

LAS GARANTIAS DEL CONTRIBUYENTE FRENTE AL ESTADO

I.— CONCEPTOS PREVIOS.

1.— Aspectos Generales.

por HUGO ARANEDA D.

a) A más Fines, más Medios.

El ordenamiento social, con todos los beneficios que representa, supone gastos inevitables. Podemos sostener que ningún fin perseguido por el Estado escapa a esta premisa básica. Ni la protección de las artes o del culto oficial, cuando existe religión del Estado, están al margen de la referida exigencia.

Sin embargo, es difícil reconocer en el abultado volumen de gastos del Estado moderno, los gastos restringidos del Estado antiguo. Pero son también en extremo diferentes los fines que ambos persiguen.

Para el Estado antiguo era suficiente el orden interno y la defensa del territorio, mientras para el Estado moderno resulta esencial propender al desarrollo económico, en busca de un mayor nivel de vida para sus habitantes, y al progreso social, asegurando una más justa distribución de la riqueza y del ingreso.

Esto obliga a organizar una amplia estructura de servicios y empresas, de las más variadas formas y finalidades. Junto a los servicios tradicionales de policía, justicia y fuerzas

armadas, aparecen nuevos servicios de contenido social como salud, previsión, educación, control de precios, abastecimiento de bienes esenciales, etc. Y al lado del clásico servicio público, surge la empresa estatal, tanto pública como semipública, destinada a complementar la iniciativa privada, en rubros de transcendencia para el desarrollo económico nacional.

Todo esto reporta más beneficios, pero también supone más gastos. Estos mayores gastos deben provenir en su casi totalidad del sistema tributario. La carga del contribuyente es mayor, pero también es mayor el provecho que obtiene de la organización social en que vive.

b) El Sistema Tributario: Instrumento de Política Fiscal.

Todo sería sencillo, si sólo se tratara de obtener ingresos para las arcas fiscales. Sin embargo, el sistema tributario, además de una fuente de recursos, es un instrumento de política fiscal, es decir, un medio para alcanzar determinados fines económicos y sociales.

Esta nueva exigencia complica el problema. Entre los fines económicos se inscriben principalmente la necesidad de lograr un desarrollo equilibrado de la economía nacional. Entre las finalidades sociales, además de la justa distribución de la carga tributaria, figura la redistribución de la riqueza y el ingreso.

Estas nuevas finalidades del sistema tributario le imponen la necesidad de discriminar sobre las materias imponibles y el monto de los impuestos, y exigen recurrir cada vez en mayor grado a la progresión impositiva. Sólo en esta forma puede proteger las actividades o regiones, en que busca un mayor progreso, y obtener la redistribución necesaria, haciendo pagar a los sectores de alta renta o riqueza la mayor parte de los beneficios que otorga a los sectores de escasos recursos.

2.— Problemas Básicos.

De los aspectos generales bosquejados en el número precedente, podemos deducir los siguientes problemas básicos:

- a) Una pesada carga tributaria que afecta a la colectividad entera.
- b) Un extremado control para contener la evasión tributaria.
- c) Un sistema tributario extremadamente complejo, con impuestos discriminatorios, exenciones impositivas y tasas progresivas.
- d) Una gran inestabilidad en los sistemas tributarios, determinada por las orientaciones sociales y económicas de los grupos que asumen el poder.

Los problemas enunciados tienen grave repercusión en la situación del contribuyente, y exigen garantías adecuadas.

En una visión de síntesis, el sujeto pasivo de la obligación tributaria, debe pagar subidas sumas por concepto de impuestos; se encuentra sometido a un rígido control, representado principalmente por presunciones, obligaciones accesorias y hasta sanciones penales; como si esto fuera poco, por grande que sea su versación jurídica, es humanamente imposible que conozca y entienda el complejo sistema tributario que lo afecta; y finalmente, la extrema inestabilidad de las normas tributarias lo colocan sobre un terreno movedizo, en que nunca sabe a ciencia cierta cuál es la disposición que rige en el instante que debe cumplir su obligación.

Ante una situación tan difícil, las garantías se hacen esenciales, y adquieren una importancia trascendental. El contribuyente tiene derecho a exigir una actitud racional y justa por parte del Estado, y el Estado en su propio interés debe conceder estas garantías que, al simplificar y hacer más efectivo el sistema tributario, redundan en su propio beneficio.

3.— Garantías Fundamentales.

De los cuatro problemas básicos enunciados en el número que antecede, derivan las garantías fundamentales del contribuyente, las que pueden ser agrupadas conforme al mismo planteamiento de los problemas:

- a) Garantías ante la carga tributaria.

- b) Garantías ante el control.
- c) Garantías ante la complejidad del sistema tributario.
- d) Garantías ante la inestabilidad del sistema tributario.

Con respecto a las garantías ante la carga tributaria, nos parece fundamental un criterio de justicia en su distribución; normas destinadas a regular la múltiple imposición; y la vigencia del principio de la legalidad del impuesto, como medio de evitar arbitrariedades.

En relación con las garantías ante el control, éstas deben otorgar al contribuyente protección adecuada, para prevenir los excesos o injusticias que pudieran derivar de los medios de fiscalización especialmente usados: presunciones, obligaciones accesorias y sanciones.

En la referente a las garantías frente a la complejidad del sistema tributario, creemos que el único procedimiento es su ordenación racional y su amplia difusión. En síntesis, un mínimo de lógica para poder comprender de qué se trata, y una amplia publicidad para facilitar su conocimiento.

Por último, en cuanto a la inestabilidad del sistema tributario, estimamos que las garantías mínimas consisten en introducir modificaciones sin alterar las bases de la estructura tributaria; asegurar un plazo de adaptación adecuado según la importancia de las modificaciones introducidas; y limitar la retroactividad de las leyes modificatorias.

Estos breves conceptos, nos permiten ofrecer el siguiente esquema que

servirá de base a las ideas que prosiguen:

I.— **Garantías ante la Carga Tributaria.**

- 1.— Justa Distribución.
- 2.— Regulación de la Múltiple Imposición.
- 3.— Legalidad del Impuesto.
- 4.— Procedimientos de Reclamación y Devolución Expeditos.

II.— **Garantías ante el Control.**

- 1.— Defensa ante las Presunciones.
- 2.— Restricción de las Obligaciones Accesorias.
- 3.— Protección ante las Sanciones Penales.

III.— **Garantías ante la Complejidad del Sistema Tributario.**

- 1.— Un Sistema Tributario Racional.
- 2.— Amplia Publicidad de las Leyes Tributarias.

IV.— **Garantías ante la Inestabilidad del Sistema Tributario.**

- 1.— Factores de Flexibilidad.
- 2.— Período de Adaptación.
- 3.— Limitaciones de la Retroactividad.

En el orden de este esquema, desarrollaremos brevemente el tema "Garantías del Contribuyente frente al Estado", que constituye el propósito y el contenido de este breve trabajo.

II.— **GARANTIAS ANTE LA CARGA TRIBUTARIA.**

1.— **Justa Distribución.**

Una distribución justa de la carga tributaria supone la adopción previa

de un criterio al respecto. Hasta el presente, dos han sido las concepciones básicas en esta materia: La igualdad proporcional a la riqueza y el ingreso, o la igualdad ante el sacrificio que el tributo representa.

El sistema de igual aporte en igualdad de riqueza o ingreso, conocido con el sistema proporcional, representó un gran paso sobre los privilegios anteriores a la Revolución Francesa, pero su igualdad simplemente matemática no significó un verdadero criterio de justicia.

El sistema basado en la igualdad del sacrificio, opuso a la igualdad matemática del sistema proporcional, una concepción psicológica, derivada del concepto de utilidad marginal.

Se basó en el decrecimiento de la utilidad de un bien a medida que aumenta su cantidad, y razonando en sentido opuesto, estimó que era distinto el sacrificio de un aporte a las arcas fiscales, según fuera la cantidad de bienes a disposición del contribuyente.

Bajo este razonamiento, aportar una décima parte de su riqueza o ingreso, constituye un gran sacrificio para la persona que sólo dispone de bienes mínimos para sus necesidades esenciales, y representa, en cambio, un leve sacrificio y a veces ninguno, para la persona que por su gran riqueza, dispone de bienes excedentes sobre los requeridos para todas sus necesidades, incluso las simplemente suntuarias.

