

COMPLEJIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO CHILENO

Samuel Vergara Hernández

Magíster en Planificación y Gestión Tributaria
Doctor en Derecho, Doctorando en Ciencias Empresariales
Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, U. de Concepción
Abogado

Resumen

El propósito de este trabajo es demostrar que las principales causas de la alta complejidad del sistema tributario chileno, particularmente de la Ley sobre Impuesto a la Renta, consisten principalmente en la defectuosa redacción de las leyes tributarias, en la dispersión de las normas en distintos textos legales y en la inflación legislativa. Como conclusión, se propone la simplificación del sistema tributario mediante la correcta redacción de las normas tributarias y su sistematización en un Código Fiscal, entre otras medidas.

I. Introducción

A. Tema elegido

El tema objeto de este trabajo de investigación dice relación con la complejidad del sistema tributario chileno, particularmente con los tributos establecidos en la Ley sobre impuesto a la renta, a la luz de los principios de eficiencia y equidad, según la teoría de sistemas.

B. Problema de investigación

El problema de investigación se desglosará en los siguientes aspectos:

a. Planteamiento del problema

El planteamiento del problema de la investigación está relacionado con el diagnóstico y pronóstico de la situación jurídica objeto de análisis.

a.1. Diagnóstico

En lo concerniente a los **síntomas** del problema de investigación, cabe decir que nuestro sistema tributario, como cualquier otro sistema tributario, es complejo; pero su complejidad puede ser calificada de normal, alta o baja, según los principios de eficiencia y de equidad tributaria.

Como causas de la complejidad del sistema tributario chileno, en estudios realizados sobre la materia, se aducen diversos motivos, tales como la existencia de distintos regímenes tributarios, franquicias, exenciones, créditos, etc. Sin embargo, no se señalan otras causas, las que pueden ser más determinantes, como la defectuosa redacción de las normas jurídicas y su dispersión en distintos textos legales.

Al respecto, Michael Jorrat (2000)¹ sostiene que hay mucho que hacer en cuanto a la simplificación de la estructura tributaria, particularmente en relación con el Impuesto a la Renta que es la mayor fuente de complejidad en nuestro sistema tributario. No hay duda de que la complejidad del sistema tributario tiene una alta correlación con los niveles de evasión. La complejidad del sistema tributario genera mayores costos, tanto para el contribuyente como para la administración tributaria. Desde el punto de vista del contribuyente, estos mayores costos pueden dividirse en dos: por una parte, a mayor complejidad, el contribuyente debe invertir mayor tiempo y dinero para poder cumplir con sus obligaciones tributarias, lo cual obviamente es un incentivo para eludirlas. Por otra parte, la mayor complejidad induce a los contribuyentes a sacrificar recursos, en tiempo y dinero, con el objeto de encontrar los resquicios, dentro de la complejidad de la ley, que le permitan reducir su pago de impuestos (elusión u optimización tributaria). Desde el punto de vista de la administración tributaria, dar una buena atención a los contribuyentes y fiscalizar su cumplimiento demanda más recursos cuanto más complejo es el sistema. Además, los sistemas simples son más fáciles de fiscalizar, lo que significa que la administración tributaria puede obtener mejores rendimientos con los mismos recursos.

Agrega este autor que la principal crítica que se le puede hacer a este impuesto es su excesiva complejidad, puesto que no sólo la diversidad de tasas y mecanismos de determinación de las bases imponibles introducen complejidad, sino que también este impuesto es usado frecuentemente para proporcionar diversos incentivos -tales como al ahorro, la inversión de las empresas, donaciones de caridad, etc.- o franquicias a determinados sectores, como ocurre en Chile con la agricultura, la minería, la silvicultura y los pequeños contribuyentes, entre otros.

La complejidad que inducen elementos como los mencionados anteriormente (franquicias, regímenes especiales, exenciones, etc.) por lo general se ven reflejados en leyes e instructivos

1 JORRAT, Michael: "Diagnóstico del Sistema Tributario Chileno", Estudio del Servicio de Impuestos Internos, 2000, publicado en su Página Web: www.sii.cl

más extensos, en mayor número de formularios y líneas de declaración, y en cálculos más sofisticados para determinar las obligaciones tributarias de los contribuyentes y para someterlas a fiscalización. Por esta razón, es posible cuantificar la complejidad en ámbitos específicos a través de algunos índices como los que se muestran a continuación. Por ejemplo, se observa que en el Formulario 22 que corresponde a la declaración de los impuestos anuales a la renta, se utilizaron en 1990 unos 6,9 millones de líneas, en tanto que en 1999 se emplearon unos 14,5 millones de líneas. Si se normalizan ambas cifras por el número de contribuyentes, se concluye que en 1990 una declaración promedio requería de 7,25 líneas, mientras que en 1999, la misma declaración promedio requiere de 8,11 líneas. Esto significa un aumento en este ‘índice de complejidad’ de un 12%, entre ambos años.

