

# BASES PARA UNA TEORIA OBJETIVA DEL DERECHO TRIBUTARIO

por HUGO ARANEDA DORR, Profesor Titular de Derecho Financiero, Escuela de Derecho U. de Chile). Chile).

## I.—Conceptos Fundamentales.

La formulación de una teoría objetiva del Derecho Tributario se apoya en dos fundamentos básicos: la necesidad de un control eficiente, como condición de la existencia misma del impuesto; y la vigencia de una sociedad de masas, derivada materialmente de la expansión demográfica, y traducida socialmente en la acción de grandes grupos humanos, bajo un sentido de uniformidad en el pensamiento y en la acción.

### a) La necesidad de Control como Condición de la Existencia del Impuesto:

Por definición, el tributo consiste en una prestación obligatoria exigida por la autoridad sin contraprestación directa. Luego, no encierra en sí el aliciente necesario para inducir a pagarlo.

En cambio, en una compraventa, la prestación y la contraprestación son directas y recíprocas, de manera que quien adquiere el bien paga el precio con el objeto de recibirlo, y quien lo entrega persigue como fin obtener su valor.

Cuando se trata de cancelar un tributo el contribuyente paga y no percibe nada. Por tanto, es evidente que el control, que permite hacer efectivo el impuesto, constituye una condición de su propia existencia.

Sin duda, con los tributos financia el Estado los servicios públicos a disposición permanente de la colectividad, pero estos representan una contraprestación indirecta, que no tiene como causa el impuesto, ya que pueden disfrutar de ellos, según sus necesidades, tanto quienes lo hayan pagado como quienes se hayan abstenido de cancelarlo.

También podría sostenerse que el espíritu altruista del hombre lo induce a aportar recursos de su patrimonio en favor de los fines estatales, que reconoce intrínsecamente valiosos para la comunidad. Si bien este altruismo podría servir de fundamento a un impuesto sin control, carece de la fuerza y de la generalidad suficiente, para instruir un sistema tributario sobre su base.

En primer lugar, el altruismo no es una virtud tan ampliamente difundida como para servir de incentivo a una prestación económica, sin contrapres-

tación directa. En segundo, el hombre que se somete al sacrificio tributario, piensa antes en sí mismo que en la humanidad. Aún en el caso de posponer su interés a los fines estatales, no está suficientemente informado de éstos y, si lo está, se muestra excéptico sobre su valor o mérito, ya que más ostensibles que los gastos estatales en escuelas, hospitales, poblaciones de emergencia y bienestar social, resultan los destinados a mantener una burocracia muchas veces no sólo pasiva, sino que entorpecedora, o a otorgar beneficios previsionales de privilegio, o a financiar viajes de funcionarios al extranjero sin justificación suficiente.

Luego, el altruismo del contribuyente frente a los fines estatales pierde fuerza cuando los ignora o si, conociéndolos, se impresiona con los gastos inútiles a que se aplican los recursos derivados del impuesto, especialmente cuando éstos se hacen ostensibles y cuantiosos.

Por este motivo, aunque no están perdidas las campañas de propaganda o difusión de las ventajas sociales de cumplir con las obligaciones tributarias, éstas carecen de importancia si el Estado, efectivamente, no muestra obras concretas costeadas con recursos tributarios en beneficio colectivo y, a la vez, elimina o reduce los gastos superfluos, que el contribuyente repudia.

Pero, en cualquier caso, altruismo, propaganda y ejemplo no son suficientes, dada la naturaleza humana, y el control resulta esencial, constituyendo una condición de la existencia misma del impuesto.

Indudablemente, la fuente tributaria, de donde proceden los recursos, no basta que sea susceptible de con-

trol eficiente. Requiere, también, constituir una manifestación de capacidad tributaria, que refleje solvencia ante el impuesto. Pero este último aspecto deriva de la justicia tributaria y es propio de la elección de la fuente, sobre la que el control permite hacer efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria.

En todo caso, el énfasis del control, como basamento de una teoría objetiva del derecho tributario, no significa desconocer el concepto de justicia, que guía, orienta y determina toda institución jurídica. Sólo importa hacer efectiva la ley, que traduce esta justicia, evitando la iniquidad de gravar sólo a quienes cumplan sus obligaciones tributarias por altruismo, virtud que importa una alta conciencia social, mientras quedan exentas de gravamen, por falta de control, las personas sin principios o sin escrúpulos.

#### **b) La Sociedad de Masas:**

En la época actual, no puede negarse la vigencia de una sociedad de masas. La saturación de habitantes sobre un planeta limitado, restringe a los seres humanos, espacio, tiempo y derechos.

La expresión demográfica, denominada gráficamente "explosión", preocupa a sociólogos, economistas, juristas, urbanistas y otros profesionales y expertos desde sus particulares puntos de vista.

