributaria: en el ejemplo del arriendo de inmuebles amoblados que veíamos más arriba, los contribuyentes se aprovechaban de las palabras legislativas para rebajar su carga impositiva.

Lo señalado no supone, necesariamente, que acá se proponga adherir a alguna forma de intencionalismo interpretativo. Dicha propuesta, ciertamente, presenta también graves dificultades<sup>56</sup>. Lo dicho solo apunta a subrayar que la afirmación de Pino de que la legalidad requiere la identificación de reglas rígidas no supone, necesariamente, que su identificación deba hacerse por medio de argumentos literalistas y que, entenderlo así, supone dificultades importantes.

#### **4. A modo de conclusión**

Un concepto al que Giorgio Pino vuelve reiteradamente en su libro es el de «paradoja»: la interpretación a un tiempo custodia y se sujeta a la legalidad, la legalidad supone un sometimiento a la ley pero de la forma en que es entendida por los jueces, los jueces no deben hacer política pero no pueden dejar de hacerla.

En mis observaciones críticas he intentado mostrar algunas paradojas de las propuestas del autor. En particular, que mientras sus valiosas propuestas aspiran a mostrar que la legalidad opera (debe operar) como una herramienta central en el logro de que los ordenamientos jurídicos cumplan con sus objetivos, en ocasiones los resultados prácticos de dichas propuestas llevan, precisamente, a resultados contrarios a ello.

---

<sup>56</sup> Un discusión crítica del intencionalismo interpretativo, en particular en las propuestas de Marmor y Raz, en Lifante Vidal (2018), pp. 133-172.

## 5. Bibliografía

Alexander, Larry y Sherwin, Emily, 2001: *The rule of rules*, Durham, Duke University Press.

Bulygin, Eugenio, 2021 [1987]: “Validez y positivismo”, en Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin, en *Análisis lógico y derecho*, Madrid, Trotta, pp. 517-536.

Celano, Bruno, 2020: *Razonamiento jurídico e interpretación del derecho*, (trad. C. Moreno, M.C. Redondo, y L. Criado), Lima, Zela.

Checa, Clemente, 2019: *Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria*, Cizur Menor, Thomson Reuters.

Chiassoni, Pierluigi, 2011: *Técnicas de interpretación jurídica: breviario para juristas*, (trad. P., Luque y M. Narváez), Madrid, Marcial Pons.

García Yzaguirre, Victor, 2022: *Excepciones implícitas e interpretación. Una reconstrucción analítica*, Lima, Palestra.

Girón, Paula Andrea, 2018: “La conversión del soft law de la OCDE en hard law en Colombia, especial referencia a los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por Colombia con Francia y Reino Unido”, *Revista de Derecho Fiscal*, núm. 12, pp. 69-120.

Laporta, Francisco, 2009: “Certeza y predecibilidad de las relaciones jurídicas”. en Francisco J. Laporta, Juan Ruiz Manero, y Miguel Ángel Rodilla: *Certeza y predecibilidad de las relaciones jurídicas*, Madrid, Fundación Coloquio Jurídico, pp. 55-93.

Lifante Vidal, Isabel, 2018: *Argumentación e interpretación jurídica: escepticismo, intencionalismo y constructivismo*, Valencia, Tirant lo Blanch.

Massone, Pedro, 2013: *Principios de Derecho Tributario. Aspectos Generales*, (3° edición actualizada y ampliada), Santiago, Legal Publishing Chile.

Malem, Jorge, 2017: *Los jueces: ideología, política y vida privada*, México, Tirant Lo Blanch.

Núñez Vaquero, Álvaro, 2022: *Precedentes: una aproximación analítica*, Madrid, Marcial Pons.

Pistone, Pasquale, 2008: “Tratados fiscales internacionales y soft law”, en Cesar García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (coordinadores), *El Tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Buenos Aires, Marcial Pons, pp. 1195-1206.

Rodríguez Losada, Soraya, 2012: *La interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por España*, Cizur Menor, Aranzadi.

Ruan Santos, Gabriel, 2005: "¿Se encuentra en crisis el principio de legalidad?", en Pasquale Pistone y Heleno Taveira (coordinadores), *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Buenos Aires, Abaco de Rodolfo Depalma, pp. 389-405.

Schauer, Frederick, 2004 [1991]: *Las reglas en juego. Un examen filosófico de la toma de decisiones basada en reglas en el derecho y en la vida cotidiana*, (trad. T. Schleider), Buenos Aires, Marcial Pons.

Spisso, Rodolfo, 2019: *Derecho Constitucional Tributario*, Madrid, Marcial Pons.