



UNIVERSIDAD DE VALPARAISO
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS
SOCIALES
ESCUELA DE DERECHO



TESINA CARRERA DE DERECHO

Ley de Reforma Tributaria y Estado Social.

Autores:

Andrés Lillo Bustamante.

Katherine Andrea Marilaf Valencia.

Profesor Guía:

Christian Viera Álvarez.

Diciembre, 2014.

| | |
|---|----|
| INTRODUCCIÓN..... | 6 |
| CAPÍTULO I. CONCEPTUALIZACIÓN DE ESTADO SOCIAL..... | 8 |
| 1. Surgimiento del Estado Social..... | 8 |
| 2. Contenido material mínimo..... | 9 |
| 3. Críticas a la consagración del Estado Social. | 11 |
| 4. Conceptualización descriptiva..... | 13 |
| 5. Conceptualización material y operatividad. | 14 |
| CAPITULO II. EL ESTADO SOCIAL COMO POSIBILIDAD HERMENEUTICA EN LA REALIDAD NORMATIVA CONSTITUCIONAL CHILENA..... | 16 |
| 1. El Estado social en el Constitucionalismo chileno. | 16 |
| 2. Constitución Económica y Orden Público Económico. | 17 |
| 3. Camino hacia la reinterpretación del principio de subsidiariedad..... | 18 |
| 4. Recepción de la cláusula Estado Social en el texto constitucional..... | 20 |
| 5. Interpretación evolutiva de las cláusulas de principio..... | 21 |
| CAPÍTULO III. LEY DE REFORMA TRIBUTARIA Y SU FUNCIONALIDAD COMO INSTRUMENTO CONSONANTE CON LA CLÁUSULA DEL ESTADO SOCIAL EN NUESTRO PAÍS. | 24 |
| 1. Posibilidad de hacer operativo el Estado Social mediante la Legislación tributaria. ... | 24 |
| 1.1. Derecho Comparado: la sistematización constitucional tributaria española. | 25 |
| 1.1.1. El principio de justicia tributaria como fundamento del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos en el Derecho español. | 25 |
| 1.1.2. El principio de Generalidad..... | 25 |
| 1.1.3. El principio de igualdad tributaria..... | 26 |

| | |
|---|----|
| 1.1.4. El principio de progresividad. | 26 |
| 1.1.5. El principio de no confiscatoriedad. | 26 |
| 1.1.6. El principio de capacidad económica. | 27 |
| 1.2. Derecho Comparado: Sistematización de la dogmática tributaria Sueca. | 28 |
| 1.2.1. Principio de progresividad. | 28 |
| 1.2.2. Principio de igualdad. | 28 |
| 1.2.3. Principio de Capacidad Económica. | 29 |
| 1.2.4. Derecho tributario v/s derecho social. | 29 |
| 1.2.5. Redistribución de riquezas. | 30 |
| 1.3. Líneas generales de un sistema tributario justo. | 31 |
| 2. Programa de Gobierno: paradigmas de la Reforma en clave de Estado Social. | 32 |
| 3. Ley N° 20.780 promulgada el 30 de Septiembre de 2014, sobre Reforma Tributaria. | 34 |
| 3.1. Mensaje Presidencial. | 34 |
| 3.2. El Protocolo de Acuerdo. | 35 |
| 3.3. Materialización de indicaciones, trámites posteriores y críticas. | 37 |
| 3.4. Alcance global del texto promulgado. | 41 |
| CONCLUSIONES. | 42 |
| BIBLIOGRAFÍA. | 45 |

TABLA DE ABREVIATURAS.

Constitución Política de la República C.P.R.

Convenio Europeo de Derechos Humanos. C.E.D.H.

Producto Interno Bruto. P.I.B.

Fondos de Utilidades Tributables F.U.T.

Impuesto Global Complementario I.M.C.

Impuesto Adicional I.A.

Unidad de Fomento U.F.

Subvención Escolar Preferencial S.E.P.

Centro de Investigación Periodística C.I.PER.

REFORMA TRIBUTARIA Y ESTADO SOCIAL.

Andrés Lillo Bustamante*

Katherine Marilaf Valencia*

Christian Viera Álvarez**

RESUMEN. El Estado Social de Derecho se configura como una cláusula de textura abierta, que se materializa en la realización de prestaciones para la satisfacción de necesidades mínimas de existencia; su vigencia normativa es posible en nuestra realidad constitucional a través de una labor hermenéutica. El contenido material de la cláusula radica en la consagración y garantía de derechos sociales y en los mecanismos de redistribución de riquezas en la sociedad. Un instrumento determinante de la operatividad del contenido material mencionado es un régimen impositivo eficiente y justo, que pretende ser el resultado de la reforma tributaria, además de un gasto público estructurado, ordenado y orientado en función de la realidad social.

Palabras claves: Estado Social, interpretación constitucional, derechos sociales, reforma tributaria, gasto público.

ABSTRACT. The Welfare State based on rule of Law is conformed as an open graded clause, which materializes into the fulfillment of provisions for the satisfaction of the minimal needs for the existence; its normative validity is possible in our constitutional reality through and hermeneutical task. The material content of the clause resides in the recognition and guarantee of the social rights and in the redistribution mechanisms of the wealth in the society. A decisive instrument of the effectiveness of the named material content is a productive and fair tax system, which pretends to be the result of the taxation

*Estudiantes de Derecho de Universidad de Valparaíso. Artículo parte del Seminario de Licenciatura año 2014 de la Universidad de Valparaíso.

**Profesor guía del presente artículo para Seminario de Licenciatura. Doctor en Derecho, profesor e investigador Escuela de Derecho - Universidad de Valparaíso.

reform, besides a structured, organized and well- oriented public expenditure based on the social reality.

Key words: Welfare State, constitutional interpretation, social rights, taxation reform, public expenditure.

INTRODUCCIÓN.

Esta investigación tiene por objeto vislumbrar los fundamentos político económicos que subyacen a las reformas legislativas e iniciativas sociales que contempla el programa del gobierno actual; particularmente, nos centraremos en el análisis de uno de los ejes de la directriz política pretendida, cual es la reforma a la legislación tributaria; en este sentido, nos planteamos la interrogante de si acaso la ley de reforma tributaria contribuye a la operatividad de un Estado Social de Derecho para Chile. Para responder a esta pregunta estructuramos nuestro trabajo investigativo en función de tres partes: primero, la conceptualización de la cláusula, luego la posibilidad hermenéutica de vislumbrar la cláusula en nuestra Constitución política actual y finalmente, la eventualidad de que la nueva legislación tributaria sea un instrumento funcional a la existencia y eficacia del Estado Social. Estas aristas dan forma y contenido a nuestro trabajo, el que se estructura en tres capítulos.

El primer capítulo tiene por objeto delimitar conceptualmente el Estado social, con el fin de aproximarnos a determinar un mínimo común irreductible de contenidos a los que esta cláusula debiese circunscribirse en su substancia. Para ello haremos una breve referencia a los fenómenos que desencadenaron de manera inminente la génesis y desarrollo de la dimensión prestacional del Estado, haremos referencia a las críticas que se han formulado a su existencia y a su consagración en sus vertientes tanto formales como sustantivas; expondremos además las notas generales que lo caracterizan; finalmente, es nuestra intención acercarnos a circunscribir el aspecto material del que se hace cargo. En el segundo capítulo, pretendemos plantear la necesidad de vislumbrar el Estado Social como

cláusula de principio a la luz de la interpretación constitucional en nuestra realidad normativa, para así conectar la norma con la realidad social, junto a ello enfatizaremos en los mecanismos imprescindibles para lograr la operatividad del Estado Social, entre ellos la potestad legislativa tributaria como instrumento esencial para la redistribución de la riqueza. Finalmente, analizaremos a la luz de los principios y del Derecho Comparado la Ley N° 20.780 de reforma tributaria, promulgada el 29 de Septiembre del año en curso, para responder a la pregunta de si la nueva estructura impositiva vigente en nuestro país contribuye a la operatividad del Estado Social.

CAPÍTULO I

CONCEPTUALIZACIÓN DE ESTADO SOCIAL.

1. Surgimiento del Estado Social.

Los crecientes cambios enfrentados por la sociedad en la época moderna, principalmente desde la segunda mitad del siglo XIX, han provocado una radical transformación en el papel desempeñado por el Estado en la sociedad; pasando de actuar como garantista de la libertad, entendida como derecho esencial de primera generación, a ser garante de condiciones mínimas de existencia para los ciudadanos, consagrando y haciéndolas operativas; materializando lo anterior en la realización de prestaciones.

La consagración formal y material de los intereses burgueses o liberales clásicos no fue suficiente para satisfacer las necesidades y demandas sociales propias de la época moderna, por lo pronto se hizo necesario consagrar derechos que establezcan condiciones mínimas para hacer operativo un Estado prestador de servicios; García Pelayo señala que “mientras en los siglos XVIII y XIX se pensaba que la libertad era una exigencia de la dignidad humana, ahora se piensa que la dignidad humana es una condición para el ejercicio de la libertad”². Así, se fue mostrando un giro en el papel del Estado en la sociedad, desplazando al Estado Liberal de Derecho.

Desde un punto de vista histórico, sociológico y político podemos identificar como causas del surgimiento del Estado Social:

- a.- El éxodo masivo de trabajadores a las ciudades producto de la revolución industrial, el cual hace surgir la dimensión prestacional del Estado como respuesta a los problemas y necesidades provocados por este fenómeno.
- b.- La presión política realizada por los grupos más desfavorecidos hace inminente la emergencia del aspecto prestacional del Estado. En esta causa podemos apreciar como

²GARCÍA PELAYO, Manuel. *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, Madrid, Alianza Editorial, 1994, p. 26.

factores determinantes ciertos cambios legislativos que instaron el surgimiento y la relevancia de la participación social en la política, esto se materializó en la ampliación del derecho de sufragio, en el surgimiento y consagración de derechos de asociación sindical, entre otros.

c.- En el plano dogmático de la teoría política, además, cambiaron las causas y condiciones de legitimidad del orden Estatal, “mientras el Estado de Derecho Liberal debe sólo no empeorar las condiciones de vida de los ciudadanos, el Estado de Derecho Social debe también mejorarlas”³. Esta diferencia, va enlazada directamente con la naturaleza de los bienes asegurados que constituyen dos tipos de garantías: las garantías liberales o negativas y las garantías sociales o positivas. Las primeras, tienen como base prohibiciones que “sirven para defender o conservar las condiciones naturales o pre-políticas de existencia”⁴ como la vida, las libertades. Mientras que, las segundas, se basan en obligaciones que “permiten por el contrario pretender o adquirir condiciones sociales de vida”⁵, por ejemplo la subsistencia, la salud, la educación.

2. Contenido material mínimo.

El Estado social debe ser entendido en primer término como un concepto válvula, es decir, como un concepto jurídico de textura abierta, por tanto, su contenido material es en general determinable en función de la realidad política, social y jurídica en que se configura el Estado.