En el aspecto tributario, del gran número surgen dos condiciones básicas: el Fisco —uno solo— se enfrenta a los contribuyentes —muchos millones de seres humanos— y el hombre, amparado por la debilidad del control, tiene cada vez menos razón para rendir una prueba contra sí mismo, que lo

obligue a un sacrificio tributario tanto más intenso, cuanto más sincera sea su propia confesión.

Estas condiciones conducen al fracaso de la persecución del contribuyente y de la exigencia de contabilidad en perjuicio propio, en que se basan los sistemas tributarios subjetivos.

Por tanto, es necesario suprimir estos fundamentos para reemplazarlos por factores objetivos, equivalentes: en lugar de perseguir al contribuyente, se deben perseguir los bienes, y en vez de exigir la confesión contra sí mismo, se deben establecer presunciones sobre datos concretos.

Se sostendrá que es más perfecta la adecuación individual del tributo, basada en la persecución personal del contribuyente y su propia confesión, con todas las alternativas de defensa que permita urdir la habilidad humana.

Pero en derecho lo mejor es enemigo de lo bueno, y la sociedad de masas tiende a crear un derecho social, con sentido objetivo, cuya expresión limita cada vez más los derechos subjetivos del hombre, en beneficio de la supervivencia de la colectividad.

La saturación de habitantes del planeta, al configurar la sociedad de masas, no sólo ha limitado el espacio, cada vez más reducido, y el tiempo, a cada momento más apremiante, sino que también ha reducido el derecho subjetivo, estrictamente individual, para dar paso a la preeminencia del derecho social, de carácter objetivo, a cuya vigencia aparece ligada la existencia misma del hombre y de la masa en que está inmerso.

## II.—Limitaciones y Ventajas de un Derecho Tributario Objetivo:

El derecho tributario subjetivo, basado en la persecución del contribuyente y en la prueba contra sí mismo, presenta determinadas ventajas, que constituyen a su vez limitaciones para un derecho objetivo, en que se persiga a los bienes, en lugar del contribuyente y reemplace la confesión por presunciones.

No obstante, las ventajas del derecho tributario subjetivo son escasas y, en cierto modo, constituyen sus debilidades básicas, ya que, por buscar la justicia más perfecta, cae en la iniquidad más flagrante, confirmando la sentencia de que en derecho lo mejor es enemigo de lo bueno.

En efecto, el contribuyente, perseguido como tal, tiene más recursos para su defensa, y debilita la acción del Estado, que es uno solo, frente a la masa de contribuyentes. La imposibilidad material de que el Fisco persiga a millones de personas, dispuestas a la defensa lícita o ilícita, crea la más grave iniquidad, porque hace recaer el peso de la carga tributaria en el contribuyente responsable, desgravando al irresponsable y sin escrúpulos.

La situación que se presenta en el régimen tributario sobre la renta vigente en Chile, de carácter esencialmente subjetivo, confirma con plenitud el hecho expuesto. En efecto, se controla a un mínimo de contribuyentes, insignificante en el conjunto, y los irresponsables, que eluden la obligación y cercenan los recursos fiscales, inducen al Fisco a intensificar la carga tributaria, para que pague aún

más el escaso número de personas con sólida conciencia moral, que son castigadas por su propio mérito.

Lo mismo ocurre con la prueba en contra de sí mismo, representada por la declaración de las rentas basada en contabilidad. Mientras más compleja es la actividad que se desarrolla, mayor es la posibilidad de eludir el tributo mediante una contabilidad falsa. Por este medio, sólo los santos o los mártires, dentro de su espíritu heroico, confiesan un alto ingreso, para sufrir la sanción del tributo. En cambio, los contribuyentes inescrupulosos, que son los más, ajustan sus cuentas para quedar exentos o no pagar sino una ínfima proporción. El mal se salva, de nuevo, incrementando las tasas tributarias, para que los contribuyentes responsables paguen por los irresponsables, en nombre de la justicia del derecho tributario subjetivo, que se traduce, de hecho, en la iniquidad más absoluta.

Si la prueba contra sí mismo fuera sincera, en el sentido de que el contribuyente confesara estrictamente sus ingresos, el sistema subjetivo resultaría más justo. Pero es ignorar la realidad psicológica del ser humano pretender tal condición. Y por buscar lo mejor, se logra lo más malo, ya que se sanciona al contribuyente responsable, que actúa en conciencia.

En cambio, el derecho tributario objetivo, al reemplazar la persecución del contribuyente por la de los bienes y la confesión, por la presunción, realiza una justicia, si bien teóricamente menos perfecta, prácticamente más efectiva. A la vez, refuerza la acción del Estado y reduce los costos de recaudación del tributo.

La justicia se basa en la manifestación de capacidad tributaria que re-

flejan los bienes y en la presunción, técnicamente determinada, de la solvencia que el contribuyente reviste, según las características de los bienes que posea.

Indudablemente, sólo las personas pueden ser sujetos de derechos y obligaciones, pero los bienes integran un patrimonio determinado y pertenecen a las personas, de tal manera que, sobre la base de los bienes, se grava a sus dueños, o a quienes ejerzan respecto de aquéllos determinados derechos.