Este sistema de gran superioridad en el sentido de justicia, dio origen a los impuestos progresivos, cuya ta-

sa aumenta conjuntamente con el aumento de la base impositiva. Sin embargo, su fundamento psicológico sometido a apreciaciones más que a una verdadera medición, y su imposibilidad de aplicación a los impuestos reales, no le aseguró la preeminencia absoluta sobre el anterior.

Un sistema tributario de justa distribución de la carga impositiva, principal garantía del contribuyente, debe aumentar el campo de los impuestos personales, susceptibles de progresión, y reducir el campo de los impuestos reales, en los que sólo es practicable el impuesto proporcional.

Sin embargo, un Estado que requiere disponer de recursos no puede resistir a la natural tendencia de actuar a base de impuestos reales de más fácil control. El impuesto personal es por naturaleza evadible, y siendo la progresividad sólo compatible con un análisis de la situación propia de cada contribuyente, resulta en verdad más justo, pero también significa un rendimiento más problemático.

Estas razones, nos mueven a considerar como suficiente garantía de justicia en un sistema tributario, el predominio de los impuestos personales progresivos, complementados por razones de seguridad en el rendimiento, con impuestos reales simplemente proporcionales.

Creemos, además, que el impuesto real puede ser personalizado en cierta medida, si bien no con una tasa progresiva, con una tasa proporcional discriminatoria.

Así, por ejemplo, un impuesto real como el aplicado a las transferencias de bienes, con un sistema proporcional discriminatorio, puede gravar levemente los bienes de carácter esencial y fuertemente los bienes de carácter suntuario. Los primeros corresponden al consumo de sectores de bajos niveles de riquezas o ingreso, mientras los últimos integran regímenes de vida de sectores de grandes recursos.

Esta verdadera personalización del impuesto real, si bien no tan justa, como la adopción de los impuestos personales, tiende en gran medida hacia un perfeccionamiento de la simple proporcionalidad. En general, los bienes esenciales de baja tasa tributaria, pueden ser consumidos por pobres y por ricos, y el beneficio es, en consecuencia, repartido entre ambos. Pero, sin duda, los pobres destinarán a esta adquisición la casi totalidad de sus recursos, mientras los ricos sólo una mínima parte, y por tanto, el beneficio será proporcionalmente mayor para los primeros.

En nuestro régimen jurídico, el artículo 10 de la Constitución Política asegura en su N° 9°, igual repartición de los impuestos y contribuciones en proporción de los haberes o en la progresión o forma que fije la ley.

Esta norma básica armoniza con los propósitos precedentes, y permite a la legislación tributaria realizar una justa distribución de la carga impositiva. El precepto es amplio, y la proporcionalidad y progresión, como criterio de justicia, pueden ser combinadas en cualquiera medida.

Como el valor de las disposiciones legales depende del grado en que se apliquen, corresponde a la legis-

lación tributaria, hacer aplicable el propósito de justicia enunciado en el precepto constitucional.

A este respecto, nuestra legislación presenta dos impuestos progresivos: el impuesto global a la renta y el impuesto a las herencias, legados y donaciones. El primero es un impuesto personal, en que se atiende al monto de los ingresos del contribuyente, y a sus obligaciones esenciales, tales como las derivadas de su calidad de jefe de familia, de los gastos de enfermedad, de los gastos de educación de sus hijos, etc. El segundo, en cambio, es un impuesto mixto que se aplica progresivamente al monto de la herencia, legado o donación, con prescindencia de la fortuna de la persona que las recibe, considerando sólo el grado de parentesco que la liga al causante.

Con respecto al impuesto a los ingresos, podemos sostener que su progresión actual es leve. En general, en ningún caso la tasa sobrepasa el 35,7% y se aplica conforme a la siguiente escala que toma como unidad ajustable el sueldo vital:

— Hasta 3 sueldos vitales anuales	exentos
— Más de 3 y hasta cinco sueldos vitales anuales .	9,45%
— Más de 5 y hasta diez sueldos vitales anuales .	14,7 %
— Más de 10 y hasta 20 sueldos vitales anuales .	25,2 %
— Más de 20 sueldos vitales anuales	35,7 %

El impuesto a las herencias, legados y donaciones, presenta el curioso caso de ser un impuesto a la vez mixto y progresivo, con lo que encierra una base de injusticia. Quién recibe una herencia debe pagar, den-

tro de igual grado de parentesco, el mismo impuesto cualquiera que sea su situación de fortuna.

Esto presenta el grave inconveniente de despojar de gran parte de sus bienes, a las personas que sin tener fortuna reciben una determinada herencia, y propende a la vez a la acumulación de riqueza, ya que las personas de gran fortuna, pueden recibir cuantiosas herencias sin consideración al acervo previamente acumulado.

La situación ideal desde el punto de vista de la justicia tributaria, sería mantener la progresión y dar al impuesto un carácter personal, es decir, adecuarlo a las condiciones de fortuna del heredero, legatario o donatario, considerando los bienes ya poseídos con anterioridad a la herencia, legado o donación. Sin duda, serían múltiples las dificultades prácticas para la vigencia de tal sistema, pero una adecuada técnica de control permitiría su aplicación eficiente.

La progresión del impuesto a la herencia, es doble ya que se basa en el monto de la herencia, legado o donación, y en el grado de parentesco de quien la recibe. En todo caso, no puede exceder de la mitad de su monto total.

Los restantes impuestos, son proporcionales. El de mayor trascendencia, tanto por su rendimiento tributario como por sus repercusiones económicas y sociales, es el que grava las transferencias a título oneroso.

En este impuesto se recurre a un sistema discriminatorio de tasas, las que sin ser progresivas, son distintas según la naturaleza de los bienes que se transfieren. Estas tasas

fluctúan entre un 1% y un 15%, y están basadas en el propósito de gravar con distinta intensidad los bienes destinados a necesidades esenciales, de simple comodidad o de carácter suntuario.

Además, en los impuestos simplemente proporcionales, múltiples y variados en nuestra legislación tributaria, el criterio de justicia se aplica también, mediante exenciones de carácter social. Así, por ejemplo, se encuentran exentos del impuesto a las transferencias los bienes de consumo esencial señalados en la letra a) del Art. 22 de la ley N° 12.120; en el mismo sentido, aparecen beneficiadas con una exención temporal al impuesto a los bienes raíces las casas de reducida extensión, que señala el artículo 1° de la ley N° 9135 y las "viviendas económicas" del D. F. L. 2, de 1959.

Sin embargo, la mayor parte de las exenciones contenidas en nuestra legislación tributaria, son de carácter económico. Aparentemente rompen el principio de justicia que hemos enunciado, pero en un análisis de fondo podemos apreciar que no encierran desigualdades injustas, sino que sólo señalan un igual tratamiento preferente con el fin específico de que se cumplan las condiciones de excepción que la ley consulta.

Así por ejemplo, las exenciones de carácter económico en beneficio de determinadas regiones o actividades, tienen por objeto propender al desarrollo de regiones retrasadas o actividades de importancia en la economía nacional. Como los factores productivos son móviles en el espacio y en la función, el propósito de la ley es desplazarlos para asegurar el equilibrio en el desarrollo económico.

No obstante, estimamos que las exenciones de carácter económico deben confrontarse en cada caso con la esencial justicia del sistema tributario, y deben ser controladas estrictamente para evitar abusos. Además, en lugar de exenciones es preferible recurrir con igual fin, a subvenciones fiscales más fáciles de aplicar y fiscalizar, sobre todo cuando se trata de zonas reducidas o actividades específicas.

En síntesis, estimamos que de acuerdo con el concepto de justa distribución de la carga tributaria, el sistema impositivo debe basarse en impuestos personales progresivos, sólo complementado por razones de rendimiento, con impuestos de tipo real, los que deben personalizarse en la medida de lo posible, mediante tasas discriminatorias. Las exenciones de carácter social, son justificadas por su propia finalidad. Las exenciones simplemente económicas, deben en cada caso confrontarse con el sentido de justicia, y restringirse a casos calificados.

2.— Regulación de la múltiple imposición.

La imposición múltiple se traduce en un gravamen repetido sobre la misma materia imponible. Puede presentarse tanto en el plano interno como en el plano internacional, y exige medidas adecuadas que tiendan a evitarla. Los medios de acción del Estado en el primer aspecto son amplios, pero en el segundo resulta imperiosa una colaboración internacional, y la concertación mediante tratados, de disposiciones legales internas armónicas.