Pese a la disparidad que existe en los ordenamientos, su consagración formal es una tendencia firme en el constitucionalismo contemporáneo, que ha llevado a un cambio de paradigma del Estado Constitucional, con el objeto de proteger valores esenciales para las sociedades actuales, estableciendo nuevos derechos, que llevan el rotulo de “sociales”.

³FERRAJOLI, Luigi. *Derecho y razón*, Madrid, Trotta, 2000, p. 862.

⁴Ibídem p. 862.

⁵Ibídem p. 862.

Con todo, podemos convenir que el contenido material mínimo del Estado social está constituido por la consagración de los llamados derechos sociales, tanto formal como materialmente, en un sentido de real operatividad, su materialización en la realidad es a través de la prestación de servicios con el fin de satisfacer una necesidad vital insatisfecha.

Entonces, si el contenido material de esta cláusula consiste en la consagración de derechos sociales, los que a su vez consisten en prestaciones entregadas por parte del Estado y estas prestaciones tienen por objeto la satisfacción de ciertas necesidades vitales; podemos concluir, que el Estado social tiene como sustrato material fundamental aquellas necesidades que al Estado le interese satisfacer. La decisión política de determinar cuáles son estas necesidades debiese inspirarse en consideraciones fundadas en la justicia social y ser tomada idealmente de manera consensuada entre la mayor cantidad de agentes representativos que sea posible.

Se podría concluir, que los derechos sociales son derechos a prestaciones en sentido estricto, como lo explica Alexy: “son derechos del individuo frente al Estado a algo que –si el individuo poseyera medios financieros suficientes y si encontrase en el mercado una oferta suficiente– podría obtenerlo también de particulares”⁶. Y lo ejemplifica, señalando el derecho a la previsión, al trabajo, la vivienda y la educación. Entonces, los derechos sociales debiesen regularse en la Carta Fundamental como “mandatos de optimización”, ya que buscan alcanzar ciertos fines, dejando abierta las medidas para lograrlos, es decir, “están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas”⁷. Son principios, y estos, “ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes”⁸.

⁶ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2000, p. 482.

⁷Ibídem p. 482.

⁸Ibídem p. 482.

Por último, señalar que los derechos sociales son responsabilidad del Estado, que debe establecer de forma jurídica, para que la persona sea un portador de derechos, y no un sujeto socorrido por una relación asistencial⁹.

3. Críticas a la consagración del Estado Social.

Las críticas vienen dadas desde un plano dogmático y práctico, existiendo importantes discrepancias en la compatibilidad del Estado Social con el Estado Derecho, o la adopción de medidas eficaces para implementar un Estado de estas características¹⁰.

Existe una corriente de críticas que denominaremos corriente formal, la cual postula en líneas generales la inconveniencia de consagrar a nivel normativo la cláusula del Estado social. En esta corriente destacan las detracciones formuladas por Forsthoff, quien afirma que es definitivamente incompatible consagrar normativamente a nivel constitucional elementos liberales y sociales; el punto de partida de su razonamiento es la concepción tradicional de Constitución, de inspiración liberal, como elemento funcional del Estado de Derecho; la Constitución nace al amparo de los Estados liberales consagrando los derechos como un límite al poder del Estado¹¹; de manera antitética, las garantías jurídico sociales no funcionan como un límite, sino que por el contrario, demandan participación de los agentes estatales en cuanto a asumir gestiones consistentes en repartir, distribuir y subsidiar; en palabras de Forsthoff, “un Estado que garantiza la subsistencia, y que en consecuencia garantiza un Estado de prestaciones y de retribución de riqueza”¹². Así, este autor critica la consagración normativa en cualquier nivel del Estado Social; afirma que, este concepto no debiese estar en la Constitución, y los derechos sociales en cuanto se materializan en prestaciones, debiesen circunscribirse al ámbito competencial de la

⁹CONTRERAS PELÁEZ, Francisco. *Defensa del Estado Social*, Sevilla, Universidad de Sevilla, 1996, p. 41.

¹⁰VIERA ÁLVAREZ, Christian. *Libre Iniciativa Económica y Estado Social*, Santiago, Legal Publishing, 2013, p. 36.

¹¹ABENDROTH, Wolfgang. *El Estado Social*, Madrid, Centro De Estudios Constitucionales, 1984, pp. 50 - 54.

¹²ABENDROTH (1984) p. 49.

Administración, sea central o descentralizada, del Estado, pero nunca al ámbito jurídico normativo constitucional.

Desde un punto de vista netamente material, existe una corriente sustantiva de críticas al carácter prestacional que debiese asumir el Estado en cuanto a la satisfacción de necesidades vitales básicas; en este sentido, Von Hayek señala que, el orden social se funda espontáneamente a partir de la libertad individual, y desde esta perspectiva, el Estado debe limitarse a alentar, garantizar y vigilar el desenvolvimiento de estas fuerzas espontaneas, constituyendo un Estado de Libertad, como “aquella condición de los hombres por la que la coacción que algunos ejercen sobre los demás queda reducido en el ámbito social, al mínimo”¹³. Estos principios deben resguardar la intromisión estatal en la propiedad privada y manifestando que el rol del Estado debe limitarse a proveer reglas que garanticen el ejercicio de las libertades. La intervención mínima estatal en ayuda a los más menesterosos, es en sí, una discriminación de igualdad entre los individuos, lo que se contradice completamente con una sociedad libre; las altas tributaciones serían un camino a la servidumbre y, “toda clase de estado - providencia que aspira a la justicia social se convierte primariamente en redistribuidor de rentas. Tal Estado no tiene más remedio que involucionar hacia el socialismo, adoptando sus métodos coactivos, esencialmente arbitrarios”¹⁴ y amenazando el sublime derecho a la libertad. En definitiva, los objetivos que persigue el estado Social no se pueden lograr sin menoscabar los presupuestos de la libertad individual, y la única forma de superación de desigualdades entre personas es dejando al mercado participar y dando apertura al derecho a la libertad.

Desde el punto de vista de su funcionamiento, se advierte el peligro de una dimensión clientelar del Estado Social, en el sentido que los beneficiarios de las prestaciones otorgadas sean en definitiva las asociaciones, grupos intermedios, o fracciones de la sociedad civil con mayor poder de presión e influencia; al respecto señala Pissarello: “son sobre todo aquellos grupos organizados, capaces de presionar corporativamente en las

¹³VON HAYEK, Friedrich. *Los fundamentos de la libertad*, Madrid, Unión Editorial, 1998, p. 31.

¹⁴Ibidem p. 349.

instituciones estatales, los principales beneficiarios de las políticas sociales”¹⁵; en este escenario se advierte el peligro del clientelismo hacia las prestaciones que otorgue el Estado Social, “transformándose la compleja problemática del trabajador por la de simple consumidor y la del ciudadano por la de cliente del *Welfare State*”¹⁶.

La visualización de los grupos intermedios de presión como asociaciones de clientes del menú de prestaciones contempladas por el Estado, es tan dramática como el que la concesión de beneficios se haga basada en criterios parciales basados en influencia o *lobby*, lo cual configura una situación abiertamente injusta. Es una posibilidad que la única forma de nadar contra ese cauce o salir de él, sea la consagración universal de derechos sociales para todas las personas hasta el punto que el gasto público lo permita.

4. Conceptualización descriptiva.

Para dar una caracterización descriptiva de la socialidad del Estado, adoptaremos lo que señala Miguel Carbonell¹⁷:

- a) Nace de un consenso social en que intervienen idealmente la mayor cantidad de actores relevantes que sea posible, entre ellos el Estado, los trabajadores y los empresarios.
- b) Tiene por objeto la satisfacción de las necesidades vitales de grandes sectores sociales, esto se logra, principalmente, a través de la prestación de servicios como son por ejemplo, la salud, vivienda y educación.
- c) Deviene en un régimen fiscal redistributivo de las riquezas.
- d) El ámbito competencial de la Administración central es muy amplio abarcando funciones regulativas principalmente e incluso productivas, en algunos casos.

¹⁵PISARELLO, Gerardo. “Del Estado Social legislativo al Estado Social constitucional: por una protección compleja de los derecho”. En: *Isonomía*, Mexico D.F., 2001, N° 15, p. 85.

¹⁶DE CABO MARTÍN, Carlos. *Contra el consenso. Estudios sobre el estado constitucional y el constitucionalismo del estado social*, México D.F., UNAM: Instituto de investigaciones jurídicas, 1997, p. 226.

¹⁷CARBONELL, Miguel. “Eficacia de la Constitución y derechos sociales: esbozo de algunos problemas”. En: *Estudios Constitucionales*, Talca, 2008, Vol. 6, N° 2, p. 51.

- e) Logra como efecto colateral una constante paz social institucionalizando vías reformistas sustitutivas de las vías revolucionarias de reivindicación de derechos.
- f) Cumple un papel estabilizador de la demanda agregada interna mediante el impulso del consumo gubernamental a través del gasto público.
- g) Posibilita un marco de crecimiento económico continuo, sostenible y equilibrado.

5. Conceptualización material y operatividad.

A modo de aproximación conceptual, el Estado Social se ha definido como “aquella figura política que supone que los poderes públicos asumen la responsabilidad de otorgar a la generalidad de los ciudadanos las prestaciones y servicios públicos adecuados para la satisfacción de sus necesidades vitales”¹⁸. Es decir, se pone especial énfasis en la cautelas de las necesidades básicas de la sociedad, lo que en la doctrina alemana se acuña el término “procura existencial”. También, “se ha definido como una serie de disposiciones legales que dan derecho a los ciudadanos a percibir prestaciones de seguridad social y contar con servicios estatales organizados en una variedad de situaciones de necesidad y contingencia”¹⁹.

De las anteriores aproximaciones, se puede inferir que existen dos factores que debe tener el Estado Social: ser un prestador de servicios y que esos servicios se otorgan en la medida que exista una necesidad vital insatisfecha.

Concluimos que materialmente, el Estado Social es un concepto difícil de determinar, que viene marcado por necesidades insatisfechas en un contexto político-social determinado, que va constantemente evolucionando y modificando el contenido de acuerdo a las exigencias sociales. El Estado debe dar orden a estas exigencias, plasmar mandatos de optimización en su Carta Fundamental para resguardar a los individuos como portadores de derechos y no como usuarios de una relación asistencial dada por caridad, la

¹⁸VIERA (2013) p. 30.

¹⁹Ibídem p. 31.

justicia social juega un rol clave, evaluando cuales son los principios en juego, y procurando la prestación de estos servicios vitales.

La tarea de concretar estos mandatos de optimización está entregada a la potestad legislativa y reglamentaria, abarcando esta última la autónoma tanto como la de ejecución.