Además, gravar los bienes según la capacidad tributaria que revistan ostensiblemente, no puede estimarse injusto, y fijar presunciones técnicamente determinadas, constituye una aproximación estrecha a la realidad de los hechos.

Por ejemplo, nadie niega que el ingreso que percibe una empresa constituye un incremento de patrimonio, que refleja capacidad tributaria. También resulta evidente que la empresa pertenece a una persona natural o jurídica, y que existe una relación técnicamente determinable entre el capital y la ganancia que normalmente obtiene el empresario.

Luego, mientras un derecho tributario subjetivo persigue a las personas y les exige una confesión contra sí mismas, constituida por la contabilidad, el derecho objetivo grava a la empresa, según la renta presunta de un tanto por ciento del capital, o directamente sobre el monto de éste, y pagan el tributo correspondiente los dueños de la empresa, sean personas naturales o jurídicas, sin la posibilidad de recurrir a la evasión ni de falsear la contabilidad.

Como único inconveniente puede

sostenerse que algunos empresarios pierden y otros ganan en exceso, y que determinar objetivamente el ingreso y el impuesto sería injusto para los primeros y beneficioso para los segundos.

Ante este argumento cabe replicar que el empresario, técnicamente, no invierte sino cuando el interés del dinero es inferior a la rentabilidad del capital. En caso contrario, sin el riesgo de la gestión, obtiene un mayor ingreso prestando su capital, que invirtiendo en su propia empresa.

Luego, una presunción general igual o ligeramente superior al interés del dinero, establecida en relación con el capital de la empresa, obedece a una formulación teórica generalmente aceptada.

Se beneficiará el empresario que obtenga una renta efectiva superior a la presunta. Pero, en una economía de mercado, este resultado no es puro azar. Supone la actitud del empresario emprendedor que racionalice factores, innove en el producto, emplee nuevas materias primas, expanda sus mercados e, incluso, imponga nuevas preferencias en los consumidores. Si el resultado deriva de una acción positiva, en beneficio de la colectividad, parece más justo premiar con menor tributo al empresario eficiente, en lugar de favorecer al contribuyente inescrupuloso, como ocurre con el sistema subjetivo, analizado anteriormente.

Y los que pierden, simplemente fracasan. En un país con capital escaso no puede ampararse al mal empresario que emplea, con perjuicio social, los factores disponibles de pérdida deriva de la ausencia de racionalización de los factores, de la mala calidad de los productos, de la falta

de coincidencia de la producción con las preferencias de los consumidores o del escaso espíritu de innovación.

Luego, no se trata de virtudes sociales, que deba proteger el sistema tributario, sino de una incapacidad que éste debe contribuir a evitar considerando que la escasez de factores productivos exige su aprovechamiento integral por los empresarios más eficientes.

Por tanto, afectar, por excepción, a los empresarios ineficaces, que perjudican a la colectividad con el mal empleo de los factores productivos, resulta mucho menos grave que sancionar con una fuerte carga tributaria a los contribuyentes responsables, que, por ser los únicos que cumplen, deben sufrir el peso cada vez mayor, que eluden los inescrupulosos.

Por otra parte, el Fisco, persiguiendo los bienes y no las personas, percibe los tributos por roles o registros, sin evasión posible, y con costos tan reducidos, que el rendimiento tributario, por su mayor efecto útil, puede permitir la rebaja de las tasas impositivas en beneficio de todos los contribuyentes.

### **III.—Análisis Objetivo del Derecho Tributario Chileno.**

En general, el sistema chileno acoge los fundamentos de la teoría objetiva en la legislación tributaria positiva, pero se aparta ostensiblemente de ella en la Ley de Impuesto a la Renta y, en menor medida, en el tributo a las transferencias a título oneroso, y en el impuesto a la cifra de negocios.

La actual Ley de Impuesto a la Renta, que lleva el N° 15564, significó un claro retroceso en esta materia,

complicó innecesariamente el sistema de administración y abrió una amplia brecha al fraude tributario. En este aspecto, constituyó retraso en relación con la anterior Ley N° 8419, que, no obstante su tendencia subjetiva, guardaba un mayor equilibrio de factores objetivos en la determinación del gravamen.

La ley actual establece la contabilidad, como principio general, incluso respecto de la explotación de bienes raíces. Sus presunciones sólo rigen en ausencia de contabilidad, salvo la que determina la renta de la casa habitada por su dueño o a su disposición permanente, que es derecho y no admite prueba contable en contrario.

Por tanto, la legislación vigente se basa en el principio de la prueba contra sí mismo que, conjuntamente con la persecución del contribuyente, constituyen características distintivas de los sistemas tributarios subjetivos.

El fracaso de la prueba contra sí mismo y la inoperancia absoluta de la persecución individual de la masa de contribuyentes por el Estado único, representan los defectos esenciales del sistema, que la experiencia tributaria chilena conocía sobradamente.