La múltiple imposición interna es más frecuente en los Estados federales, sin que por esto podamos sostener que los estados unitarios se encuentren exentos de su peligro. En los primeros, los impuestos federales, los impuestos estatales y los impuestos municipales, suelen crear graves conflictos de doble y hasta triple imposición interna. En los segundos, la ausencia de autonomía de las divisiones interiores, sólo deja subsistente la posibilidad de conflicto entre los impuestos estatales y los impuestos municipales.

La solución de este problema es materia propia del Estado mismo. La técnica actual le ofrece una amplia gama de soluciones, que en síntesis podríamos agrupar en tres:

- a) Distribución de la materia imponible.
- b) Distribución de los impuestos percibidos en conjunto.
- c) Distribución de cuotas dentro de una misma materia imponible.

La primera solución se basa en distribuir entre el Estado federal, los Estados autónomos integrantes y las municipalidades, o sólo entre el Estado y las municipalidades en los sistemas unitarios, las diversas materias imponibles, de manera que cada una grave materias específicas independientes. Así por ejemplo, podría reservarse al Estado federal el impuesto a los ingresos, a los Estados autónomos integrantes el impuesto a las transferencias de bienes, y a las municipalidades el impuesto a la propiedad de los bienes raíces. Distribuida en cualquiera forma la materia imponible, desaparece el peligro de la múltiple imposición interna.

La segunda solución, enunciada en la letra b), consiste en un solo sistema impositivo que aplicado por uno solo de los entes jurídicos con soberanía tributaria, es distribuido según porcentajes legalmente determinados, entre todos ellos. Así por ejemplo, el Estado federal sería el único facultado para establecer y percibir impuestos, y los Estados autónomos integrantes y las municipalidades, recibirían una cuota del conjunto de ingresos percibidos en esta forma.

La última solución señalada, según indicación de la letra c), consiste en dividir las diferentes materias imponibles, entre las distintas personas jurídicas con soberanía tributaria, para que cada una grave la misma materia, en una cuota determinada. Así por ejemplo, la materia imponible bienes inmuebles, puede dividirse entre el Estado federal, los Estados autónomos integrantes y las municipalidades, de manera que cada una de las tres entidades señaladas, aplique un determinado porcentaje de impuesto.

En nuestro sistema jurídico sólo por ley pueden establecerse impuestos, y siendo el Estado unitario, sólo existe soberanía tributaria en este organismo único. No caben, en consecuencia, posibilidades de múltiple imposición interna, pero por razones de autonomía de la administración local, se ha asignado a las municipalidades, por ley, impuestos específicos, ya sea exclusivos, como patentes de vehículos y negocios, o con distribución parcial dentro de la misma materia imponible, como ocurre en el impuesto a la propiedad de los bienes inmuebles, en que ciertos porcentajes ingresan a beneficio municipal.

Con respecto a la múltiple imposición internacional el problema es más complejo. Cada Estado puede adaptar sus leyes independientemente, de manera de evitarla, pero no puede contar con una legislación armónica de los demás Estados, que persigan idéntico fin. Esto último supone concertación internacional, y excede del marco de acción del Estado, pero no de las posibilidades de desplegar iniciativa tendiente a lograr sobre bases jurídicas de mutua conveniencia, la necesaria coordinación de las legislaciones impositivas.

A este respecto, la legislación nacional contiene normas precisas en una de sus leyes básicas sobre impuestos: la ley de impuesto a las transferencias a título oneroso. El Art. 22, letra f), señala que quedan exentos de este impuesto los bienes corporales muebles situados en territorio extranjero, aún cuando los respectivos contratos se celebren en Chile.

Sobre los impuestos a los actos jurídicos, la ley de timbres, estampillas y papel sellado, señala en su Art. 36 que los actos jurídicos otorgados dentro o fuera del país por funcionarios que no sean chilenos, sólo serán gravados en Chile, cuando sean legalizados, protocolizados o presentados en juicio o en actos judiciales no contenciosos.

La otra ley sobre impuesto de carácter básico en nuestro sistema tributario: la ley de impuesto a la renta, no consulta normas semejantes, pero los proyectos de Código, tanto del Servicio de Impuestos Internos como el del Instituto de Ciencias Políticas y Administrativas, proponían normas específicas para evitar la múltiple imposición internacional a

los ingresos. En general, estas normas se refieren a la facultad de deducir del impuesto correspondiente a los ingresos de fuente extranjera, el tributo ya pagado en el país de origen.

Los principales conflictos de múltiple imposición internacional, surgen precisamente en las leyes de impuesto a los ingresos, ya que las actividades económicas tienden a internacionalizarse, y este impuesto por su carácter personal, tiende a gravar todos los ingresos percibidos por una determinada persona, cualquiera que sea la fuente de procedencia.

Evidentemente, cada legislación puede descargar del tributo que impone, el tributo ya pagado por el ingreso proveniente de fuente extranjera. Por este medio protege en suficiente medida a los habitantes de su territorio, pero no asegura igual protección a los que sin habitar su territorio, tiene intereses radicados en él. Para este efecto, es esencial la armonización de las legislaciones, en orden a un tratamiento igualitario en el plano internacional.

En síntesis, nuestra legislación tributaria no presenta problemas de múltiple imposición interna, y su principal vacío frente a la múltiple imposición internacional, se encuentra en la actual ley de impuesto a la renta.

3.— Legalidad del Impuesto.

Considerando el fuerte peso de la carga tributaria y el contenido económico y social que los impuestos encierran, su legalidad constituye una garantía esencial, sobre todo en las sociedades heterogéneas, en que

se suceden grupos de distintas tendencias e intereses en el control del poder.

La ley constituye de por sí una garantía, especialmente en los países de sociedades plurales o múltiples, en que coexisten diversos grupos de intereses, reflejados a través de partidos políticos. En estos casos, el poder ejecutivo, generalmente unipersonal, suele ser elegido por grupos minoritarios que, en ausencia del principio de legalidad del impuesto podrían confiscar los bienes de las mayorías desplazadas del poder. En cambio, los parlamentos, cuerpos colegiados, casi siempre elegidos mediante el sistema de cifra repartidora, con representación proporcional, sólo pueden establecer tributos aceptados por una mayoría nacional debidamente representada en su integración.

En las sociedades homogéneas, de una sola clase social proyectada como partido único sobre el sistema político, la necesidad del impuesto establecido por ley no es tan imperiosa, pero en las sociedades de estructura múltiple, su trascendencia es indiscutible.

En nuestro régimen tributario, el artículo 10 N° 9 de la Constitución Política, señala en su inciso segundo: "Sólo por ley pueden imponerse contribuciones directas o indirectas, y sin su especial autorización, es prohibida a toda autoridad del Estado y a todo individuo imponerla, aunque sea bajo pretexto precario, en forma voluntaria o de cualquiera otra clase". En igual sentido, y reforzando la precitada disposición, el artículo 44 N° 1 de la misma Constitución, establece: "Sólo en virtud de una ley se puede: 1°.— Imponer contribuciones de cualquiera clase o

naturaleza, suprimir las existentes, o señalar en caso contrario su repartimiento entre las provincias o comunas, y determinar su proporcionalidad o progresión”.

Las normas referidas señalan con bastante precisión y claridad la legalidad del impuesto, concepto que es posible traducir en el principio: no hay impuesto sin ley, y sólo por ley pueden suprimirse los impuestos vigentes.

Sin embargo, los precedentes aceptados han producido de hecho en nuestro régimen jurídico, la delegación por el poder legislativo de sus atribuciones privativas en el poder ejecutivo, autorizándolo dentro de ciertos límites legales, para legislar mediante decretos con fuerza de ley.

No encuadra en el propósito de este trabajo, analizar ni la juricidad ni la conveniencia de este sistema, vigente de hecho en nuestro régimen legal. Sólo lo consideraremos en relación al principio de legalidad del impuesto, tema de este párrafo.

La principal delegación de facultades derivó de la ley 13.305, de 6 de Abril de 1959. Por su intermedio se autorizó al Presidente de la República para aplicar impuestos por decretos con fuerza de ley, y también para suprimir los existentes por el mismo medio.

Sin duda que esta autorización es limitada, dentro de las disposiciones de la ley delegatoria. Es también evidente, que no ofrece el mismo peligro en la parte que se refiere a la autorización para suprimir impuestos, que en la parte en que se refiere a la autorización para aplicarlos.

El artículo 169 de la ley 13.305 faculta al Presidente de la República para recargar los impuestos de Aduanas hasta en un 200% del valor CIF de los artículos importados. La razón de este recargo obedece a propósitos de política económica, y concretamente tiene por finalidad regular la magnitud y composición de las importaciones con un sistema de tasas discriminatorias, en sustitución de las listas de importaciones permitidas y de los depósitos previos requeridos para realizar estas operaciones.