De esta manera concluimos, que no se trata solamente de que las Constituciones contengan una declaración formal de principios inspiradores de la dimensión prestacional del Estado sino que las leyes, reglamentos, ordenanzas, circulares y demás fuentes formales de la potestad normativa de los órganos estatales, puedan hacer operativa y posible la intervención del Estado en la sociedad; asignando a los poderes públicos las competencias, atribuciones, fiscalización y responsabilidades concretas que se derivan de la idea general según la cual deben tutelar la “procura existencial”.

CAPITULO II

EL ESTADO SOCIAL COMO POSIBILIDAD HERMENEUTICA EN LA REALIDAD NORMATIVA CONSTITUCIONAL CHILENA.

1. El Estado social en el Constitucionalismo chileno.

En la historia del constitucionalismo en Chile, desde la convocatoria al primer Congreso Nacional, se encuentran antecedentes de la sociabilidad del Estado, señalando que los representantes de todas las provincias y partidos deben “...fomentar los arbitrios que den ocupación a la clase menesterosa del pueblo, que la hagan virtuosa, la multipliquen y la retengan en la quietud y tranquilidad de que tanto depende la del Estado”²⁰.

Luego, ya enfrentándonos, a las principales Constituciones del Estado chileno, se encuentra la Carta Fundamental de 1833, donde se constituyó un gobierno fuerte y autoritario con el propósito concreto de restaurar y mantener el orden institucional. Sin embargo, fue capaz de esbozar pequeños atisbos del Estado Social, por ejemplo: en el artículo 128, señala que “corresponde a las municipalidades en su territorio:” N°2: “promover la educación...”; en el artículo 153 “La educación pública es una atención preferente del gobierno”; y en el artículo 154 “habrá una Superintendencia de Educación Pública, a cuyo cargo estará la inspección de la enseñanza nacional y su dirección bajo la autoridad del gobierno”.

En cuanto a la Constitución de 1925, fue incorporando mayores componentes sociales, acercándose a la idea de un Estado Social de Derecho operativo, enfatizando lo relativo a la responsabilidad Social del Estado, en diversas disposiciones, como ocurre en el artículo 10 N°7: “La educación es una función primordial del Estado, que se cumple a través de un sistema Nacional del cual forman parte las instituciones oficiales de enseñanza y las privadas que colaboren en su realización, ajustándose a los planes y programas establecidos por las autoridades educacionales (inc. 3)”;

²⁰SOLARI ALLIENDE, Enzo. “Recepción en Chile del Estado Social de Derecho”. En: *Revista chilena de Derecho*, Santiago, 1993, Vol. 20. N° 2 - 3, p. 336.

y que no perciba fines de lucro recibirá del Estado una contribución económica que garantice su financiamiento (inc. 5)”; “Corresponde al Estado proveer a su adecuado financiamiento para que puedan cumplir sus funciones plenamente de acuerdo a los requerimientos educacionales, científicos y culturales del país (inc. 10, aludiendo a las universidades)”. O como se prescribe en el artículo 10 N°16: “el Estado adoptará todas las medidas que tiendan a la satisfacción de los derechos sociales, económicos y culturales necesarios para el libre desenvolvimiento de la personalidad y de la dignidad humanas, para la protección integral de la colectividad y para propender a una equitativa redistribución de la renta nacional (inc. 2); o lo que, señala el artículo 10 N°17 “el Estado deberá remover los obstáculos que limiten, en el hecho, la libertad e igualdad de las personas y grupos, y garantizará y promoverá su acceso a todos los niveles a la educación y la cultura y a los servicios necesarios para conseguir esos objetivos, a través de los sistemas e instituciones que señale la ley (inc. 1).

2. Constitución Económica y Orden Público Económico.

La Constitución chilena no es neutral en materia económico social, la economía de mercado está claramente constitucionalizada, se establece lo que en doctrina se ha denominado Constitución económica, la cual consiste en el conjunto de principios y reglas constitucionales que regulan el régimen político-económico en un Estado determinado. En doctrina comparada ha sido definida por Bassols Coma quien señala que debe entenderse por constitución económica “la ordenación jurídica de las estructuras y relaciones económicas en las que no sólo están implicados los ciudadanos, sino también, y de manera creciente, el propio Estado en su función de protagonista del desarrollo de la vida económica”²¹. La doctrina jurídica nacional, identificando en la Constitución los principios conformadores del sistema económico, los ha denominado normas de “orden público económico”, conceptualizándolo como el “conjunto de principios y normas jurídicas que

²¹BASSOLS COMA, Martín. *Constitución y sistema económico*, Madrid, Tecnos, 1988, p. 36.

organizan la economía de un país y facultan a la autoridad estatal para regularla en armonía con los valores de la sociedad nacional formulados en la Constitución”²².

La Constitución económica y, en consecuencia, el Orden público económico se sustenta en el principio de subsidiaridad, el derecho de propiedad, y la libertad de empresa²³. Lo anterior, se materializa en el catálogo de derechos fundamentales, dentro del cual figura la libertad de empresa (art. 19 N° 21 C.P.R.), la no discriminación en materia económica (art. 19 N° 22 C.P.R.), junto a una extensa regulación garantía y protección del derecho de propiedad (art. 19 N° 24 C.P.R.).

Estos preceptos han sido analizados e interpretados tradicionalmente desde la perspectiva de los derechos de los ciudadanos y las restricciones de los poderes públicos para intervenir en la economía; esto, si bien es coherente con el enfoque neoliberal que se le dado a la constitución económica chilena, se materializa en restricciones al poder regulatorio del Estado, necesario para enfrentar la concentración de la riqueza, la privatización de los recursos naturales y la privatización de las empresas prestadoras de los servicios públicos.

3. Camino hacia la reinterpretación del principio de subsidiariedad.

Deteniéndonos en el principio de subsidiariedad creemos necesario señalar, que no es un concepto unívoco, teniendo al menos, tres acepciones a saber: la del ordenamiento jurídico de la Unión Europea, la de la escuela de economía de Chicago, y la propuesta por el Magisterio Oficial Católico Romano²⁴.

En el ordenamiento jurídico de la Unión Europea este principio es entendido como descentralización de las competencias públicas intensificando la participación de los

²²CEA EGAÑA, José Luis. *Tratado de la Constitución de 1980*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1988, p. 158.

²³GUERRERO BECAR, José Luis. “La Constitución económica: Principio de la libertad para desarrollar actividades económicas del Art. 19 N° 21 de la Constitución Política de la República de Chile”. En: *Revista Persona y Sociedad*, Santiago, Ilades, 2000, Vol. 4, N° 3, p. 148.

²⁴VIERA (2013) p. 17.

ciudadanos en la esfera pública, adoptando, por tanto, un perfil de democratización, y no de privatización. Como segunda acepción, encontramos la propuesta por la escuela de economía de Chicago, es la propuesta neoliberal, referida a la implementación económica transformando al Estado en un ente fiscalizador del sector privado, restringiendo su participación²⁵. Finalmente, puede ser entendido en el contexto de la Doctrina Social de la Iglesia, en la Encíclica *Quadragesimo Anno* de Pío XII, básicamente se postula al respecto que el rol subsidiario consiste en conceder a las asociaciones inferiores, la realización de los asuntos de menor importancia existiendo el Estado para proveer ayuda a las personas, asociaciones, y grupos intermedios en su autorrealización²⁶.

La lectura del principio de subsidiariedad plasmada en la Carta Fundamental consiste en colocar al Estado en una posición de abstención, reducido a un papel abstencionista y fiscalizador; es decir, subsidiariedad entendida desde una perspectiva neoliberal inspirándose a su vez, en las reflexiones contenidas en la doctrina social de la Iglesia. El primer desafío hermenéutico, que enfrentan los operadores jurídicos y políticos, respecto del texto constitucional es una reinterpretación del principio de subsidiariedad que supere la interpretación de la corriente iusnaturalista y neoliberal²⁷.

En opinión de Varela a la interpretación del principio de subsidiariedad debe dársele el sello propuesto por la doctrina social de la Iglesia, en este sentido señala que en la Constitución chilena, “toda interpretación o aplicación neoliberal (del Estado espectador y no actor) traiciona en su fundación el verdadero, cristiano y auténtico sentido de la subsidiariedad. Esta idea capital de la nueva institucionalidad chilena conduce, como lo anhela Juan Pablo II, a la Economía de la Solidaridad”²⁸. Varela advierte que la filosofía cristiana además, inspira el artículo primero y todo el capítulo de las bases de la institucionalidad; la interpretación propuesta, permite releer el principio de subsidiariedad en el contexto de la cláusula del Estado Social; para ello se basa en los términos “dignidad”

²⁵VON HAYEK, Friedrich. “Los principios de un orden social liberal”. En: *Centro de Estudios Públicos*, Santiago, 1982, N° 6, pp. 198 - 200.

²⁶VIERA (2013) p. 19.

²⁷VIERA (2013) p. 373.

²⁸VARELA DEL SOLAR, Jorge Luis. “Subsidiariedad, Orden Público Económico y Seguridad Nacional en la Constitución de 1980”. En: *Revista chilena de Derecho*, Santiago, 1989, Vol. 16, N° 2, p. 383.

y “bien común” presentes en el artículo primero, al respecto señala: “para que haya dignidad, es menester de la existencia de cuatro o cinco necesidades vitales básicas y primarias, a saber: *abrigo, vivienda, alimentación y educación*, además de *trabajo*. Estas son las condiciones absolutamente mínimas para el desarrollo mental y físico del ser humano”²⁹, estas necesidades deben ser proporcionadas por el Estado a todas las personas; para ello debe existir un equilibrio entre Sociedad y Estado: “La labor de balance de ambos factores, que en otros términos es el de la libertad y del poder, constituye la piedra angular de una comunidad justa y feliz. Esta es la meta precisamente del Estado Social y Económico de Derecho, y dentro de éste, de una auténtica economía social de mercado”³⁰.

4. Recepción de la cláusula Estado Social en el texto constitucional.

Existe una postura minoritaria, donde la sociabilidad del Estado no sólo está marcada por atisbos sino que se encuentra globalmente consagrada en la Constitución, esta es la postura de Solari. Argumenta, una nueva pauta de interpretación, que comienza en el artículo 1° de la Constitución, donde se establece la dignidad humana y la promoción del bien común, a raíz de la influencia del pensamiento cristiano, y estableciendo, además un criterio de jerarquía, ya que este artículo 1° se encuentra en el primer capítulo, presidiendo en rango frente a los demás y porque este capítulo, es de difícil reformabilidad³¹. Constituyendo así, que la norma esté dotada de una “validez inmediata y privilegiada”³².

Señala que, la Constitución establece normas que atañen a derechos sociales y a la función social de los derechos individuales, como son el artículo 5, 19 N° 8, 9, 10, 18, 20, 22, 24 y 25. En especial, que estas garantías propician de forma notoria, el campo económico, la libertad de expansión individual y la contención estatal³³, propiciando el liberalismo económico. Frente a este panorama afirma, que los derechos sociales están

²⁹VARELA DEL SOLAR, Jorge Luis. “Estudio sobre el artículo primero de la Constitución de 1980”. En: *Revista chilena de Derecho*, Santiago, 1984, Vol. 11, N° 2 - 3, p. 391.