No obstante, la reforma tributaria surgida de la ley actual se basó fundamentalmente en esos factores subjetivos, y sus graves consecuencias negativas están confirmando un error que la experiencia debió evitar.

En efecto, en el anterior régimen tributario de la renta la explotación de bienes raíces no tributaba por categorías, excepto cuando se trataba de sociedades anónimas, y la 1ª categoría contenía sólo un conjunto de presunciones para los fines del impuesto global complementario o el

adicional. En substitución, se aplicaba un tributo territorial objetivo, fijado sobre el monto del avalúo y percibido por roles o registros.

Un sistema tan eficaz en su rendimiento y tan económico en su administración debió haber sido mantenido, regularizando los avalúos, muy distorsionados por la inflación, mediante una retasación general, que permitiera, posteriormente, aplicar los sistemas de reajuste automático sobre base reales.

Pero, buscando sistemas subjetivos, de administración costosa y fácil evasión, ya en la ley 8419 se había introducido una innovación subjetiva, que exigía contabilidad sobre avalúos que excedieran de cierto monto, aunque siempre sólo para los efectos del impuesto global complementario o el adicional, medida que había tenido la virtud de dejar al margen de esos tributos a grandes terratenientes, que, con una contabilidad muy difícil de verificar en la actividad agraria, limitaban sus ganancias o acreditaban pérdidas.

Sin embargo, esta innovación en el antiguo régimen de la ley 8419, derivada sólo de la reforma introducida por la ley 13305, no tenía mayor gravedad, ya que, si bien permitía a algunos eludir el impuesto global complementario y el adicional, no incidía fuertemente en el gasto de administración del tributo, considerando que la contabilidad se exigía sólo sobre cierto monto de avalúo.

Pero la reforma surgida de la ley 15564, que contiene el régimen vigente del impuesto a la renta, llevó la contabilidad al concepto de principio general y estableció un impuesto por categorías para la explotación de bienes raíces, que no existía en la ley anti-

gua, en que la categoría no operaba como tal.

La modalidad de la actual 1ª categoría, en cuanto grava la explotación de bienes raíces, consiste en declarar con contabilidad la renta afecta al impuesto para determinar el gravamen, pero éste sólo se paga en la medida en que resulte superior al impuesto territorial. Luego antes el tributo territorial era totalmente substitutivo mientras que ahora lo es sólo en forma parcial.

La medida, fuera de revestir una complicación innecesaria, parece intrascendente, ya que siempre se paga el impuesto territorial, como mínimo, y el de categoría sólo en la medida en que exceda de aquél. Pero el costo de administración de una contabilidad generalizada es tan alto, que difícilmente puede ser cubierto por esa diferencia de tributo y, en definitiva va a constituir una pérdida neta para el Fisco y un incremento de la burocracia administrativa, sin contar los gastos y molestias accesorios que significa al contribuyente.

Fue también un retraso en sentido subjetivo la supresión de la presunción de renta mínima, en relación con el avalúo de la casa habitación, para los efectos del impuesto global complementario, que establecía la anterior Ley de Impuesto a la Renta.

Esa presunción era derecho y, en la medida en que su monto excedía de la renta global declarada, el contribuyente quedaba afecto a una tasa proporcional del 20% por la diferencia.

La ley actual simplemente no la contempló y dejó entregada la declaración del impuesto global a la prueba contra sí mismo que el contribuyente pudiera rendir en conciencia.

En la parte en que la renta global proviene de sueldos, salarios o pensiones, existe control directo en las correspondientes planillas de pago. Pero, en la parte en que surge de actividades sujetas a contabilidad, que representa la mayor proporción, permanece entregada a la conciencia tributaria, demasiado débil para inducir a una declaración sincera en perjuicio propio.

Puede que la absoluta irrealidad de los avalúos vigentes en esa época haya restado eficiencia a la presunción de renta global sobre la base del valor de la casa habitación, o que este solo factor de referencia resultara incompleto, considerando el alto precio que revisten los automóviles y otros bienes de carácter suntuario.

Pero parecía lógico entonces ordenar sobre bases reales los avalúos de la propiedad raíz e incorporar a la presunción esos otros bienes, en especial los automóviles, en lugar de suprimirla simplemente.

En ausencia de este medio, el impuesto global complementario, entregado a una prueba contra sí mismo, resultó prácticamente inoperante, salvo en el ámbito de los sueldos, salarios y pensiones, ajustados por planillas.

Y tan grave fue la deficiencia, que la ley 16250, modificada por la ley 16282, estableció, aunque en carácter transitorio, una renta mínima presunta sobre la base del patrimonio, cuyo verdadero objeto consiste en poder conjurar, con un criterio objetivo, el fraude generalmente cometido en el impuesto global complementario.

En el tributo que grava a las profesiones liberales y en el que afecta a la industria y el comercio, la actual

Ley de Impuesto a la Renta acusa el mismo retroceso hacia la subjetividad.