El artículo 163 de la misma ley, le concede autorización para alzar hasta en un 50% los derechos, impuestos y demás gravámenes que se apliquen por intermedio de las Aduanas, cuando incidan en la internación de artículos análogos a los producidos en el país en cantidad suficiente para el abastecimiento. En la misma forma que la anterior autorización, la presente obedece a razones económicas, y tiende a proteger la industria nacional frente a la competencia extranjera.

Sin duda, son en gran medida justificadas las autorizaciones concedidas. El sistema tributario como instrumento de política fiscal, requiere flexibilidad y rapidez en su adaptación a las condiciones económicas, de por sí variables y cambiantes. La tramitación legislativa impediría cumplir estos requisitos esenciales, por el necesario retardo derivado del proceso de discusión, y por falta de unidad propia de la representación parlamentaria.

Otras autorizaciones semejantes contenidas en la ley en referencia, facultan al Presidente de la República para reducir los impuestos existentes.

El artículo 163 lo autoriza para suspender o rebajar los derechos, impuestos y demás gravámenes que se apliquen por intermedio de las aduanas, que afecten la internación de artículos de consumo esencial o indispensables para la salud pública. El artículo 202 N° 11 al otorgarle la facultad de refundir en un Código Tributario las leyes sobre impuestos y contribuciones que estime conveniente, fija determinadas limitaciones, que podríamos refundir en la de no aumentar la carga tributaria. En sentido contrario, podemos inferir que le concede ampliamente la facultad de rebajarla, no estando sometido a este respecto a restricción alguna.

La primera disposición por razones sociales, asegura un abastecimiento a bajo precio en bienes esenciales, y la segunda con la finalidad de poner un mínimo de orden en nuestro sistema tributario, autorizaron la disminución de los impuestos, por decisión del poder ejecutivo.

Desgraciadamente, la facultad de sistematizar la legislación en un Código, que venció en su vigencia el 6 de abril de 1960, y que habría permitido poner un mínimo de orden y coherencia en nuestro complejo sistema tributario, no fue ejercida en armonía con el propósito de la ley, sólo se aprovechó para crear algunas excepciones tributarias y para dictar el DFL. 190, de 1960, simbólicamente llamado Código Tributario, no obstante no contener ninguna norma de este carácter específico, sino sólo disposiciones adjetivas sobre procedimientos, sanciones y prescripción.

4.— PROCEDIMIENTOS EXPEDITOS DE RECLAMACION Y DEVOLUCION

a) El Principio Solve et Repete.

Frente a la pesada carga tributaria, que por las razones ya expresadas, se cierne sobre la colectividad, nos parece garantía esencial la existencia de procedimientos expeditos de reclamación por impuestos cobrados sin causa legal o en exceso sobre los realmente debidos, como asimismo procedimientos rápidos y activos, para la devolución de estas sumas indebidas o excesivas.

El principio solve et repete, de amplia aplicación en materia tributaria, impone al contribuyente la obligación previa de pagar, como requisito básico para interponer la reclamación.

Considerando la difícil posición del Estado frente a sus gastos imposterables, y la posible brecha abierta para retrasar los pagos de impuesto, mediante reclamaciones infundadas que permitan suspenderlos, nos parece de necesidad absoluta la aplicación del principio enunciado.

Sin embargo, la situación inflacionaria que prevalece en la actualidad en todas las economías libres, en mayor o menor grado, y los altos intereses bancarios que rigen en nuestro país en especial, repercuten pesadamente sobre el contribuyente sometido a la exigencia de pagar con anterioridad a la reclamación.

Por simple y rápido que sea el procedimiento de reclamo, considerando la discusión y prueba, y la doble instancia que autoriza nuestra ley, más los recursos de casación que proce-

dan, llegará a sumar en tiempo plazos imprevisibles, a veces próximos al año de duración.

Si se considera que la suma pagada se desvaloriza en un año en un 27,7% que corresponde al alza del índice de precios al por menor en 1962 y sumamos a esta desvalorización el interés medio bancario, que en ese mismo año es de 14,41%, podemos concluir que en el momento de la devolución, postergada en un año, el contribuyente recibe poco más de la mitad de la suma pagada en exceso.

Dadas estas condiciones, creemos esencial hacer fundamentalmente rápido el procedimiento de reclamación, y devolver las sumas indebidas o excesivas con los intereses bancarios correspondientes, siempre que este cobro indebido o en exceso sea atribuible o imputable a culpa del Servicio encargado de la determinación de los impuestos.

En nuestra legislación tributaria rige en forma restringida el principio del pago previo o solve et repete, ya que en conformidad con el Art. 147 del DFL. 190, de 1960, que contiene el texto del Código Tributario, no es necesario pagar el tributo en el caso de interponer reclamación, sino cuando se trata de impuestos sujetos a retención en la fuente, como los de 5ª categoría, a los sueldos y salarios, los de 2ª categoría, a los ingresos de los capitales mobiliarios; o los de la ley 12.120 a las transferencias a título oneroso. No obstante, si bien no procede en los tributos no sujetos a retención en la fuente, respecto de éstos se puede perseguir el pago, a pesar de la reclamación interpuesta, iniciándose o continuándose el procedimiento ejecutivo correspon-

diente, si así lo estima conveniente el Director de Impuestos Internos.

Además, también se contempla la devolución con intereses de los impuestos indebidos o cobrados en exceso, siempre que hayan debido ser pagados en virtud de una liquidación o reliquidación de oficio del Servicio de Impuestos Internos, intereses que ascienden al 2% mensual y se devengan a contar de la fecha de pago o de reclamación, si ésta fuera posterior, en conformidad con el Art. 57 del DFL. 190, de 1960.

La devolución debe ser igualmente rápida, por las mismas razones que el procedimiento de reclamación debe ser expedito. Debería proceder de oficio en cuanto apareciera indebido o cobrado en exceso un impuesto. Sin perjuicio de que el contribuyente como principal interesado, pudiera interponer la reclamación que proceda.

La práctica de imputar la suma indebida o cobrada en exceso a otros impuestos, nos parece razonable siempre que se practique conforme a las normas generales de la compensación. Esto implicaría, que el impuesto a que se aplica la suma en referencia fuera exigible, es decir, que estuviera vencido el plazo en que se debe pagar. Por extensión, podría igualmente aplicarse desde que comenzara el período de pago, cuando el impuesto estableciera un período dentro del cual debe cumplirse la obligación. Pero creemos injusta una aplicación amplia, que abarca incluso impuestos aún no exigibles, que sólo deberán pagarse en el futuro. Las razones son las mismas que las ya enunciadas a propósito del pago previo como requisito de reclamación.

b) La Independencia del Tribunal.

El tribunal debe ofrecer garantías de independencia e imparcialidad, para hacer efectivo el procedimiento de reclamación. Nuestra legislación, en general, consulta una primera instancia en que actúa como tribunal el propio Servicio de Impuestos Internos, y una segunda instancia ante la Corte de Apelaciones, tribunal integrado al Poder Judicial. Proceden además, bajo ciertos requisitos, los recursos de casación ante la Corte Suprema.

En esta forma, la imparcialidad e independencia del tribunal si bien aparece resguardada en la segunda instancia, no existe en la primera. El Servicio, aunque no actúa en nombre propio sino del Fisco, es sin embargo, el organismo encargado de la determinación del tributo, y su posición frente al contribuyente es de control, condiciones que le restan la independencia e imparcialidad que se exige de un tribunal.

Sin embargo, es necesario reconocer, que el Servicio de Impuestos Internos ha cumplido con eficiencia su función de tribunal de primera instancia en las reclamaciones tributarias. Además, su contacto práctico y directo con los problemas derivados del control y determinación de este tipo de ingreso, le da especial capacidad para pronunciarse sobre la materia.

III.— GARANTIAS ANTE EL CONTROL.

1.— Defensa ante las Presunciones.

Dentro del sistema de control, más

estricto mientras más pesada resulta la carga tributaria, el Estado ha recurrido cada vez en mayor grado al sistema de presunciones.

Según el artículo 47 del Código Civil, dice presumirse un hecho cuando se infiere de ciertas circunstancias o antecedentes conocidos. Estas presunciones pueden ser de derecho, situación en que no admiten prueba en contrario, y simplemente legales, en el caso de permitir esta prueba.

Las presunciones como medio de control, evitan la evasión tributaria, impidiendo la prueba en favor del contribuyente cuando son de derecho, o descargando el peso de la prueba en este mismo contribuyente cuando son simplemente legales.