³⁰VARELA (1989) p. 384.

³¹SOLARI (1993) p. 337.

³²Ibídem p. 337.

³³Ibídem p. 341.

presentes en la Carta Fundamental, si bien de forma precaria y marcada por la compañía de garantías económicamente liberales. Concluye, que si de alguna manera esta afirmación puede sufrir de cuestionamientos, señala que el Estado Social de Derecho en su raíz es de corte capitalista, que las normas liberales de todas maneras permiten entrever, el mandato económico-social dirigido al Estado, principalmente en el artículo 19 N° 21 inc. 2 y N° 22 inc. 1, por un lado, limitando rigurosamente, y por otro, que el trato del Estado no puede implicar discriminación arbitraria. Por último, señala que se consagra el Estado Social con la promoción del bien común debido a que existen pretensiones subjetivas en el orden de que las condiciones sociales permitan una mayor realización espiritual y material³⁴.

Ahora bien, esta postura merece gran discusión, ya sea porque su línea argumental escapa de una interpretación sistemática de la Carta, y porque se acerca, a las ideas de un constitucionalismo, más bien, originalista, otorgándole un carácter prioritario a la influencia del pensamiento cristiano. Lo cierto, es que la Constitución vigente no otorga mayor énfasis a los derechos sociales, es por ello, que no cuentan con una protección debida y reforzada, ya que las personas no gozan de exigibilidad directa para solicitar que el Estado cumpla con su deber de actuación.

5. Interpretación evolutiva de las cláusulas de principio.

Para ser consecuente con los fundamentos del Estado democrático de Derecho, la interpretación de la Constitución debiera superar su origen dictatorial y acercar su interpretación al pueblo que hoy le otorga legitimidad, esto porque siendo la norma constitucional el resultado de un pacto político en el seno del poder constituyente, la fuente de su legitimidad radica, precisamente, en el pueblo como su titular³⁵.

La Constitución se construye a partir de declaraciones normativas abiertas e indeterminadas, que deberán ser concretadas o determinadas por los intérpretes

³⁴Ibídem p. 344.

³⁵BASSA MERCADO, Jaime, “Elementos teóricos para la interpretación constitucional”. En: *Revista de Derechos Fundamentales*, Viña del mar, 2011, N° 5, p. 18.

considerando entre otros factores el contexto histórico y cultural de aplicación de la norma, no el de su generación.

En cuanto a la posibilidad que una interpretación evolutiva de la Constitución pueda afectar su vigencia normativa o vulnerar el principio de aplicación directa, concordamos con quienes sostienen que esto no es efectivo, y que, por el contrario, una interpretación basada en la intención del redactor de la Carta no hace más que magnificar el abismo existente entre la norma constitucional y la realidad, lo cual sí pone en riesgo la vigencia normativa de la Constitución. En este sentido señala Bassa: “interpretar en forma extensiva el contenido material de la Constitución, reconociendo su apertura al proceso deliberativo para adecuarla a las nuevas realidades a las que rige, no implica mellar la vigencia normativa de la Carta ni cuestionar su aplicación directa. Por el contrario, significa legitimar su aplicación ante la propia sociedad y actualizar su contenido normativo”³⁶.

Nos interesa enfatizar que la materialización de la operatividad de la cláusula de Estado Social no implica en modo alguno abandonar los postulados liberales. Es posible, armonizar la garantía de la libertad con una importante y creciente preocupación por la igualdad. Una reinterpretación de las normas de principio contenidas en el capítulo Bases de la Institucionalidad de la Constitución, en el sentido antes indicado, no implicaría un desmejoramiento del panorama constitucional o un cuestionamiento a la certeza jurídica, sino que actualizaría el sentido y alcance de la norma en atención con la evolución de las necesidades y demandas sociales. Un adecuado sistema interpretativo debe considerar que la realidad está en constante cambio y movimiento, por lo que el sentido de las normas necesariamente cambia en un contexto social e histórico determinado; la interpretación constitucional debe sujetarse a reglas de interpretación evolutiva, extensiva y elástica, actualizando y estrechando el vínculo entre la norma y la sociedad³⁷.

La Constitución Política de la República no consagra expresamente un Estado Social, sin perjuicio de la opinión minoritaria de Solari expuesta en el apartado anterior;

³⁶BASSA (2011) p. 22.

³⁷VIERA ALVAREZ, Christian. “El Estado Social como fórmula en la Constitución chilena”. En: *Revista de derecho*, Coquimbo, Vol. 21, N°2 (en prensa).

destacamos de esta postura el esfuerzo interpretativo de acercar el texto normativo constitucional a la realidad y necesidades sociales.

Hoy, es imperativo que la Constitución sea reinterpretada en clave de Estado Social por las evidentes exigencias de la sociedad civil, que demandan un aumento de la dimensión prestacional del Estado, lo que hace imprescindible el aumento del gasto público, que sólo puede lograrse a través de una reforma al sistema impositivo con fines recaudacionales y redistributivos.

CAPÍTULO III

LEY DE REFORMA TRIBUTARIA Y SU FUNCIONALIDAD COMO INSTRUMENTO CONSONANTE CON LA CLÁUSULA DEL ESTADO SOCIAL EN NUESTRO PAÍS.

1. Posibilidad de hacer operativo el Estado Social mediante la Legislación tributaria.

Queremos partir del paradigma de que el legislador está sometido a los derechos fundamentales, es por ello que el Derecho Tributario, como expresión de la potestad legislativa, no puede tener cualquier contenido; por lo pronto debe someterse al marco que ofrece nuestra Constitución y particularmente, someterse a la cláusula del Estado Social y a los derechos sociales en tanto principios materiales presentes en la Carta Fundamental.

En general los autores en nuestro país, basados en una interpretación de carácter histórica han enfatizado un análisis constitucional sustentado en principios de carácter formal, como el de “reserva de ley bajo la denominación de principio de legalidad, del principio de igualdad ante la ley (también en un sentido formal, como idea expresiva de la no discriminación arbitraria), y de los derechos de propiedad y libre empresa como límites de la potestad tributaria (bajo la idea de no confiscatoriedad y prohibición de tributos manifiestamente desproporcionados e injustos)”³⁸.

En el contexto de los derechos sociales, hemos dicho que requieren el desarrollo de prestaciones por parte del Estado, en este escenario es menester postular y defender la idea de que el gasto público es imprescindible y necesario para garantizar la satisfacción de las necesidades básicas mediante estas prestaciones; siendo, en definitiva, esta necesidad del gasto público el fundamento de la obligatoriedad de contribuir (en un sentido impositivo)³⁹. En consecuencia es la necesidad de propender a un ideal universal de justicia material el

³⁸MASBERNAT, Patricio. “Reglas y principios de Justicia tributaria: aportes del Derecho español al derecho comparado”. En: *Revista de Derecho*, Coquimbo, 2013, Vol. 20, N° 1, pp. 156 - 157.

³⁹MASBERNAT, Patricio; BILLARDI, Cristian. “Perspectivas para la construcción de una dogmática sobre los principios materiales de la tributación en Chile a partir de los ordenamientos de Italia, España y Argentina”. En: *Revista de Derecho*, Valparaíso, 2012, N° 39, p. 477.

fin y función tanto del Estado como de los tributos, siendo este el criterio que debe regular la relación entre el Estado y los contribuyentes.

Para intentar vislumbrar las bases de un sistema impositivo eficiente y justo acudiremos al análisis general de algunos sistemas tributarios comparados.

1.1. Derecho Comparado: la sistematización constitucional tributaria española.

1.1.1. El principio de justicia tributaria como fundamento del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos en el Derecho español.

El Ordenamiento Jurídico tributario en España se organiza en torno a la norma constitucional esencial de esta materia, el artículo 31.1 de la Constitución: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. Este principio también está consagrado a nivel legislativo en la Ley General Tributaria, pero no como un principio general, sino que orientado a su aplicación, conteniendo mandatos a los cuales debe sujetarse la Administración en el ejercicio de sus potestades y en sus relaciones con los contribuyentes⁴⁰. Este principio tiene estrecha relación con las normas constitucionales que establecen los principios rectores de la política económica y social⁴¹. Desde luego, también se enmarca en la cláusula del Estado Social y Democrático de Derecho⁴².

1.1.2. El principio de Generalidad.

Se basa en la palabra “todos” del citado artículo 31.1, señala que “todos tienen el deber de contribuir al mantenimiento de los gastos públicos”. Su alcance en palabras de

⁴⁰MASBERNAT (2013) p. 158.

⁴¹Capítulo III: “De los principios rectores de la política social y económica” de la Constitución Española, artículos 39 a 52.

⁴²Título preliminar, Artículo 1.1 de la Constitución Española.

Escribano, “este principio cubre subjetivamente a todas las personas con capacidad económica suficiente, y objetivamente a todas las situaciones reveladoras de riqueza suficiente, y, al contrario, solo se excluirá a aquellos que carezcan de capacidad económica”⁴³.

1.1.3. El principio de igualdad tributaria.

De manera simple se puede resumir en que la ley debe brindar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, conforme las personas se encuentren en las mismas o en diferentes situaciones⁴⁴. La Constitución española lo consagra el art. 31.1, a propósito de que se ordena al legislador implantar un sistema tributario justo sustentado en la igualdad.

1.1.4. El principio de progresividad.

La progresividad del impuesto implica aplicar un tratamiento diferenciado a las diferentes capacidades contributivas. Podemos inferir la finalidad redistributiva de este principio, la persecución de una distribución más justa de la riqueza, así como la promoción de la igualdad real y efectiva de todas las personas, todos objetivos del Estado social; consagrado a nivel normativo constitucional mediante la declaración del artículo 31.1. Hay dos tipos de progresión: la que aumenta la tasa del impuesto a mayor capacidad económica; o la que aplica tasas diferenciadas de acuerdo a la naturaleza de los bienes objeto del gravamen (a modo de ejemplo, el impuesto a los bienes de lujo).

1.1.5. El principio de no confiscatoriedad.

Este principio no prohíbe la confiscación, sino el alcance confiscatorio de los tributos. Confiscación es la “privación de bienes por parte del poder público para aplicarlos

⁴³ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco. “Principio de igualdad y deber de contribuir en la jurisprudencia constitucional”. En: *El principio de igualdad en la Constitución española: XI Jornadas de Estudio*, Madrid, Ministerio de Justicia: Centro de Publicaciones, Vol. 1, 1991, p. 713.

⁴⁴MASBERNAT (2013) p. 165.

al fisco sin compensación alguna”⁴⁵, en el ámbito tributario, la no confiscatoriedad, se refiere a evitar la absorción total de la fuente económica o riqueza del contribuyente, si bien no existe porcentaje que demarque el límite legítimo de la detracción, esta se encuentra restringida por el respeto del principio de capacidad económica, el cual se refiere al resguardo de un espacio de indemnidad tributaria: el mínimo exento personal y familiar.