Las profesiones tributaban anteriormente en relación con una presunción de renta establecida según los años de ejercicio, mientras que ahora sus ingresos quedan sujetos a la libre confesión del afectado, con todos los inconvenientes propios de una prueba contra sí mismo.

En cuanto al tributo a la renta derivada de la industria y el comercio, tanto la ley antigua como la actual mantuvieron igual criterio subjetivo, aceptando una contabilidad, imposible de controlar con eficiencia.

Es ilusorio imaginar que el contribuyente va a ser sincero en una prueba que lo afecta nada menos que con la sanción de pagar un impuesto. Es imposible que el Fisco controle a todos los contribuyentes sujetos a contabilidad. Aún más, suponiendo que con un costo enorme y una gran burocracia pudiera intentarlo, el resultado sería siempre negativo, porque la contabilidad, que es muy compleja, permite la preparación de documentos y pruebas ficticias, cuya falsedad no puede ser verificada.

Esto no era desconocido cuando se discutía el proyecto que sirvió de base a la ley 15.564. Por el contrario, era aceptado hasta entonces como un mal irremediable, hasta tal extremo que, para contrarrestar el fraude en la renta declarada, las tasas tributarias de la industria y el comercio, habían alcanzado al 37,9% y hasta el 43,05%, en la minería y metalurgia, formas especiales de actividad industrial sujetas a categoría separada en la ley 8914.

Se habló, en ese entonces, sin enunciar un fundamento teórico, de la

necesidad de abandonar la contabilidad como prueba contra sí mismo, irremediablemente falsa, y establecer un tributo sobre el capital de la empresa, como una verdadera patente, independiente del resultado contable.

En este aspecto, el sistema seguro, de bajo costo de administración y de control exacto ya que regía para la explotación de bienes raíces, consistente en el impuesto territorial, quiso hacerse extensivo a la industria y el comercio, donde se concentraba la masa del fraude tributario, amparado en la prueba subjetiva contra sí mismo que representa la contabilidad.

Si tal medida se hubiera adoptado, el sistema tributario de la renta, actualmente subjetivo e inoperante, se habría transformado en objetivo y eficaz, realizándose una verdadera reforma tributaria.

Pero, en lugar de extender lo bueno, probado por la experiencia y aconsejado por la lógica, se prefirió ampliar lo malo, cuyos resultados se conocían perfectamente. Fue así como, en vez de hacer extensivo a la industria y al comercio el sistema objetivo de los bienes raíces, que ya había experimentado con éxito, una industria extractiva como la agricultura, se prefirió someter a los bienes inmuebles al sistema subjetivo de la contabilidad, que había conducido al fraude masivo y a la inoperancia del impuesto en la industria y el comercio.

Actualmente, el tributo a la renta presunta sobre el patrimonio, establecido con carácter transitorio, si bien está destinado a conjurar el fraude en el impuesto global complementario fundamentalmente, también va a cerrar la brecha que el sistema subjetivo del tributo a la industria y al comercio ha abierto en el rendimiento de este gravamen, puesto que el ca-



pital de las empresas y establecimientos comerciales debe incorporarse al patrimonio, para los efectos de determinar la renta mínima presunta, compensando en parte lo que la contabilidad, como prueba contra sí mismo, permitió eludir.

En lo que se refiere a los restantes impuestos que contempla el sistema tributario chileno, prima como expresamos con anterioridad el régimen objetivo del gravamen. Así ocurre con el impuesto territorial, el impuesto a las transferencias a título oneroso, el impuesto a las herencias, legados y donaciones, etc.

Sólo en un aspecto, el impuesto a las transferencias a título oneroso muestra una clara expresión subjetiva, que, de inmediato, cede ancho paso al fraude tributario. Esta deficiencia aparece en la obligación de retener que afecta al vendedor, que incluye el tributo en el precio del bien enajenado.

Normalmente, ese tributo se cobra, pero no siempre se integra en arcas fiscales. De nuevo, en este caso, el tercero obligado a la retención, que es el vendedor, declara en conciencia la suma percibida, y si no es sincero en esta declaración contra sí mismo, se apropia de recursos ajenos, puesto que el contribuyente no es él, sino el adquirente, que pagó el tributo incluido en el precio.

Este fraude reviste mayor gravedad, ya que no se trata del contribuyente, que deja de pagar o paga una suma inferior, sino del tercero obligado a la retención, que se apodera indebidamente del impuesto que retuvo al contribuyente.

En este aspecto, con la experiencia del fraude masivo que derivaba del sistema de retención, se buscó un recurso objetivo en la ley 14171, en que

se presumió un volumen mínimo de ventas al año equivalente a 4 sueldos vitales anuales para la industria y el comercio en el departamento de Santiago. En estos términos, la presunción resultó gravosa sólo para los pequeños comerciantes. En cambio, si se hubiera establecido como porcentaje del capital, habría afectado por igual a grandes y pequeños. En todo caso, fueron tantas las protestas por una medida tan razonable que debió ser derogada antes de su aplicación.