Corresponde probar las obligaciones a quien las alega, según el artículo 1698 del Código Civil. En estas circunstancias, correspondería al Estado probar la obligación que afecta a cada contribuyente, el que se limitaría a negar, haciendo cada vez más difícil la determinación del impuesto que lo grava.

En estas condiciones, la evasión, tributaria sería fácil, y la labor del Estado a través del organismo encargado de la determinación de los impuestos, difícil y engorrosa. Por esta causa, se ha recurrido a un frondoso sistema de presunciones, que facilitan la tarea en el control de la obligación tributaria.

Analizada con criterio práctico, la razón determinante de esta actitud justifica el empleo del procedimiento, especialmente si se considera que el fuerte peso de la carga tributaria induce naturalmente a la evasión, y que el gran número de contribuyentes hace realmente imposible un tra-

tamiento en igualdad jurídica frente a la prueba de su obligación.

La única limitación aconsejable a este respecto es restringir a un mínimo las presunciones de derecho, que no admiten prueba en contrario; y seleccionar con un criterio adecuado, las circunstancias o antecedentes que sirven de base para inferir los hechos presumidos.

En cuanto a la limitación de las presunciones de derecho, nuestra legislación tributaria parece adecuada. Consulta principalmente cuatro presunciones de esta naturaleza, destinadas a la determinación de la renta de los bienes raíces urbanos, de las empresas dedicadas al comercio de importación y exportación, del interés de los préstamos en dinero y de la renta global.

Priman, en general, las presunciones simplemente legales, que admiten prueba en contrario, como son las destinadas a determinar la renta de los predios agrícolas de valor igual o inferior a 50 sueldos vitales del departamento de Santiago, las aplicables al ejercicio de las profesiones liberales y profesiones lucrativas y numerosas otras de igual naturaleza incluidas en las diferentes normas tributarias.

2.— Limitación de las Obligaciones Accesorias.

También con propósitos de control, nuestro sistema tributario consulta numerosas obligaciones accesorias, que podríamos calificar de declaración, de control directo, de control indirecto y de colaboración a la percepción de impuestos.

Las obligaciones de declaración tienen por objeto poner a cargo del contribuyente la tarea de determinar la base impositiva, es decir, el monto sobre el que se aplicará la tasa tributaria. Estas obligaciones rigen fundamentalmente en el impuesto a los ingresos, cuando se trata de ingresos contables, que deben ser calculados por el propio contribuyente.

Las obligaciones de control directo, constituyen la contrapartida de las facultades fiscalizadoras del Servicio de Impuestos Internos. Están representadas por la obligación de llevar contabilidad, permitir la inspección de la contabilidad y documentación, dar aviso de la iniciación y término del negocio, etc.

Las obligaciones de control indirecto están constituídas por verdaderas visaciones de los documentos probatorios de pago de los tributos, a cargo de funcionarios y autoridades, o de simples particulares, en los actos o intervenciones que les correspondan en el ejercicio de sus actividades. Entre estas obligaciones figura, la de los notarios de controlar el pago de los impuestos antes de autorizar los documentos relativos a materias gravadas, la de los jueces de no proveer escritos en que no aparezcan pagados los impuestos correspondientes, diversas actuaciones tanto públicas o privadas en que es necesario exigir el recibo o declaración de impuesto a la renta o el recibo de inscripción en el rol de contribuyentes, etc.

Las obligaciones de colaboración en la percepción de impuestos, constituyen una verdadera ayuda al servicio encargado del control y determinación de los tributos, que este servicio traspasa a determinadas per-

sonas a veces distintas del propio contribuyente, con el objeto de simplificar y facilitar su labor. Entre estas obligaciones figuran la retención de impuesto cedular a los sueldos y salarios por los encargados de su pago; la retención de los impuestos correspondientes a intereses o dividendos, por los deudores o sociedades encargadas de su distribución; figuran, además, el cobro del impuesto a las transferencias a título oneroso, por los vendedores o personas que a cualquier título de esta naturaleza, transfieran el dominio de bienes muebles, etc.

Como requisito general, estas obligaciones accesorias no deben significar a quienes afectan, ni un recargo de la obligación tributaria misma, ni una carga personal que los perjudique en el ejercicio de sus propias actividades.

Creemos que en general nuestra legislación se ajusta a estos principios, en el establecimiento de las obligaciones accesorias que contiene. Todas ellas, cuando representan gasto, lo constituyen en términos limitados, que significan leve recargo sobre los gastos normales de la correspondiente actividad. En la misma forma, cuando imponen una carga personal, se trata de un simple recargo sobre la actividad normal en que se genera el tributo, en cuya percepción se colabora.

Las obligaciones de declaración, se realizan en formularios ofrecidos gratuitamente por la Dirección de Impuestos Internos, y la carga personal que significa elaborarlos, coincide con las cuentas elementales que toda persona lleva para el buen orden de sus negocios por propia ini-

ciativa y por evidente necesidad. El trabajo que representa consignarlas en el documento indicado constituye una leve carga personal, que guarda la debida limitación, conforme a los principios enunciados.

En esta materia, sería conveniente adoptar formularios elementales, siempre que no perjudicaran su utilidad con respecto al Servicio de Impuestos Internos. Ha sido permanente preocupación de este organismo, contribuir a esta simplificación, y en todos sus formularios se consignan instrucciones explícitas para evitar dificultades y confusiones.

Las obligaciones de control directo, son de carácter esencial. Siendo el impuesto una carga que pesa sobre el contribuyente, por muy buena fe que supongamos en el ser humano, sería ilusorio dejar entregado a esta virtud, el resguardo de los intereses fiscales. Las obligaciones de esta clase, son principalmente la de llevar contabilidad, que se encuentra consultada en el Código de Comercio en carácter general, y que sólo se precisa en determinados aspectos para fines tributarios. Las restantes, como permitir la inspección de la contabilidad y otros documentos, dar aviso de iniciación y término del negocio, etc., no representan ni un gasto que agrave el tributo, ni una prestación personal que signifique perjuicio en las actividades normales del encargado de su cumplimiento.

Las obligaciones de control indirecto afectan fundamentalmente a funcionarios públicos o a autoridades, quienes directamente ligados a los intereses estatales, no hacen sino cumplir con la necesaria cooperación

al Servicio de Impuestos Internos, dentro de la unidad que en sí constituye la Administración Pública. Estas obligaciones, que se cumplen en el desempeño normal de las actividades de estos funcionarios o autoridades, no le significan recargo apreciable de trabajo, ni perjudican el buen funcionamiento de los servicios a su cargo.

Así por ejemplo, la obligación del notario o del juez de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el ejercicio de sus funciones, beneficia la labor que desarrolla, ya que evita las nulidades de los actos o contratos o de las actuaciones judiciales, que algunas leyes prescriben para la omisión de impuestos.

Cuando estas obligaciones se extienden a simples particulares, como por ejemplo cuando los bancos privados deben exigir para la realización de operaciones con sus clientes, recibos de declaración de impuesto a la renta o recibo de declaración del rol de contribuyentes, ejercitan una actividad simultánea a sus propias funciones, que no afectan al desarrollo de su giro normal. En el mismo sentido, cuando los simples particulares encargados de pagar sueldos y salarios, deben exigir documentos similares, no ejercen una actividad separada de su función habitual, y el recargo de trabajo que esta obligación les impone, guarda las limitaciones invocadas en los principios básicos.

Quizás las obligaciones que en mayor grado representen un gasto adicional o un recargo de trabajo, sean las de colaboración a la percepción de impuestos constituidas fundamentalmente en nuestra legislación, por la retención del impuesto

a sueldos y salarios, y a intereses y dividendos, y el cobro por las personas que transfieren a título oneroso un bien mueble, del impuesto que grava este tipo de transferencias.

Pero en un análisis amplio, podemos constatar, que estas obligaciones aparecen confundidas con las normas, en las que sólo inciden como leve recargo. La retención de sueldos y salarios, es un simple descuento en la planilla de pago, en nada distinto de un descuento por préstamo o cualquier otro, que practica normalmente el empleador o patrón. La retención del impuesto a intereses y dividendos, representa un simple agregado a las operaciones normales de contabilidad, del deudor o las sociedades por acciones sometidas a estas obligaciones accesorias.