1.1.6. El principio de capacidad económica.

La capacidad económica dice relación con la potencialidad económica vinculada a la titularidad y disponibilidad de la riqueza; con la aptitud, la posibilidad real, la suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación tributaria concreta⁴⁶.

Estos principios expuestos pueden ser sintetizados en su interacción de forma armónica, al menos en la teoría, los gastos públicos deben ser llevados a cabo en términos de igualdad. Esta igualdad se alcanza considerando la capacidad económica del contribuyente, de ahí la aplicación de una tasa progresiva del impuesto, el límite máximo de la progresión está constituido por la prohibición de confiscatoriedad.

El modelo político económico español tiene su fuste en la Constitución de manera expresa, la estructura tributaria no existe antes que los derechos sociales, sino que se construye a partir de la cláusula del Estado social y el principio de justicia tributaria presentes en la Carta. Desde este punto de partida el legislador, en el ejercicio de su potestad de configuración del sistema tributario puede hacer uso de los tributos como una herramienta para lograr fines de carácter político, económico y social, destinados a motivar o desincentivar el desarrollo de una actividad, a corregir distorsiones en el mercado, estabilizar la economía, redistribuir ingresos, hacer posible la redistribución de la renta y la solidaridad que caracterizan el Estado social y democrático de Derecho.

⁴⁵Ibídem p. 174.

⁴⁶Ibídem p. 179.

1.2. Derecho Comparado: Sistematización de la dogmática tributaria Sueca.

En el año 1975 entra en vigencia la actual Constitución de Suecia, ampliamente detallada en derechos y sin descripciones de principios rectores de política financiera⁴⁷.

1.2.1. Principio de progresividad.

A partir del año 2009, en lo relativo a la rentas, para las personas naturales existen tres tramos (entre 30, 50% y 55,50%), en tanto, las rentas de capital y ganancias patrimoniales de personas jurídicas, tributan en un 30%, lo cual evidencia una presión fiscal alta⁴⁸.

Suecia, al igual que el resto de los países escandinavos, tiene impuestos altos y fuertemente progresivos, capaces de mantener en funcionamiento un Estado Social garantista de las necesidades de los menos favorecidos.

1.2.2. Principio de igualdad.

El Estado sueco no consagra en su Constitución el principio de igualdad tributaria, pero contiene disposiciones que se refieren al principio general de igualdad y no discriminación, además, no existe un Tribunal Constitucional que examine las disposiciones contrarias a la Carta fundamental, y en ciertos casos será el Tribunal Supremo quien aprecia la legislación cuando existe alguna vulneración⁴⁹. Así, el legislador sueco en materia tributaria se margina en un grado considerable con el tratamiento que le dan los demás países Europeos al principio de igualdad en esta temática, y que conlleva, a que la libertad de discriminar contra diversas personas o grupos en Suecia se ve como una potestad política, cuando se trate de normas de aplicabilidad general. No obstante, Suecia

⁴⁷SOLER BELDA, Ramón. *La evolución del principio constitucional de progresividad en el Ordenamiento Tributario* (Tesis doctoral), Jaén, Universidad de Jaén, 2011, p. 346.

⁴⁸Ibídem p. 346.

⁴⁹PRIMIK, Peter; VANSTRAELEN, Pieter; DE LESPINASSE, Sophie; y otros. "The principle of equality and special income tax regimes for individuals". En: *The principle of equality in taxation (constitutional law, European law, WTO and tax treaties)*, Uppsala, Eucotax Wintercourse, 2010, p. 149.

está vinculada por la normativa comunitaria Supranacional de la Unión Europea⁵⁰, siendo el punto límite, que establece principios de tratamiento igual y no discriminación por razones de nacionalidad, género y orientación sexual, que vinculan al legislador sueco.

Es más, el Tribunal Europeo de los Derechos Humanos ha dictado sentencias en favor, en torno al principio de no discriminación arbitraria, consagrado en el artículo 14 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (C.E.D.H.), siendo una de las más relevantes el caso Darby contra Suecia, con fecha 20 de Octubre de 1990, por discriminaciones en razón de residencia. La situación para Darby, ciudadano finlandés, y empleado en Suecia, por un cambio legislativo se transformó en residente sueco, encontrándose en la posición de pagar todos los impuestos locales, incluso el impuesto especial de la Iglesia Luterana de Suecia, debido a que, por su condición anterior de no residente, nunca estuvo registrado⁵¹.

1.2.3. Principio de Capacidad Económica.

Este principio basado en la capacidad de pago del contribuyente, no tiene escrituración. Se ha señalado que se encuentra en especial relación con el principio de igualdad⁵², que en líneas anteriores hemos dicho, no es vinculante para el legislador.

1.2.4. Derecho tributario v/s derecho social.

La relación del derecho tributario y los derechos sociales, es muy estrecha, es el legislador quien debe tomar en consideración la situación personal del contribuyente en materias normativas tributarias.

La discusión nace en caso dos individuos deban ser gravados teniendo la misma renta, ¿se tomará en consideración si uno es padre de cinco hijos y el otro vive sólo? la

⁵⁰GRABHERR, David; MALRIN, Charlène; y otros. “Equality and ability to pay in national tax systems”. En: *The principle of equality in taxation (constitutional law, European law, WTO and tax treaties)*, Uppsala, Eucotax Wintercourse, 2010, p. 12.

⁵¹GARCÍA CARACUEL, María. “El Derecho Tributario y los Derechos Humanos en Europa. Una aproximación a la Aplicación del CEDH a la Materia Tributaria”. En: *Derecho y Sociedad*, Asociación Civil, Lima, 2009, N°33, p. 126.

⁵²GRABHERR, David; MALRIN, Charlène; y otros. (2010) p. 16.

respuesta sueca, tiene un tratamiento distinto a lo que sucede en los países de la Unión Europea, ya que desde 1964, el impuesto personal sobre la renta fue reformado, introduciendo tímidamente una dirección en que la capacidad económica no tenía que tomar en cuenta las situaciones personales del contribuyente, plasmándose en 1990, la aceptación completa de este criterio.

Lo determinante en el modelo sueco, es que la capacidad económica sólo tomará en consideración la cantidad de ingresos que una persona tiene y no sus necesidades de índole personal, en otras palabras, iguales ingresos significan tener la misma capacidad económica.

1.2.5. Redistribución de riquezas.

Suecia es un país con un generoso Estado de Bienestar, donde hay un nivel alto de redistribución de riquezas de los ingresos públicos destinados a gastos sociales, sin que esta redistribución tenga nada que ver con el sistema tributario (excepto por los elevados impuestos que pagan los contribuyentes)⁵³.

El caso sueco, desvincula los aspectos personales de la normativa tributaria, sin embargo, lo consagra en la normativa social, especialmente protegiendo la seguridad social y plasmando garantías sociales que conceden el derecho a un nivel de vida mínimo. Esto, se observa desde la reforma de 1990, que se hizo con objeto de simplificar el sistema, corrigiendo las desigualdades sociales después de gravar con impuestos.

La operatividad del Estado sueco en materia fiscal, consagra un Estado de Bienestar altamente generoso, prestador de garantías sociales, que permiten a las personas garantizar mejores índices en la calidad de vida. Esta eficiencia, la logra, en parte, por políticas tributarias, con altos índices de recaudación impositiva como porcentaje del P.I.B., con impuestos elevados, y porcentajes altamente progresivos, pero, además, con estructura del

⁵³Ibidem p. 30.

gasto social altamente organizada, plasmando una redistribución de los ingresos al adoptar eficientes políticas sociales, permitiendo el goce de derechos y garantías.

Aún más, este país ha tratado de evolucionar de un Estado benefactor paternalista, restrictivo en la libre elección, a un Estado posibilitador, es decir, “un Estado que posibilita el amplio acceso ciudadano a una serie de servicios del bienestar y garantiza sus niveles de calidad”⁵⁴.

1.3. Líneas generales de un sistema tributario justo.

En virtud de nuestra tradición normativa lo ideal sería en nuestro país la consagración a nivel constitucional de manera expresa de la Justicia tributaria como principio material, y desde ahí inspirar los lineamientos legislativos, reglamentarios y administrativos, sin perder de vista que el objetivo de la norma constitucional es su realización. Esto debido a que los principios materiales, en la medida en que son constitucionalmente consagrados, o que se les concede un rango constitucional a nivel interpretativo, condicionan la actividad del legislador, y ayudan a dar coherencia al sistema; constituyendo, en definitiva, garantías para el contribuyente, además constituyen claras guías de acción para la Administración o el legislador o, en su caso, criterios de evaluación jurisdiccional de las regulaciones concretas. Sin embargo, aún en la realidad constitucional en la que estamos inmersos, la interpretación ha dado cabida, como hemos señalado, a la cláusula del Estado social con todo lo que ello implica en cuanto se refiere a la búsqueda de Justicia material; de modo que a partir de esta premisa se hace necesaria una labor dogmática de delineación de los principios, partiendo por el de justicia tributaria, inspirada en la cláusula.

La operatividad del Estado Social a través del régimen impositivo se logra en un marco de una correcta estructura del gasto público, que es lo determinante para redistribuir

⁵⁴ROJAS, Mauricio. *Suecia después del modelo sueco: Del Estado Benefactor al Estado Posibilitador*, Buenos Aires, Fundación Cadal, 2005, p. 57.

las riquezas de manera justa, a través de la ejecución de prestaciones que atiendan condiciones mínimas de existencia, es decir, garantía de derechos sociales.

El derecho a la contribución al gasto público, apareja el correlativo deber público de prestación, en vinculación directa con los derechos fundamentales de los ciudadanos y los principios constitucionales rectores de la política social y económica⁵⁵, donde se generan “vínculos directos para el poder público, y de efectos jurídicos para los particulares; en el aspecto estructural del tributo y su función dentro del sistema de financiación del gasto público”⁵⁶.

Se pone de manifiesto que el poder tributario se basa en un deber fundamental de contribuir a los gastos públicos exigible a los ciudadanos, originado en la exigencia de cubrir las necesidades básicas de existencia, disminuir las desigualdades en los ingresos y de cumplimiento de los fines que el Estado debe perseguir para satisfacer los derechos sociales de carácter fundamental.

2. Programa de Gobierno: paradigmas de la Reforma en clave de Estado Social.

El nuevo período presidencial de Michelle Bachelet Jeria (2014-2018), presenta un programa de gobierno que descansa principalmente en tres reformas profundas y estructurales como son la reforma tributaria, la reforma educacional y una nueva Constitución de la República⁵⁷, que sostiene, que en base a esto, habrá mayores niveles de equidad, igualdad de oportunidades y derechos⁵⁸.