La deficiencia de la presunción en suma fija, sin atender al capital, pudo ser subsanada. Pero la derogación de la medida, invocada con protestas reiteradas por los comerciantes, especialmente los minoristas que eran los únicos afectados, restableció la subjetividad, con declaración contra sí mismo, y mantuvo el fraude tributario en toda su plenitud.

Finalmente, cabe hacer referencia, en este análisis general, a la semejanza que existe entre el impuesto a las transferencias a título oneroso y el impuesto a la cifra de negocios, que grava la prestación de servicios bajo un régimen semejante, ya que también el que presta el servicio retiene el tributo que paga, como contribuyente, el que lo recibe. En este impuesto, de mucho menor significación en cuanto a rendimiento, concurre la misma deficiencia ya anotada, y la presunción de un valor mínimo de servicios prestados, en relación con el capital de la empresa o negocio, contribuiría igualmente a evitar el fraude y restablecería la tendencia objetiva del derecho tributario moderno.

#### **IV.— Aportes de la Teoría Objetiva para una Reforma Tributaria:**

La reforma tributaria no puede li-

mitarse a un ordenamiento técnico o a innovaciones de redacción en la ley. Es necesario que represente una nueva filosofía y conduzca a un resultado diferente.

No puede medirse el valor de una reforma tributaria por el número de leyes que modifique, ni por la cantidad de nuevos artículos que agregue a la frondosa legislación. Mucho menos puede valorarse en relación con los cambios formales en el ordenamiento de las disposiciones, o con las alteraciones de estilo, en la redacción de las normas.

Mientras una nueva filosofía no imprima su propio sello al sistema tributario, la reforma constituye una palabra sin sentido. Aún más, las grandes reformas requieren muy pocas medidas para realizarse plenamente, pero la eficacia de éstas impone una alteración de fondos. En cambio, las reformas aparentes encubren en una terminología ampulosa y una modificación masiva de preceptos, la falta de sentido de sus fines y la pobreza de sus resultados.

Por tanto, al analizar el aporte de la teoría objetiva del derecho tributario a una reforma legal, nos vamos a limitar a las medidas concretas que esa teoría inspiraría en la legislación chilena.

El análisis del capítulo precedente, en el que destacaron las deficiencias del sistema tributario nacional, desde el punto de vista de la teoría objetiva del derecho, constituye ya un anticipo de la forma en que ésta podría contribuir a perfeccionarlo, a través de una reforma tributaria.

Indudablemente, el mayor aporte radicaría en la transformación objetiva del actual régimen impuesto a la renta, eminentemente subjetivo, y en

superación de la deficiencia subjetiva que contempla el tributo a las transferencias a título oneroso, y secundariamente, el impuesto a la cifra de negocios.

En el ámbito del tributo a la renta, estos aportes consistirían en restablecer el impuesto territorial, sobre avalúos reales automáticamente reajustables, como totalmente substitutivo del impuesto a la renta por categorías en la explotación de bienes raíces, lo que conduciría a la supresión de la contabilidad en este rubro de actividades.

A la vez, este sistema objetivo de impuesto sobre el avalúo debería hacerse extensivo a la industria y el comercio, actividades que quedarían afectas a un gravamen sobre el capital, en la misma forma que la explotación de bienes raíces lo está a un tributo sobre el avalúo.

Para este efecto, las empresas industriales y comerciales figurarían en un rol, al igual que los bienes raíces, con su capital de explotación valorado, incluyéndose también un sistema de amortización y de reajuste automático para el capital fijo. Sobre esta base, pagarían un tributo objetivo fijado en un tanto por ciento del capital total, con prescindencia de los resultados contables.

Las profesiones liberales y otras profesiones lucrativas serían gravadas con una suma fija en relación con los años de ejercicio, o con un tanto por ciento sobre una renta presunta previamente determinada, sistema este último que ya existía en la ley 8419, y que fue abandonado, sin causa, en la ley 15564, actualmente vigente. Además, para evitar el reajuste permanente, bastaría expresar ese impuesto de suma fija, o esa renta presunta, en sueldos vitales, como se hacía en

la época en que ésta última rigió. Incluso, podrían aplicarse diversas presunciones según las características y posibilidades económicas normales de cada profesión. En todo caso, el impuesto se cobraría por simple rol, al igual que el propuesto para la industria y el comercio y el que rige para los bienes raíces.

Finalmente, y siempre en el ámbito del gravamen a la renta, el impuesto global complementario debería transformarse en un tributo a la renta mínima presunta del patrimonio, como el establecido en carácter transitorio por la ley 16250, modificada por la ley 16282. También se percibiría por roles, y, para simplificar el cálculo, podría fijarse directamente en un porcentaje de ese patrimonio inventariado y tasado, en lugar de recurrir a una determinación indirecta, que supone calcular previamente la renta sobre el valor global patrimonio y el impuesto, sobre el monto de la renta presunta.

Indudablemente, el inventario y la tasación deberían reactualizarse permanentemente, y el tributo sólo afectaría al contribuyente que excediera un mínimo exento. Por tanto, el rol estaría en constante movilidad, según las variaciones que experimentara la fortuna personal.