El mismo cobro por las personas que transfieren a título oneroso un bien mueble del impuesto que afecta a las transferencias, es en sí un recargo de trabajo que no incide mayormente en los costos de distribución. Y la papeleta que debe otorgar en comprobación del impuesto cobrado, si bien le representa un gasto accesorio, coincide con los comprobantes de pago que todo comprador tiene derecho a exigir, en conformidad al artículo 160 del Código de Comercio. El hecho que en la práctica, este comprobante no se exigiera habitualmente con anterioridad al establecimiento del referido impuesto, no significó crear una obligación nueva sino sólo hacer obligatorio el ejercicio de un derecho general.

En síntesis, podemos sostener que las obligaciones accesorias consultadas en nuestra legislación tributaria, no representan un gasto que recar-

que el peso del tributo, ni imponen una prestación de servicios personales independientes de la actividad normal del encargado de su cumplimiento. En consecuencia, no afectan ni en el patrimonio, ni en la eficiencia de las actividades normales en cuyo desarrollo inciden.

3.— Protección ante las Sanciones Penales.

Entre los medios de control, además de las presunciones y de las obligaciones accesorias, figuran las sanciones penales. Su rol contralor repercute en una contención preventiva a la evasión tributaria, por el peligro que la sanción reviste; en una educación reparadora, derivada de las consecuencias que la sanción acarrea; y en una coacción general, involucrada en el sentido ejemplarizador que toda sanción supone.

Por discutibles que sean los efectos de control atribuidos a la sanción penal, resulta evidente que en la percepción de los impuestos, ha sido establecida con este objeto, y procede encuadrarla por tanto, en el análisis de las garantías ante el control tributario.

El principal problema derivado de las sanciones penales en el derecho tributario, radica en que empleadas como medio de coacción para resguardar los intereses del Fisco, carecen a veces del contenido ético que el derecho penal mismo encierra. Así por ejemplo, matar a una persona, no es lo mismo desde el punto de vista normativo, que retrasarse en el pago de un impuesto, mucho más, cuando la complejidad de la legislación tributaria y su inestabilidad, imposibilitan a veces el conocimiento

exacto y oportuno de la obligación por cumplir.

Estas condiciones básicas, nos inducen a estimar que las sanciones privativas de libertad deben ser excluidas del sistema penal tributario, y sólo consultadas como derivación de delitos comunes, en sus proyecciones al campo tributario. Así aparecerían dotadas del contenido ético que se impone naturalmente a la conciencia humana, y alejarían el peligro de sanciones arbitrarias por tipos delictivos artificiales.

Con respecto a las sanciones de carácter económico, como multas, intereses penales, clausuras de establecimientos, etc., consideramos que deben consultar limitadamente la ignorancia de la ley como causal de justificación, en forma especial cuando una reforma tributaria haga suponer fundadamente la ignorancia por parte del infractor, o cuando sus condiciones generales de preparación y cultura justifiquen su ignorancia de la ley.

A este respecto, el DFL. 190, de 1960, autoriza al Director de Impuestos Internos, en su Art. 106, para remitir, rebajar o suspender las sanciones pecunarias contenidas en las leyes tributarias encomendadas al control de ese Servicio, siempre que concurren circunstancias que hagan excusable la acción u omisión en que se hubiere incurrido. Sin embargo, en conformidad al artículo 56, la condonación total o parcial de intereses penales sólo podrá ser otorgada, cuando con motivo de la revisión de pagos ya hechos resultare un saldo a favor del Fisco, y siempre que no hubiere por parte del contribuyente intención dolosa, malicia o el propósito de ocultar beneficio o desfigu-

rar en sus libros y demás documentos el verdadero movimiento de sus negocios.

Finalmente, en lo relativo a sanciones privativas de libertad, fuera de los casos en que, con ocasión de la obligación tributaria, se incurre en delitos comunes, como estafa, falsificación de documentos y otros engaños, la legislación propiamente tributaria, en especial, el DFL. 190, de 1960, sólo contempla sanciones de esta naturaleza como medidas de apremio, que deben ser aplicadas por la Justicia Ordinaria y con duración máxima de 15 días, sin perjuicio de que sean suspendidas cuando el afectado cumple la obligación omitida o renovadas en caso contrario, en la forma prevista en el Título I del Libro Segundo del citado decreto con fuerza de ley.

IV.— GARANTIAS ANTE LA COMPLEJIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO.

1.— Un Sistema Tributario Racional.

Ante la complejidad del sistema tributario, parecería la solución más lógica proceder a su simplificación. Sin embargo, esta complejidad resulta inevitable en razón al concepto de justicia en la distribución del impuesto, y en razón del rol de política que juega el sistema tributario en el Estado moderno.

Esta complejidad se traduce fundamentalmente en la progresión de las tasas, en la discriminación tributaria, y en las múltiples exenciones que afectan la unidad de las normas sobre la materia.

Al referirnos a la justa distribución del impuesto, analizamos la necesidad de integrar estos elementos en todo sistema tributario, que orientado por un propósito de justicia, incluyera un contenido de política fiscal.

Sin embargo, creemos que el exceso de particularismo de algunas normas discriminatorias y de algunas exenciones, permitiría su más fácil sustitución por subvenciones fiscales, las que lograrían igual propósito sin afectar tan gravemente la unidad del sistema.

Por medio de las subvenciones se despejaría el panorama tributario, de las complicaciones que surgen de la adecuación casi personal del tributo. Así por ejemplo, las exenciones de impuesto sobre la propiedad de bienes raíces que favorecen a determinadas funciones, a las líneas aéreas privadas con capitales no superiores a cierto límite, etc., etc., podrían ser sustituidas por subvenciones, en atención al marco restringido de su aplicación y a la trascendencia casi personal de sus intenciones.

En un aspecto más general, no ya con el propósito de simplificar el sistema tributario, sino simplemente de ordenarlo, la actitud más eficaz como garantía en este aspecto, está representada por codificación tributaria.

Un Código como ordenamiento sistemático de la legislación tributaria, aportaría junto a un sentido de unidad, una teoría y una técnica, que en conjunto facilitarían la comprensión y consulta de su texto.

El mayor valor de la codificación radica en dar unidad y sentido al sistema tributario. Los principios ba-

ses comunes a la legislación, orientan y guían ante cualquier caso concreto. La unidad esencial del sistema, permite uniformar las instituciones comunes, que válidas para el conjunto de tributos, descargan cada impuesto en especial, de estas materias comunes.

Sin embargo, la inestabilidad inherente a los fines de política fiscal que involucra la legislación impositiva, ha retardado la solución en referencia. No obstante, introduciendo determinados factores de flexibilidad, como tasas separadas del texto codificado, una unidad tributaria ajustable para la expresión de valores monetarios, y un reavalúo automático para los bienes raíces, se ha creído conciliar la imperiosa necesidad de una codificación con las exigencias inevitables de la inestabilidad tributaria.

La ley 13.305 de 6. IV. 1959, en su Art. 207 N° 11 autorizó expresamente al Presidente de la República para refundir en un Código Tributario las leyes sobre impuestos y contribuciones que estime conveniente. Detallando la amplitud de esta facultad la disposición indicada señala que podrá coordinar, simplificar, uniformar, completar y modificar las normas legales, impuestos o sistemas tributarios vigentes, ya se trate de disposiciones sustantivas o de normas sobre administración, fiscalización, giro y pago o sobre apremios, infracciones, sanciones, presunciones, tribunales, reclamos, denuncias, procedimiento, recursos, cobros ejecutivos y prescripciones. La misma disposición en análisis complementó esta facultad, autorizando al Jefe del Estado para establecer en dicho Código con fines tributarios, una medida fluctuante de valores, que varía en rela-

ción al costo de la vida.

Esta facultad legal sin otro límite que el de no agravar la carga tributaria ni las sanciones, delegada por el Congreso en el Poder Ejecutivo, facilitaba notablemente la aprobación de un Código Tributario, que habría resultado más difícil a través de la tramitación legislativa normal. Sin pronunciarnos sobre la conveniencia jurídica de tal proceso, podemos sostener que desde el punto de vista práctico y para el fin específico en análisis, constituía una especial facilidad, que habría permitido aportar como garantía al contribuyente un sistema tributario racional.

Es necesario destacar, que con anterioridad a la norma legal comentada, tanto el Servicio de Impuestos Internos como el Instituto de Ciencias Políticas y Administrativas de la Universidad de Chile habían preparado y elaborado proyectos de Código Tributario, en respuesta a la imperiosa necesidad de una codificación sobre la materia.