Particularmente, la propuesta de Bachelet en materia educacional, busca la consagración de la educación como un derecho social fundamental, lo que implicaría un

⁵⁵ROSEMBUJ, Tulio. *Elementos del Derecho Tributario*, Tomo II, Barcelona, Ed. Promociones y publicaciones universitarias PPU, 1989, pp. 23 - 24.

⁵⁶Ibídem p. 25.

⁵⁷Véase Programa de Gobierno Michelle Bachelet [2014-2018], 2013. Disponible en: www.michellebachelet.cl/programa [Fecha de consulta: 10 de Noviembre de 2014].

⁵⁸Ibídem p. 9.

mayor gasto público, que no se puede realizar, sino en base transformaciones en el sistema tributario, para contar con ingresos permanentes que permitan alcanzar sustentabilidad fiscal en el tiempo. Reforma que permitirá recaudar 3% del P.I.B.; de estos, 2,5% provendrán de cambios estructurales (y lo restante, de medidas de fiscalización para evitar la evasión y elusión, que también propone la reforma).

Los cambios en la estructura tributaria, en clave de impuesto a la renta, proponen eliminar el mecanismo de Fondos de Utilidades Tributables (F.U.T.), debido a que fundamento en la actualidad no se justifica, ya este surge como forma de enfrentar por las empresas la crisis de los 1982. Hoy por hoy, “el sistema de impuesto a la renta se caracteriza por tener una tributación de las rentas del capital baja, con algunas franquicias tributarias mal diseñadas, que se superponen entre sí. Una parte de la estructura de incentivos, como es el caso del F.U.T., algunos regímenes especiales o el tratamiento del ahorro, se han desviado sustancialmente de sus objetivos iniciales y se han convertido en fuentes de elusión e incluso de evasión de impuestos”⁵⁹.

Para dar cumplimiento a lo anterior, se elevará de forma gradual, la tasa de impuestos a las empresas de 20% a 25% en un plazo de 4 años, aunque ésta seguirá operando como un anticipo de los impuestos personales, manteniéndose así la integración de impuestos entre empresas y personas. En el caso de los impuestos personales, la tasa máxima se reducirá de forma gradual, de 40% a un 35% en el mismo plazo. Además, de que los dueños de las empresas deberán tributar por la totalidad de las utilidades de sus empresas y no sólo sobre las utilidades que retiran. De esta manera, al cuarto año de reforma, se tendrán implementadas las medidas, eliminando el F.U.T., y en el caso de que los fondos de utilidades tributables se encuentren acumulados, se propone mantener la regla impositiva vigente, es decir, estas utilidades tributarán en la medida que sean retiradas. La totalidad de estas propuestas, representan el grueso en materia recaudacional, estimándose que aportarán 1,92 % del P.I.B.

El programa propone, incentivos a la inversión de las empresas y al ahorro de las personas. Cumpliendo lo primero, con un mecanismo de depreciación instantánea, que

⁵⁹Ibídem p. 25.

consiste en que las empresas puedan descontar de las utilidades la inversión total del año en curso, y lo segundo, eximiendo de impuestos a las personas por las ganancias percibidas con el ahorro que realices por instrumentos financieros, hasta un tope correspondiente a la rentabilidad de instrumentos sin riesgo. Recaudando así, 0,21 del P.I.B.

Además, se impondrán medidas para las PYMES⁶⁰, ya sea para el incentivo y el trato preferente. Medidas tendientes a mejorar el medio ambiente como el desincentivo de la compra de vehículos particulares de alta cilindrada y que utilicen impuesto diesel, entre otras⁶¹. Y por último, aplicar impuestos correctivos a las bebidas alcohólicas y a los cigarrillos sobre el precio de venta.

3. Ley N° 20.780 promulgada el 30 de Septiembre de 2014, sobre Reforma Tributaria.

3.1. Mensaje Presidencial.

Con fecha 1 de Abril de 2014 la Presidenta de la República inicia la tramitación del proyecto de ley mediante el ingreso a la Cámara de Diputados del mensaje N° 24 - 362. Este documento señala que la motivación de la reforma es la “necesidad de resolver las brechas de desigualdad que hoy existen”⁶², para lo cual deben efectuarse cambios siendo el más importante el que “nos permitirá avanzar hacia una educación más equitativa y de calidad en todos sus niveles (...) esta tarea, así como la implementación de otras políticas y programas que apuntan a la disminución de las desigualdades, nos exigen reformar nuestro sistema tributario”⁶³, calificando esta ley como un primer gran paso en la construcción de una sociedad más equitativa.

⁶⁰Ibídem p. 26 - 27.

⁶¹Ibídem p. 27.

⁶²Véase Mensaje de la Presidenta de la República con el que inicia proyecto de ley de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, Santiago, 2014, p. 1.

⁶³Ibídem p. 2.

El documento consagra como criterio inspirador del proyecto la redistribución de la riqueza al decir que “quienes tienen más, aportarán más, de forma que la sola estructura tributaria contribuirá a la disminución de la brecha entre ricos y pobres en nuestro país”⁶⁴.

El Mensaje señala los cuatro grandes objetivos de la ley, siendo el primero de ellos aumentar la carga tributaria para financiar, los gastos permanentes de la reforma educacional, junto a otras políticas del ámbito de la protección social y financiar el actual déficit estructural en las cuentas fiscales. En segundo lugar, postula la necesidad de “avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso. Los que ganan más aportarán más, y los ingresos del trabajo y del capital deben tener tratamientos similares”⁶⁵, se reitera el criterio de distribución del ingreso como fundamento de la equidad tributaria. El tercer objetivo de la reforma es introducir nuevos mecanismos de incentivos al ahorro e inversión, y finalmente avanzar en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.

Tanto de la motivación, como de los objetivos del proyecto, particularmente el segundo, queda de manifiesto el énfasis que se pone en la necesidad de la redistribución del ingreso como un factor imprescindible para avanzar hacia un ideal de justicia material disminuyendo la brecha social entre las personas de mayores y menores ingresos. También resulta interesante destacar que el primer gran objetivo de la reforma es financiar la reforma educacional y desarrollar otras prestaciones que no se especifican pero que se denominan de “protección social”, por lo tanto resulta evidente que la tendencia es a realizar prestaciones que garanticen derechos sociales y a disminuir la desigualdad social, sin duda pasos hacia la configuración de un Estado Social operativo.

3.2. El Protocolo de Acuerdo.

El protocolo de acuerdo⁶⁶, es uno de los hitos que ha marcado el camino para una nueva estructura tributaria, en pos de mayor recaudación de P.I.B. (3%) y mejorar la

⁶⁴Ibídem p. 2.

⁶⁵Ibídem p. 6.

⁶⁶Protocolo de Acuerdo. Por una Reforma Tributaria para un Chile más inclusivo, Santiago, 2014. Disponible en: www.senado.cl [Fecha de consulta: 26 de Octubre de 2014].

distribución de ingresos mediante mayor equidad tributaria, realizado por el Gobierno de Chile, representado por el Ministro de Hacienda don Alberto Arenas Mesa y los integrantes de la Comisión de Hacienda del Senado⁶⁷, con el fin de expresar la voluntad común de perfeccionar el proyecto de reforma tributaria, mediante indicaciones en el segundo trámite constitucional de la Comisión, abordándose diversas temáticas.

Se destaca, por su atingencia a los objetivos presentados en el proyecto de reforma, los incentivos de ahorro e inversión de la empresa, agregando un nuevo sistema para tributar, al que ya se encontraba en el proyecto de ley. A grandes rasgos, el sistema ya regulado, es un régimen integrado de atribución de rentas, con una tasa de primera categoría de 25%, y además, con la aplicación del Impuesto Global Complementario (I.G.C.) entre un 0 a 35% y impuestos adicional (I.A.) de 35%. Mientras que el nuevo régimen, es un sistema parcialmente integrado de tributación, con una tasa de impuesto de primera categoría de 27%, dando término al F.U.T., presentándose una nueva situación con respecto a los dividendos y retiros, ya que se gravarán con las mismas tasas de I.G.C. y de I.A. con el derecho a deducir como crédito un 65% de la tasa vigente del impuesto de primera categoría al momento de retiro y distribución. De esta manera, se asegura la progresividad del impuesto para un cambio estructural en el sistema tributario.

También se llevarán iniciativas para el ahorro de las empresas que lleven contabilidad completa y que tengan ventas hasta 100.000 U.F. podrán optar reducir como gasto el 20% de las utilidades que reinviertan en el sistema de atribución de rentas y un 50% de las utilidades con un régimen parcialmente integrado, sin tener derecho al crédito de primera categoría.

⁶⁷Integrada por: Presidente Ricardo Lagos Weber y los senadores, Juan Antonio Coloma Correa, José García Ruminot, Carlos Montes Cisternas y Andrés Zaldívar Larraín.

3.3. Materialización de indicaciones, trámites posteriores y críticas.

Tras la adopción del Protocolo de Acuerdo, el Ministro de Hacienda, reafirma que se han protegido los objetivos de la reforma, señalando que “están por escrito en el protocolo”⁶⁸, y que se dará “toda la información que sea necesaria con los equipos técnicos para avanzar en buenas indicaciones”⁶⁹. Así, hubo partidarios del acuerdo de diversos sectores, destacándose, la opinión del Senador Pizarro quien señala que, “se mantiene el objetivo intacto de aumentar en 3 puntos, para generar recursos permanentes para gastos permanentes, ligados a la reforma educacional, para avanzar en igualdad”⁷⁰, cumpliendo el objetivo de una mayor equidad tributaria, y la opinión del Ministro de Justicia, José Antonio Gómez, señalando que con ella el Estado podrá realizar mejores políticas sociales y con ello, entregar prestaciones que mejoren la calidad de vida de las personas, “lo que se busca no es recaudar porque sí, sino que se busca generar mayores recursos para entregar beneficios directos a la comunidad y cambiar la estructura social del país”⁷¹.

Este protocolo de acuerdo pese a las opiniones oficialistas y de oposición que señalan que fue un gran avance donde se armonizan los puntos para una reforma inclusiva, lo cierto es que para muchos “ha sido un acuerdo a puertas cerradas y entre los poderosos de siempre”⁷². En esta perspectiva se encuentra Micaela Lobos, investigadora de Fundación Sol, que señala que este tipo de reforma deben ser consultados a la ciudadanía, de manera que si no se incluyen, se mantendrá “una visión elitista de la democracia, donde unos pocos son los llamados a decidir conforme los procedimientos constitucionales establecidos”⁷³, de manera que se pierde el control sobre las decisiones colectivas, y se ignore por todos lo que se está haciendo por unos pocos.

⁶⁸EL DÍNAMO. Negocios, “Arenas tras cita PC-IC: Hemos protegido los objetivos de la reforma tributaria”, 15 de Julio de 2014. Disponible en: www.eldinamo.cl [Fecha de consulta: 05 de Noviembre de 2014].

⁶⁹Ibídem.