No obstante, no se opone a un régimen objetivo para el impuesto global complementario, un sistema de renta presunta en relación con el avalúo de un determinado conjunto de bienes, que reflejen un nivel de vida. Con tal objeto, podrían elegirse la casa, los automóviles, los yates y el número de servidores, elementos que tradicionalmente han servido de base para este efecto, en las legislaciones que establecen renta global presunta.

Este sistema parcial presentaría la ventaja de un menor costo de administración, considerando que tanto los bienes raíces como los automóviles están sujetos a un régimen de inscripción en la legislación chilena. Sin embargo, resulta menos perfecto y más fácil de eludir.

Aunque en Chile, de escaso desarrollo industrial, el régimen de vida y, por tanto, los ingresos que permiten sostenerlos, se reflejan en la propiedad raíz y los vehículos motorizados, las personas, por eludir el tributo, podrían rebajar conscientemente estos gastos. Naturalmente que, por este medio, se impondrían privaciones, que sólo aceptarían si el impuesto fuera muy alto. Pero, en todo caso, la posibilidad de evasión da ventaja al inventario y tasación del patrimonio global, sistema en que no existe la posibilidad de crear artificialmente condiciones destinadas a eludir o rebajar el monto del tributo.

En este aspecto, el costo de administración que uno u otro sistema signifique, unido al mayor rendimiento que pudiera calcularse para el sistema más caro, que es el de patrimonio global, serían los factores determinantes de una elección definitiva.

Pero siempre debe tenerse en cuenta la posibilidad de simplificar el sistema, tanto en beneficio de los contribuyentes como del propio Fisco, por cuanto mientras más sencillo es el régimen, más bajos resultan los costos de administración.

También desde el punto de vista de la simplificación, es más conveniente crear un tributo directo sobre el avalúo del bien raíz, sobre el monto del capital de explotación de la empresa industrial o comercial, sobre la profesión en relación con los años de

ejercicio y sobre el patrimonio según su tasación, que recurrir al procedimiento indirecto de calcular primero una renta presunta y, sobre esta base, aplicar una tasa tributaria.

Por lo demás, los resultados son exactamente iguales, ya que un impuesto del 5% a una renta presunta del 10% en un patrimonio de E<sup>o</sup> 10.000 da un tributo de E<sup>o</sup> 50, que equivale a un impuesto de 5%, sobre el patrimonio de E<sup>o</sup> 10.000, aplicado directamente, por medio de un cálculo más simple. Luego, si el resultado es igual parece lógico elegir el sistema más sencillo que, junto con ahorrar molestias al contribuyente, rebaja los costos de administración del tributo.

En cuanto a medidas que deberían adoptarse para subsanar los defectos del sistema subjetivo que debilita el rendimiento en los impuestos, la transferencias a título oneroso y a la cifra de negocios, basta con remitirse a lo ya expresado en el capítulo anterior, que, por lo demás, corresponde a una solución intentada en la ley 14171, que sólo sería necesario perfeccionar y extender.

En efecto, para evitar el fraude del tercero obligado a la retención de esos impuestos, que normalmente es el comerciante que vende un bien o el que presta un servicio, sería necesario fijar volúmenes mínimos de ventas, no comunes para cualquier empresa, como se intentó en la ley 14.171, sino en un porcentaje calculado sobre el capital de la actividad o negocio.

En esta forma, sólo algunas medidas, de gran trascendencia, podrían cambiar el espíritu del sistema tributario vigente, dándole un carácter objetivo, que se traduciría en mayor justicia, superior rendimiento, menores costos de administración y reducción de las

molestias que, además del tributo, se imponen al contribuyente.

Sería mayor la justicia, porque no ocurriría, como actualmente, que el gravamen sólo afecta a quienes, por su gran conciencia moral, son capaces del heroísmo de rendir una prueba contra sí mismos. El superior rendimiento surgiría del menor fraude, ya que éste se suprimiría por ser materialmente imposible o, por lo menos, se reduciría a una ínfima expresión. Los más bajos costos derivarían del menor control, puesto que los tributos se perciben mediante roles o registros, sin previa declaración por contabilidad. Luego, la fiscalización queda limitada a la elaboración y reactualización de los roles, con una enorme reducción del gasto administrativo. Finalmente, el contribuyente podría pagar hasta por correspondencia, sin incurrir ni en los gastos ni en la molestias personal de las engorrosas e inútiles declaraciones que se le exigen en la actualidad.

La única objeción que podría formularse radica en que, en casos específicos, que no correspondieran a la normalidad de los hechos, podrían las rentas ser superiores o inferiores a las tenidas en cuenta para fijar el tributo objetivamente, ya sea que establezca una renta presunta o se grave directamente el bien que la produce.