Impuestos Internos con la colaboración del experto de las Naciones Unidas Mr. Herrick Lindstone, elaboró el año 1954 un primer proyecto, que posteriormente corregido, sirvió de base al trabajo de la Comisión Revisora, designada por el Presidente de la República en virtud de la facultad concedida por la ley 13.305.

Sin embargo, como ya se ha expresado, la referida facultad no fue ejercida en la forma prevista por la ley, y continúa dispersa e incoherente nuestra legislación tributaria, sin que haya sido sistematizada hasta el presente. El DFL. 190, de 1960, dictado en virtud de las atribuciones conferidas por la ley 13.305, se denominó Código Tributario en forma

sólo simbólica, porque no contiene ninguna norma tributaria substantiva, sino sólo disposiciones referentes a procedimientos, sanciones y prescripción.

2.— **Amplia Publicidad de las Normas Tributarias.**

En nuestro régimen jurídico, la publicación constituye un trámite fundamental de la ley. Sólo publicada en el Diario Oficial es obligatoria para los habitantes de la República, en conformidad al Art. 7 del Código Civil. Pero no estando codificada en este instante nuestra legislación tributaria, constituye una elemental garantía la publicación de recopilaciones, ordenadas y actualizadas bajo el patrocinio de un órgano oficial, ya sea perteneciente a la administración pública o a la Universidad de Chile.

En la práctica, estas publicaciones se han debido a la iniciativa y colaboración del Servicio de Impuestos Internos y de la Editorial Jurídica de Chile. Esta Editorial cuya misión básica es difundir la teoría jurídica y la legislación positiva, publicó en 1959 una recopilación tributaria, a base de textos legales corregidos y actualizados por el Servicio de Impuestos Internos. En esta forma, estimamos que se garantiza suficientemente la publicidad de la legislación tributaria, elemental protección del contribuyente, que debe tener fácil acceso al estudio y consulta de un sistema jurídico tan complejo, y cuyo conocimiento se presume de derecho, como principio básico del orden jurídico.

V.— **GARANTIAS ANTE LA INESTABILIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO.**

1.— **Factores de Flexibilidad.**

La inestabilidad del sistema tributario resulta un mal inevitable, por las razones que ya enunciamos en el capítulo inicial. En verdad, la amplitud progresiva de los fines estatales, y en especial, el contenido económico y social de este sistema como instrumento de una política fiscal, no sólo le exige aportar más recursos a las arcas fiscales, sino también modificar continuamente la aplicación de esta carga en su aspecto distributivo, para propender a las finalidades económicas y sociales, generalmente cambiantes en el devenir de las estructuras políticas.

El Estado que requiere más recursos a cada instante, introduce modificaciones en el sistema tributario. La orientación política que cambia con relativa frecuencia según la tendencia de los grupos que asuman el poder, exige igualmente reformas periódicas.

La estructura social de Occidente, generalmente pluralista, es decir, integrada por grupos heterogéneos, a la inversa de la estructura social de Oriente integrada por su solo grupo, determina según el resultado de las elecciones periódicas, nuevas orientaciones en el plano político. En este plano coexisten partidos de tendencia disímiles y a veces opuestas, y como todos los partidos encierran en sus programas propósitos económicos y sociales, su acceso al poder refleja en el sistema tributario estas tendencias.

Nuestra realidad ofrece un claro

ejemplo al respecto. A cada cambio gubernativo, ya sea porque gane las elecciones uno u otro partido, o porque el Gobierno ya ha elegido, busque o acepte el apoyo de una u otra combinación de partidos, el sistema tributario experimenta cambios.

Siendo así la realidad, sólo es posible aspirar como garantía ante la inestabilidad tributaria, a la preservación del sistema en el mayor grado posible. Creemos que factores de flexibilidad adecuados, impedirían junto con otros medios auxiliares, romper a cada instante la unidad y estructura del sistema tributario.

En este sentido tanto los proyectos de Código elaborados por el Servicio de Impuestos Internos como por el Instituto de Ciencias Políticas y Administrativas, introdujeron en el texto codificado ciertos factores flexibles, que permiten mantener el sistema tributario, sin frenar los cambios necesarios derivados de exigencias de recursos o de nuevas orientaciones económicas y sociales.

Básicamente, estos factores de flexibilidad están constituidos por tasas tributarias independientes del texto del Código, susceptibles de modificación separada; por una unidad reajutable para la supresión de valores monetarios, destinada a compensar las fluctuaciones del valor de la moneda; y por reajustes generales del avalúo de bienes inmuebles, destinados igualmente a compensar en el avalúo de los bienes raíces estas fluctuaciones de valor.

Maniobrando sobre estas piezas móviles, es posible a la vez preservar la unidad y estructura del sistema tributario, y asegurarle la flexibilidad necesaria para proporcionar el rendimiento tributario exigido por

las necesidades fiscales, o para adaptarse a los cambios de la orientación política que se traduzcan en nuevos fines económicos y sociales.

Las tasas tributarias en tabla aneja, pueden ser modificadas libremente, pasar de proporcionales a progresivas, volver de progresivas a proporcionales, aumentarse o reducirse, hacerse discriminatorias, e incluso suprimirse transitoriamente, creando de hecho una exención tributaria.

La unidad reajutable para valores monetarios, podría moverse en cualquier sentido y con cualquiera amplitud, aumentando o disminuyendo los mínimos exentos de impuesto, condicionando las obligaciones sujetas a cantidades monetarias (contabilidad agrícola, declaración de renta para el impuesto global complementario, etc.) modificando el monto de las presunciones expresadas en sumas monetarias, y alterando en general todos los aspectos en que el valor de la moneda influya en el sistema tributario.

En el mismo sentido, los reavalúos generales permiten mediante su simple variación, aumentar o reducir la carga tributaria de los dueños de la propiedad inmueble, beneficiar o recargar la situación tributaria de la agricultura, cuya renta presunta se establece en relación al avalúo en gran parte; estimular o refrenar la construcción, también sometida a una renta presunta en relación al avalúo, e indirectamente limitada por este mismo avalúo en el monto de la renta de arrendamiento permitida.

Si a esto agregamos la complementación de las subvenciones, como medio de reemplazar las exenciones específicas o para grupos reducidos de personas o actividades, por

el aporte de una suma de dinero otorgada por el Fisco con fines económicos y sociales, tenemos un amplio margen de flexibilidad en el sistema tributario, sin necesidad de destruir su unidad y su estructura.

Creemos que esta estabilidad representa una positiva garantía para el contribuyente, el que ya no estará situado en un terreno movedizo, con la permanente inquietud de constantes cambios en la obligación que lo afecta, cambios que muchas veces no está en situación de conocer, y frente a los cuales no tiene excusa, bajo la presunción de derecho del conocimiento de la ley.

2.— Un período de Adaptación.

Una modificación del sistema tributario, ya sea de su unidad y estructura, o simplemente de los factores flexibles analizados en el párrafo precedente, debe dejar un período de adaptación suficiente para la difusión y conocimiento de la reforma realizada.

En general, cuando la propia ley no señala una determinada fecha de vigencia, rige desde su publicación en el diario oficial, en la forma prescrita por el Art. 7 del Código Civil. Pero la norma tributaria está sujeta a una disposición especial en este aspecto, ya que, en conformidad con el Art. 3 del DFL. 190, de 1960, sólo entra en vigencia desde el día 1º del mes siguiente a la fecha de su publicación.

Este período de adaptación, debería ser destinado a dos fines principales: difundir la reforma, e impartir instrucciones al personal encarga-

do de la determinación y control de los impuestos.

La difusión de la reforma debe practicarse en los términos señalados para la publicidad de las leyes tributarias, agregando para este caso, explicaciones, comparaciones con el sistema anteriormente vigente, y reglas prácticas para proceder.

Si la urgencia del caso lo requiere, puede recurrirse como medio de publicidad a avisos en los periódicos, carteles en lugares de acceso al público, distribución de folletos a las personas o actividades especialmente afectadas, audiciones radiales, y otros medios rápidos de publicidad.

Las instrucciones a los funcionarios encargados de la determinación y control de los impuestos, permitiría una eficiente preparación previa, para aclarar dudas, responder consultas, y revisar las actuaciones del contribuyente, dentro del marco de sus funciones.

En nuestra realidad, estas exigencias se cumplen satisfactoriamente, y tienden a perfeccionarse con la práctica y la experiencia. El Servicio de Impuestos Internos por diversos medios de publicidad, incluso avisos en los periódicos, difunde la reforma, y por comentarios y artículos explica su sentido y sus repercusiones prácticas. Conjuntamente instruye a sus funcionarios, por medio de circulares, folletos y otros medios semejantes.