⁷⁰Ibídem SENADO, República de Chile. Noticias, “Por mayor igualdad”, 19 de Agosto de 2014. Disponible en: www.senado.cl [Fecha de consulta: 08 de Noviembre de 2014].

⁷¹EMOL, Chile. Noticias, “Ministro Gómez: Con la reforma tributaria va a cambiar la estructura social del país”, 27 de Septiembre de 2014. Disponible en: www.emol.com [Fecha de consulta: 08 de Noviembre de 2014].

⁷²DIARIO PYME. Columnistas, “Columna de Fundación Sol: “La mesa en que no comen todos””, 24 de Julio de 2014. Disponible en: www.diariopyme.cl [Fecha de consulta: 5 de Diciembre de 2014].

⁷³Ibídem.

De manera similar piensa Gabriel Boric, diputado de la Izquierda Autónoma, señalando que este tipo de acuerdo no harían más que dañar a la democracia, en sus palabras: “el gobierno y la Nueva Mayoría prefirieron negociar en la casa de un amigo en Las Condes- Juan Andrés Fontaine, ex ministro de Sebastián Piñera- que derechamente en el Parlamento de manera pública, para que todos pudiéramos conocer los argumentos que se estaban exponiendo”⁷⁴.

En este punto, se encuentra una importante crítica, cuando los aspectos forma afectan el fondo de la reforma, ya que la forma de “cómo se negoció la modificación al proyecto de reforma tributaria no resistiría ni siquiera una Ley de Lobby básica (...) las reuniones en casas particulares en que participaron autoridades del gobierno y del Congreso con representantes del sector privado debieron haber quedado registradas en las respectivas agendas de los funcionarios”⁷⁵, lo cual no fue así, por una parte porque esa ley no entra en vigencia, y por otra parte, sale a la luz el financiamiento de las empresas en la campañas políticas de los que tomaron el acuerdo. Así, el Centro de Investigación periodística (CIPER) “confirmó que entre quienes hicieron lobby figuran grandes empresarios que también se reunieron con las autoridades para atenuar el impacto de la reforma”⁷⁶ lo que se logró, no sólo tocando el corazón de la reforma, sino que manteniendo beneficios tributarios para ciertos sectores, anulando el efecto de garantizar mayor equidad en el sistema, ya que se evade la obligación de los contribuyentes a pagar según sus ingresos reales.

Ya derechamente en aspectos de fondo, el proceso también fue cuestionado, en especial, cuando comenzó el segundo trámite constitucional de la ley con la materialización de las indicaciones formuladas en el protocolo de acuerdo, las principales conclusiones que han llegado expertos, en cuestiones de fondo, es que se ha complejizado el sistema de renta atribuida de lo que venía siendo el proyecto original, ya que se ha tratado de armonizar la

⁷⁴EL MOSTRADOR. País, “El acuerdo por la reforma tributaria es un profundo atentado por la democracia”, 14 de Julio de 2014. Disponible en: www.elmostrador.cl [Fecha de consulta: 05 de Diciembre de 2014].

⁷⁵CENTRO DE INVESTIGACIÓN PERIODÍSTICA (CIPER). Actualidad y entrevistas, “Los forados a favor de la elusión que dejó el acuerdo tributario de Arenas con la derecha”, 17 de Julio de 2014. Disponible en: www.ciperchile.cl [Fecha de consulta: 05 de Diciembre de 2014].

⁷⁶Ibídem.

convivencia con el sistema de rentas parcialmente integrado; también, que los costos de pasar de un sistema de Renta Atribuida a un sistema de Renta Parcialmente integrado es más bajo, ya que el camino inverso se tendrían que pagar todos los impuestos diferidos aplicándose las normas de termino de giro, de manera que matricularse con el segundo sistema sea para toda la vida, ya que renunciar a él, el costo es muy alto⁷⁷.

Ahora, la pregunta clave es si mejoró o empeoró el proyecto de reforma tributaria tras el protocolo de acuerdo. A esta pregunta Sergio Fernández, economista, respondió de la siguiente manera, hay que confrontar la versión corregida tras protocolo con el Mensaje original de la Presidenta, siendo que los objetivos iniciales eran equidad y mejor distribución de ingreso, reducir evasión y elusión, y recaudar 3% de P.I.B. Así, este economista señala con respecto al primer objetivo, si el proyecto en esta materia ya era deficiente, después del protocolo es un desastre⁷⁸, ya que un sistema para ser equitativo se deben cumplir con que exista plena transparencia en ingresos de todos los contribuyentes y que estos ingresos se les aplique la misma unidad y la misma medida, es decir, que todos los ingresos se midan y que a estos ingresos se les aplique la misma unidad de medida, esto aplicado al proyecto post protocolo es que existen ahora “cuatro sistemas tributarios; empresas con considerables volúmenes de ventas eximidas de tributar sobre sus verdaderas utilidades; empresas privadas que son obligadas a financiar otros beneficios que reciben otras empresas privadas, sin que se les reembolse el costo de lo que eso significa”⁷⁹ aumentando gravemente la inequidad, y agregando granjerías tributarias, que atentarían contra la equidad.

Además, existe la crítica persistente en que las 200 indicaciones que fueron realizadas por los técnicos y asesores tras el protocolo, fueron totalmente aprobadas en 72 horas, y 14 de 18 artículos, más otros transitorios, en menos de 24 horas. En este sentido un periodista- Daniel Matamala- de CNN Chile señaló que lo cuestionable que ha sido el

⁷⁷El MOSTRADOR, Mercados. Destacados, “Primera gran conclusión: Proyecto de Reforma Tributaria favorece al sistema de atribución de rentas”, 13 de Agosto de 2014. Disponible en: www.elmostradormercados.cl [Fecha de consulta: 05 de Diciembre de 2014].

⁷⁸EL MOSTRADOR, Mercados. Destacados, “Opinión: Mejoró o empeoró el proyecto de reforma tributaria del Gobierno con el protocolo de acuerdo”, 21 de Agosto de 2014. Disponible en: www.elmostradormercados.cl [Fecha de Consulta: 05 de Diciembre de 2014].

⁷⁹Ibídem.

proceso legislativo desde un principio “en el Senado será mucho peor, senadores votaran a ciegas o recibiendo instrucciones”⁸⁰ de manera que existió una especie de fe ciega con lo que se estaba votando.

Este es el contexto en que fue aprobada la reforma por la Cámara del Senado, por 31 votos a favor, 1 en contra y 1 abstención despachándose todas las modificaciones que fueron aprobadas por unanimidad en la Comisión de Hacienda, y las 3 normas que llegaron a la Sala con votación de mayoría se despacharon por 25 votos a favor, 2 en contra y 5 abstenciones⁸¹.

El Tercer Trámite Constitucional fue realizado por la Cámara de Diputados, acogiendo todas las modificaciones introducida por el Senado. Sin embargo, en ese momento senador Larraín manifestó su descontento respecto a la tramitación, la que calificó como “deficiente, puesto que no se debatió ni se escuchó a la sociedad civil”⁸². Si bien valoró el texto, dijo coincidir con algunos de sus pares respecto a la preocupación que existe a la hora de precisar en qué se usarán los fondos que se recaudarán. “Se habla de la reforma educacional, pero no se nos dice en qué programas y cuánto dinero se destinará, por lo que necesitamos acciones concretas”⁸³, confesó junto con solicitar que el Gobierno recoja la idea de transparentar el gasto fiscal dispuesto en la ley de presupuestos.

Luego, la Presidenta de la República, promulgó la ley, enfatizando que los cuatros principios rectores que inspiraron la reforma “se han mantenido inalterados en el proceso de discusión y que hoy se hacen realidad a través de la ley”⁸⁴, particularmente, lo que nos parece interesante de resaltar de su discurso, al postular que “es una reforma que generará

⁸⁰EL MOSTRADOR, Mercados. Destacados, “Proyecto de Reforma tributaria: Votación de Comisión de Hacienda del senado empieza a verse como un acto de fe”, 12 de Agosto de 2014. Disponible en: www.elmostradormercados.cl [Fecha de Consulta: 5 de Diciembre de 2014].

⁸¹SENADO, República de Chile. Boletín 9290-05. Disponible en: www.senado.cl [Fecha de consulta: 08 de Noviembre de 2014].

⁸²SENADO, República de Chile. Noticias, “Por mayor igualdad”, 19 de Agosto de 2014. Disponible en: www.senado.cl [Fecha de consulta: 08 de Noviembre de 2014].

⁸³Ibíd.

⁸⁴EMOL, Chile. Economía, “Bachelet promulga Reforma Tributaria: Están las condiciones para retomar senda de crecimiento”, 26 de Septiembre de 2014. Disponible en: www.emol.com [Fecha de consulta: 09 de Noviembre de 2014].

una estructura tributaria más equitativa que reparta la carga de manera más justa”⁸⁵. Tomando estas prerrogativas, planteamos la pregunta, si esta nueva política impositiva, asegura a todos los chilenos menores brechas de desigualdad, y garantías mínimas para las personas, como lo ha propuesto en su programa, en torno a la salud, protección, previsión, y especialmente, la educación. Cuestiones, que como se ha demostrado son extremadamente discutibles, y que después de la tramitación, no se puede garantizar que se hayan respetado los objetivos iniciales que inspiraron el proyecto.

3.4. Alcance global del texto promulgado.

El proyecto definitivo promulgado como Ley N° 20.780 no constituye una reforma sustantiva a la estructura tributaria, en nuestra opinión, en el debate parlamentario, primaron las tradicionales visiones proteccionistas de la capacidad económica y no confiscatoriedad, basados en la igualdad ante las cargas públicas, la protección del derecho de propiedad, y la igualdad ante la ley; el sesgo ideológico neoliberal que caracteriza cada discusión parlamentaria impidió por lo pronto introducir la progresividad en las rentas de las empresas; la progresividad del impuesto es el mecanismo que permite la transferencia de riquezas en la economía y en consecuencia la redistribución del ingreso, en nuestro país existe para las rentas de las personas, pero para las utilidades de las empresas, artífices del grueso del producto interno bruto nacional, la tasa es fija (sin perjuicio del estatuto especial de la pequeña y mediana empresa que permitirá a estas eximirse del pago del impuesto de primera categoría y tributar solo la renta atribuida de sus socios, partícipes y dueños). Esta tasa fija a las grandes riquezas hace evidente la ausencia de progresividad y en consecuencia la ausencia de redistribución de la riqueza, la que sólo podría lograrse, de manera eventual por medio del gasto público.

⁸⁵Ibídem.

CONCLUSIONES.

Junto a la garantía de los derechos sociales, la redistribución de riquezas es tanto un objetivo como una característica del Estado Social de Derecho. Es decir, un Estado que no internalice el propender hacia la redistribución en equidad del producto interno y el producto nacional bruto no puede ser considerado un Estado Social, esto porque una efectiva tutela y garantía de derechos sociales, requiere niveles aceptables de igualdad social. No basta entonces con que las prestaciones constitutivas de derechos sociales sean consagradas como declaraciones de principios, es imprescindible que para la operatividad del Estado benefactor existan mecanismos de redistribución en pos de la equidad.