Pero contra esta objeción basta destacar que la agricultura, que es una actividad productiva con contingencia incierta de ganancia o pérdida, paga desde hace muchos años un impuesto territorial, total o parcialmente substitutivo del impuesto a la renta por categorías, que sólo resultó injusto por la distorsión de los avalúos. Además, la ley 15.021 permitió subsanar este problema en el plazo de 2 años

que, por razones inexplicables, no se cumplió y debió ser prorrogado.

Luego, no existe razón alguna para que otro tipo de empresas, incluso con menos contingencias que la actividad agraria, que depende en gran parte del clima, no pudieran quedar afectas a un tributo en relación con el capital de explotación, muchos más si se considera que, tanto en la agricultura, que es una industria extractiva, como en cualquier actividad, comercial o industrial, el empresario, lógicamente, no invierte si la ganancia o utilidad que le reporta la inversión no excede del interés del dinero que representan. En caso contrario, cometería un error objetivamente determinado, ya que prestando esa misma suma a interés, sin ningún esfuerzo directo ni ningún riesgo obtendría un resultado superior.

La legislación tributaria no puede tener en cuenta la locura humana, sino el proceder del hombre medio que integra la sociedad, mucho más cuando ése comportamiento obedece a una formulación técnica, que, a la vez, resulta esencial y lógica.

Se dirá, aún, que en un período inflacionario como en que permanentemente vive nuestro país, el interés del dinero no es válido para determinar la ganancia. Pero esta objeción es al revés, puesto que la inflación favorece al empresario que, frente a precios flexibles, libremente fijados en el mercado, paga costos rígidos, y aumenta la diferencia entre costos y precios, que constituye su ganancia. En efecto, el empresario paga sueldos y salarios, fijados por contratos o leyes; y rentas e intereses, contractualmente establecidos, que no varían mientras los precios se precipitan al alza. Su único costo flexible, constituido por las materias primas, puede hacerse rígido formando existencias a crédito. Por

tanto, la inflación sería sólo una razón para establecer un tributo superior al que surgiría de una renta presunta calculada en relación con el interés del dinero, pero nunca un motivo para rechazar la objetivación del derecho tributario.

En cuanto a la circunstancia de que algunas empresas o negocios ganen más y otros menos con igual capital, o de que unos predios produzcan más y otros menos con igual avalúo, cabe señalar que tanto el capital de explotación como el valor del bien inmueble constituyen la medida potencial de su rentabilidad. En este sentido, un capital de explotación alto permite una producción técnicamente perfeccionada y racionalizada, que el empresario, como servidor de la colectividad, está socialmente obligado a adoptar. Por su parte, el valor del terreno se establece según su capacidad productiva, y una misma superficie tiene distinto precio, en relación con su productividad.

En consecuencia, considerando que el capital es escaso en un país en estado de desarrollo y que la tierra es limitada y también insuficiente, la capacidad productora del capital y de la tierra no puede ser empleada con deficiencia, y el sistema tributario no debe proteger la ineficacia, sino, por el contrario, está obligado a sancionarla.

Y, salvo el accidente, generalmente susceptible de ser asegurado, la rentabilidad de la empresa o negocio es un signo directo de su eficiencia productiva, por cuanto la ganancia surge por diferencia entre costos y precios. Luego, el empresario que gana debe racionalizar los factores para incurrir en el mínimo de costo, que corresponde a su más eficiente aprovechamiento, y, a la vez, debe ofrecer productos

necesarios y de calidades aceptables, para obtener precios remunerativos.

Por tanto, partiendo de una rentabilidad media general, técnicamente determinada, la fijación de un impuesto objetivo al avalúo del bien raíz o al monto del capital de explotación sancionaría a quienes perciben ganancias inferiores, por ineficiencia en la administración y organización de sus empresas, defecto que gravita sobre la colectividad entera y que, en consecuencia, el régimen tributario no puede proteger, ni siquiera aceptar. A la vez, quien sobrepasara la rentabilidad media determinada, recibiría un estímulo o incentivo, ya que quedaría gravado sólo en relación con la ganancia normal. Pero tal premio no sería arbitrario, sino justo, puesto que, en igualdad de condiciones, sólo puede ganar más el empresario emprendedor, que racionalice costos, mejore calidades o innove en sus procesos o productos, en beneficio de la colecti-

vidad toda, que recibe las ventajas de la mayor productividad de la empresa.

Por consiguiente, esta objeción, más que un razonamiento en contra de la teoría objetiva, se convierte en un fundamento a su favor, puesto que crea el castigo y el incentivo, a la vez, sin recurrir a sistemas de exenciones, a veces injustos, y siempre perjudiciales para la moral tributaria y el control del impuesto.

Y, por último, si en una empresa o zona, por razones imprevistas o de emergencia, surgieran causas de fuerza mayor que afectaran el rendimiento de la agricultura o la ganancia de la industria y el comercio, como terremotos, inundaciones y otras catástrofes, podría contemplarse la facultad de reducir el impuesto, suspenderlo, retrasarlo o conceder facilidades de pago, como por lo demás se ha hecho con frecuencia en las situaciones señaladas.