3.— Limitaciones de la Retroactividad.

En nuestro régimen jurídico sólo la ley penal, tanto la que define y sanciona el delito como la que establece el tribunal encargado de juzgarlo, no pueden tener efecto retroacti-

vo. Nuestra Constitución Política en sus Arts. 11 y 12, lo prohíbe expresamente, y dentro del ordenamiento jerárquico de las normas, la ley no puede transgredir la disposición constitucional.

Con respecto a las restantes normas legales, no opera esta prohibición limitativa. No obstante, a manera, de consejo al legislador, el Art. 9 del Código Civil dispone en su inciso 1º "La ley sólo puede disponer para lo futuro, y no tendrá jamás efecto retroactivo".

Pero dentro de la igualdad jerárquica en las normas legales, las leyes no tienen por qué seguir este consejo. Y en consecuencia no existe obstáculo, para que con excepción de las de carácter penal, las disposiciones legales tengan carácter retroactivo.

Esta es la situación general de las leyes tributarias, que no tienen carácter penal. En su campo específico, la retroactividad parece necesaria, por lo menos en determinadas normas, sujetas a un sistema de pagos con largos períodos de retraso.

En verdad en nuestro régimen tributario el impuesto a la renta se paga mensualmente en el año de su percepción, sólo cuando se trata de impuesto por categoría sometidos al régimen de retención en la fuente. Estos impuestos son principalmente, los de 5ª categoría que corresponden a los sueldos y salarios, y los de 2ª categoría que corresponden en general a intereses y dividendos.

Pero, la 3ª categoría referente a los ingresos de la industria y el comercio, la 4ª referente a los ingresos de la minería, y la 6ª referente a los ingresos de las profesiones

liberales, más el impuesto global complementario correspondiente al conjunto de las rentas de cualquiera fuente que proceda, y el adicional correspondiente a las rentas de fuente chilena percibidas por personas no residentes ni domiciliadas en el país, están sometidas a un régimen de declaración, y a un sistema de pago con un año de posterioridad a la percepción del ingreso.

Siendo causa normal de una reforma tributaria incrementar los ingresos del Fisco, aunque en algunos casos priman propósitos económicos y sociales, nos parece que las leyes que modifiquen los impuestos a la renta sometidos al régimen de pago con un año de posterioridad, pueden afectar retroactivamente a los ingresos ya percibidos y cuyos impuestos aún no se han pagado.

Evidentemente, se crea una situación de desigualdad entre los ingresos sometidos al régimen de retención en la fuente, y al sistema de pago en el momento mismo en que se ganan, y los ingresos sometidos al régimen de declaración previa, y al sistema de pago con un año de retraso.

Razones de justicia, aconsejan la no retroactividad para asegurar el principio de igualdad ante el impuesto, pero razones prácticas imponen ante la necesidad fiscal la retroactividad, como medida de rendimiento tributario inmediato. Ante ambos intereses, parece difícil elegir una solución. Sin embargo, estimamos justificada la retroactividad de la ley frente a los ingresos ya percibidos cuyos impuestos no han sido aún pagados, mucho más en nuestro medio, donde la carga tributaria se reduce principalmente por la desvalo-

rización de la moneda, que favorece a quienes, habiendo percibido ingresos con un año de anterioridad, pagan impuesto sólo ahora, con una moneda de menor poder adquisitivo que aquélla en que percibieron los ingresos.

Con referencia a la ley 13.305 de 6 de Abril, de 1959, podemos sostener que aplica el criterio ecléctico que hemos señalado en sus líneas generales. Así por ejemplo, la modificación de la tasa tributaria de la segunda categoría (intereses y dividendos), establecida en su artículo 91 N° 1, sólo afectará las rentas devengadas desde la fecha de publicación de la ley. Mientras la modificación a la escala progresiva del impuesto global complementario, establecida en el artículo 95 N° 15, afecta las rentas obtenidos durante el año 1959, actuando retroactivamente por los meses transcurridos hasta el 6 de Abril de 1959, fecha de la vigencia de la ley.

En igual forma, la ley 14.603, que entró en vigencia el 9 de Agosto de 1961, modificó en su Art. 11 las tasas de los impuestos a la renta de 2ª, 3ª, 4ª y 6ª categoría y del global complementario y el adicional, pero sólo respecto de los tributos que debieran pagarse a contar del 1º de Enero de 1962, o sea, gravó retroactivamente los ingresos devengados entre el 1º de Enero de 1961 y la fecha de su vigencia, para los referidos impuestos, ya que éstos se pagan en el año siguiente al de su percepción, excepto los de 2ª categoría, generalmente sujetos a retención en la fuente y cancelados en el mismo instante de ser percibidos.

Con respecto a las leyes interpretativas, el Código Civil siempre como un consejo al legislador, estable-

ce en su artículo 9 inciso 2º, que se entenderán incorporadas a las leyes que interpretan, pero que en manera alguna afectarán los efectos de sentencias judiciales ejecutoriadas en el tiempo intermedio.

Esta disposición, se encuentra contenida en semejantes términos en el artículo 26 del D.F.L. 190, de 1960, en cuyo texto se establece que no procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección de Impuestos Internos en circulares, dictámenes, informes y otros documentos oficiales. Aunque esta clase de interpretaciones no tienen en sentido estricto el carácter de sentencias ejecutoriadas, se asemejan en cierta medida a las referidas sentencias, ya que la Dirección de Impuestos Internos actúa como Tribunal de primera instancia en materia tributaria.

En síntesis, estimamos que la retroactividad de las leyes tributarias debe considerarse en carácter restrictivo, y no debe afectar a la justicia tributaria, rompiendo la igualdad del contribuyente ante el impuesto. Creemos, además, que nuestra legislación guarda un criterio equilibrado a este respecto.

VI.— SINTESIS DE CONCLUSIONES.

1.—Garantías ante la Carga Tributaria:

- a) Justa distribución de la carga tributaria, basada fundamentalmente en impuestos personales progresivos, y complementada con impuestos reales discriminatorios.

- b) Regulación de la múltiple imposición tanto en el plano interno como en el plano internacional, con el fin de evitar que una misma materia imponible sea gravada varias veces por una misma causa.
- c) Empleo restrictivo de las sanciones privativas de libertad, y aceptación limitada de la ignorancia de la ley como causal de justificación en las infracciones de carácter tributario.

c) Legalidad del impuesto, en el sentido de que no debe existir impuesto sin ley y que sólo en virtud de una ley se puede modificar un impuesto vigente, sin perjuicio de que los textos constitucionales consulten expresamente la facultad del poder legislativo de delegar sus atribuciones en el ejecutivo, y de que las leyes delegatorias delimiten precisamente las facultades tributarias concedidas.

d) Procedimientos expeditos de reclamación y devolución, que garanticen la independencia e imparcialidad del tribunal, y protejan los intereses de los contribuyentes mediante la rapidez del procedimiento, y la devolución con intereses de los impuestos indebidamente cobrados en exceso.

2.— Garantías ante el Control:

- a) Limitación de las presunciones de derecho a los casos estrictamente esenciales, y adecuada selección de las bases de inferencia, que aseguren deducciones justas.
- b) Restricción de las obligaciones accesorias, en términos que no signifiquen ni un recargo del gravamen ni una carga personal que afecte el ejercicio de las actividades de quien deba cumplirlas.

3.— Garantías ante la Complejidad del Sistema Tributario:

- a) Un sistema tributario racional, en lo posible integrado en un Código, que sobre la base de principios generales, dé unidad, coordinación y lógica jurídica al régimen impositivo vigente.
- b) Una amplia publicidad de las normas tributarias, bajo la responsabilidad del Estado para asegurar la existencia de suficientes textos a disposición del público, y bajo el patrimonio de un organismo científico o administrativo, a fin de garantizar la exactitud del texto y una adecuada explicación sobre la materia.

4.— Garantías ante la Inestabilidad del Sistema Tributario:

- a) La existencia de factores flexibles, como tasas tributarias separadas, avalúos y unidades de carácter reajutable, que aseguren la flexibilidad del sistema sin perjudicar su necesaria estabilidad.
- b) Un período de adaptación que permita difundir y preparar las modificaciones tributarias, con el fin de propender a su apli-

cación exacta y de asegurar su amplio conocimiento.

c) Limitación de la retroactividad de las leyes tributarias, las que

sólo podrían tener carácter retroactivo para los impuestos que se pagan por anualidades vencidas.