Estos mecanismos tienen expresión ya sea en el ámbito constitucional, legislativo y de las políticas públicas, o de manera coordinada entre todos ellos. En la Constitución se hacen patentes si ésta contiene expresa o implícitamente la cláusula del Estado Social, o bien, si existen en ella declaraciones de principio que contengan a los derechos sociales, un mecanismo idóneo y específico en este ámbito sería la consagración entre los principios rectores de la política económica a la justicia tributaria. En el ámbito legislativo los mecanismos de redistribución de riquezas son esencialmente tributarios y en el de las políticas públicas el mecanismo de redistribución es el gasto público.

Situándonos en el escenario de la contemplación del Estado Social como cláusula de principio constitucional, de los diversos mecanismos que permiten acercarse al objetivo de la redistribución de la riqueza podemos identificar los siguientes: a) una estructura eficiente y planificada del gasto público, b) una legislación tributaria con fines esencialmente recaudatorios, c) legislación tributaria con fines recaudatorios y de redistribución. De la interacción de estos mecanismos que hemos aislado pueden darse en la realidad político-económica las siguientes posibilidades en pos del objetivo que nos convoca:

- 1) Un sistema tributario con funcionalidad enfocada principal o exclusivamente en la recaudación, acompañado de una estructura planificada y organizada del gasto público orientada a la prestación de derechos sociales.

2) Una estructura eficiente, planificada y ordenada del gasto público, acompañada de una legislación tributaria que no sólo se enfoque en la recaudación, sino que también intrínsecamente contemple mecanismos de redistribución de la riqueza. Consideramos que el sistema tributario contribuye a la redistribución, más allá de la recaudación, en la medida que considere de forma relevante la progresividad de la tasa como factor del gravamen a la capacidad contributiva o a la fuente de riqueza, y también en la medida que considere la capacidad económica como sustento para establecer impuestos diferenciados a las distintas categorías de contribuyentes.

Teniendo en consideración estas posibilidades como marco teórico de comparación con la Ley N° 20.780 del 29 de septiembre de 2014 podemos concluir que:

1.- En Chile no hay una estructura planificada de forma eficiente del gasto público en pos de la garantía operativa de derechos sociales, incluso se ha llegado a plantear por el Contralor de la República Ramiro Mendoza a propósito del mal uso de los recursos de la Subvención Escolar Preferencial (SEP) que hay una “cultura del despelote del gasto público”⁸⁶.

2.- El objetivo de destinar la mayor recaudación que genere la vigencia de la ley a financiar la gran reforma educacional que garantizaría este derecho social de manera universal, no existe hoy en el mundo sensible, llevar a cabo la reforma educacional y darle contenido de derecho social es una eventualidad sujeta a la voluntad política y a la incierta idoneidad técnico-legislativa del Parlamento.

3.- En cuanto a la Ley N° 20.780, es bastante probable que cumpla con sus objetivos de mayor recaudación, pero no está claro en que se gastará, sólo se ha mencionado de forma genérica “educación más equitativa y de calidad en todos sus niveles (...) así como la implementación de otras políticas y programas que apuntan a la disminución de las

⁸⁶Centro de Investigación Periodística (CIPER). Radar, 23 de Septiembre de 2014. Disponible en: www.ciperchile.cl [Fecha de consulta: 05 de Noviembre de 2014].

desigualdades”⁸⁷. Esto no evidencia una garantía operativa de derechos sociales ni planificación del gasto público.

4.- La Ley en sí misma no contempla de forma relevante la progresividad de la tasa a las más grandes e importantes bases imponibles del impuesto a la renta como son las utilidades de las grandes empresas. La progresividad como hemos mencionado es uno de los pocos elementos que tiene el legislador tributario de contribuir a la equidad tributaria y en consecuencia a la redistribución de la riqueza.

En consecuencia estamos ante una legislación tributaria con fines meramente recaudatorios, que incorpora determinados medios utilitarios como el aumento de tasas, creación de nuevos impuestos correctivos marginales y aumento de fiscalización a la evasión y elusión para lograr sus metas de recaudación.

En este escenario la nueva ley tributaria sólo cumplirá con el objetivo de contribuir a la operatividad del Estado Social para Chile en la medida que los mayores ingresos que posibilite para el Fisco sean utilizados en prestaciones que satisfagan necesidades constitutivas de derechos sociales. Las bases de la reforma, sentadas en el mensaje del proyecto de ley, estatúan expresamente esta finalidad, predestinando el gasto público a la reforma educacional que garantizaría definitivamente el derecho social educación de manera universal en nuestro país, no obstante, es incierto el contenido material que la voluntad política dará a la configuración legislativa de la reforma educacional, por lo que también es incierto el destino de los fondos que recaude el Estado con la nueva estructura tributaria.

⁸⁷Mensaje de la Presidenta de la República (2014) p.1.

BIBLIOGRAFÍA.

Libros

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2000.

ABENDROTH, Wolfgang. *El Estado Social*, Madrid, Centro De Estudios Constitucionales, 1984.

BASSOLS COMA, Martín. *Constitución y sistema económico*, Madrid, Tecnos, 1988.

DE CABO MARTÍN, Carlos. *Contra el consenso. Estudios sobre el estado constitucional y el constitucionalismo del estado social*, México D.F., UNAM: Instituto de investigaciones jurídicas, 1997.

CEA EGAÑA, José Luis. *Tratado de la Constitución de 1980*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1988.

CONTRERAS PELÁEZ, Francisco. *Defensa del Estado Social*, Sevilla, Universidad de Sevilla, 1996.

ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco. "Principio de igualdad y deber de contribuir en la jurisprudencia constitucional". En: *El principio de igualdad en la Constitución española: XI Jornadas de Estudio*, Madrid, Ministerio de Justicia: Centro de Publicaciones, Vol. 1, 1991, pp. 713 - 776.

FERRAJOLI, Luigi. *Derecho y razón*, Madrid, Trotta, 2000, 5º Edición.

GARCÍA PELAYO, Manuel. *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, Madrid, Alianza Editorial, 1994, 2º Edición.

ROJAS, Mauricio. *Suecia después del modelo sueco: Del Estado Benefactor al Estado Posibilitador*, Buenos Aires, Fundación Cadal, 2005.

ROSEMBUJ, Tulio. Elementos del Derecho Tributario, Tomo II, Barcelona, Ed. Promociones y publicaciones universitarias PPU, 1989.

SOLER BELDA, Ramón. *La evolución del principio constitucional de progresividad en el Ordenamiento Tributario* (Tesis doctoral), Jaén, Universidad de Jaén, 2011.

VIERA ÁLVAREZ, Christian. *Libre Iniciativa Económica y Estado Social*, Santiago, Legal Publishing, 2013.

VON HAYEK, Friedrich. *Los fundamentos de la libertad*, Madrid, Unión Editorial, 1998.

Revistas.

BASSA MERCADO, Jaime, “Elementos teóricos para la interpretación constitucional”. En: *Revista de Derechos Fundamentales*, Viña del mar, 2011, N° 5, pp. 15 - 42.

CARBONELL, Miguel. “Eficacia de la Constitución y derechos sociales: esbozo de algunos problemas”. En: *Estudios Constitucionales*, Talca, 2008, Vol. 6, N° 2, pp. 43 - 71.

GARCÍA CARACUEL, María. “El Derecho Tributario y los Derechos Humanos en Europa. Una aproximación a la Aplicación del CEDH a la Materia Tributaria”. En: *Derecho y Sociedad*, Asociación Civil, Lima, 2009, N° 33, pp. 116 - 126.

GRABHERR, David; MALRIN, Charlène; y otros. “Equality and ability to pay in national tax systems”. En: *The principle of equality in taxation (constitutional law, European law, WTO and tax treaties)*, Uppsala, Eucotax Wintercourse, 2010, pp. 3 - 44.

GUERRERO BECAR, José Luis. “La Constitución económica: Principio de la libertad para desarrollar actividades económicas del Art. 19 N° 21 de la Constitución Política de la República de Chile”. En: *Revista Persona y Sociedad*, Santiago, Ilades, 2000, Vol. 4, N° 3, pp. 141 - 156.

MASBERNAT, Patricio; BILLARDI, Cristian. “Perspectivas para la construcción de una dogmática sobre los principios materiales de la tributación en Chile a partir de los ordenamientos de Italia, España y Argentina”. En: *Revista de Derecho*, Valparaíso, 2012, N° 29, pp. 475 - 517.

MASBERNAT, Patricio. “Reglas y principios de Justicia tributaria: aportes del Derecho español al derecho comparado”. En: *Revista de Derecho*, Coquimbo, 2013, Vol. 20, N° 1, pp. 155 - 191.

PISARELLO, Gerardo. “Del Estado Social legislativo al Estado Social constitucional: por una protección compleja de los derecho”. En: *Isonomía: Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*. Mexico D.F., ITAM, 2001, N° 15, pp. 81 - 107.

PRIMIK, Peter; VANSTRAELEN, Pieter; DE LESPINASSE, Sophie; y otros. “The principle of equality and special income tax regimes for individuals”. En: *The principle of equality in taxation (constitutional law, European law, WTO and tax treaties)*, Uppsala, Eucotax Wintercourse, 2010, pp. 139 - 176.

SOLARI ALLIENDE, Enzo. “Recepción en Chile del Estado Social de Derecho”. En: *Revista chilena de Derecho*, Santiago, 1993, Vol. 20. N° 2 - 3, pp. 333 - 344.

VARELA DEL SOLAR, Jorge Luis. “Estudio sobre el artículo primero de la Constitución de 1980”. En: *Revista chilena de Derecho*, Santiago, 1984, Vol. 11, N° 2 - 3, pp. 385 - 402.

VARELA DEL SOLAR, Jorge Luis. “Subsidiariedad, Orden Público Económico y Seguridad Nacional en la Constitución de 1980”. En: *Revista chilena de Derecho*, Santiago, 1989, Vol. 16, N° 2, pp. 379 - 390.

VIERA ALVAREZ, Christian. “El Estado Social como fórmula en la Constitución chilena”. En: *Revista de Derecho*, Coquimbo, Vol. 21, N° 2 (en prensa).

VON HAYEK, Friedrich. “Los principios de un orden social liberal”. En: *Centro de Estudios Públicos*, Santiago, 1982, N° 6, pp. 179 - 202.

Programa de Gobierno Michelle Bachelet [2014-2018], 2013. Disponible en: www.michellebachelet.cl/programa [Fecha de consulta: 10 de Noviembre de 2014].

Mensaje de la Presidenta de la República con el que inicia proyecto de ley de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, Santiago, 2014.

Protocolo de Acuerdo. Por una Reforma Tributaria para un Chile más inclusivo, Santiago, 2014. Disponible en: www.senado.cl [Fecha de consulta: 26 de Octubre de 2014].