En suma, según Jorrat (2000), la complejidad tiene su origen en los distintos regímenes, franquicias, exenciones, tasas impositivas, razón por la cual la simplificación del sistema tributario se debería realizar mediante la eliminación de las supuestas causas; pero este autor no considera que todo sistema tributario tiene una complejidad natural, por el solo hecho de ser sistema, lo que amerita un enfoque sistémico. Tampoco tiene en cuenta que la complejidad natural deriva de la consideración de la equidad tributaria, más que de la eficiencia del sistema. Por último, dicho autor no considera la defectuosa redacción de las normas jurídicas que conforman el sistema tributario y su dispersión en distintos textos legales, como causas de su mayor complejidad².

a.2. Pronóstico

Si no se detectan correctamente las verdaderas causas y efectos de la alta complejidad del sistema tributario chileno, particularmente de la Ley sobre Impuesto a la Renta, subsistirá el problema enunciado.

Aun cuando se sustituyera completamente el sistema tributario por otro más racional y eficiente³, con el correr del tiempo, igualmente irá aumentando paulatinamente su complejidad hasta llegar a ser nuevamente complejísimo, si los distintos operadores de dicho sistema no toman conciencia de las verdaderas causas y efectos de la complejidad, y si no se realiza un

2 Sobre la complejidad del sistema tributario chileno, véase **SERRA**, Pablo: “Análisis de la Eficiencia del Sistema Tributario Chileno”, Centro de Economía Aplicada, Departamento de Ingeniería Industrial, Universidad de Chile, 1998.

3 Respecto de la eficiencia, en el Análisis Económico del Derecho, véase **CALSAMIGLIA**, Albert: “Racionalidad y Eficiencia en el Derecho”, Distribuciones Fontamara S.A., México, 1993; **HIERRO**, Liborio: “Justicia, igualdad y eficiencia”, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Cuadernos y Debates 21, Madrid, 2002; **POLINSKY**, A. Mitchell: “Introducción al análisis económico del derecho”, Barcelona, Ariel, 1985; y **POSNER**, Richard A.: “El análisis económico del derecho”, Fondo de Cultura Económica, México, 1998.

enfoque sistémico⁴. Tal como sostiene N. Luhmann (1991), sólo el adecuado nivel de complejidad de un sistema social (como por ejemplo el sistema tributario chileno) opera como garantía de la justicia. La justicia (equidad tributaria) es una consecuencia del adecuado nivel de complejidad.

b. Formulación del problema

El problema planteado precedentemente (alta complejidad del sistema), se puede formular mediante la siguiente interrogante:

¿De qué modo se puede eliminar la alta complejidad del sistema tributario chileno, particularmente de los Impuestos sobre la renta, teniendo en consideración los principios de eficiencia y equidad tributaria?

c. Sistematización del problema

El problema formulado se puede sistematizar a través de las siguientes preguntas:

- i. ¿Qué se entiende por sistema tributario racional?
- ii. ¿Qué requisitos debe cumplir un sistema tributario para ser considerado racional?
- iii. ¿Qué calificación se puede hacer del sistema tributario chileno?
- iv. ¿Cuáles deben ser los principios inspiradores de un sistema tributario?
- v. ¿Existe relación inversa entre la eficiencia del sistema tributario y su equidad?, y, en caso afirmativo, ¿cuál de los principios debe prevalecer?
- vi. ¿Qué tipos de complejidad puede presentar un sistema tributario?
- vii. ¿Por qué el sistema tributario tiene una complejidad normal?
- viii. ¿Cuáles son las causas de la complejidad anormal del sistema tributario?
- ix. ¿Qué efectos produce la complejidad del sistema tributario respecto de la eficiencia y equidad del sistema tributario?
- x. ¿Es posible eliminar totalmente la complejidad del sistema tributario?
- xi. ¿Qué se debe hacer para que el sistema tributario chileno sea eficiente y equitativo, a la vez?

C. Objetivos de la Investigación

Los objetivos de la investigación son generales y específicos, a saber:

4 Sobre la teoría de sistemas, véase Von **BERTANLANFFY**, Ludwig: "Teoría General de los Sistemas", Fondo de Cultura Económica, Santafé de Bogata-Colombia, 2000; **LUHMANN**, Niklas: "Introducción a la teoría de sistemas", Lecciones publicadas por Javier Torres Navarrete, Fondo de Cultura Económica, México, 1996; y **GRÚN**, Ernesto: "Una Visión Sistémica y Cibernética del Derecho", Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires-Argentina, 1995.

a. Objetivos generales

Se pretende describir, explicar y evaluar la complejidad del sistema tributario chileno, considerando la eficiencia y la equidad tributaria, según la teoría general de sistemas.

b. Objetivos específicos

Se pretende:

- i. Exponer, a la luz de la Teoría General de Sistemas, los principales aspectos del sistema tributario, como subsistema social, integrado por otros subsistemas como el político, el jurídico, el económico y el administrativo.
- ii. Describir sucintamente el funcionamiento del sistema tributario chileno, considerando conjuntamente y en forma interrelacionada los principios de eficiencia y equidad tributaria.
- iii. Explicar la relación entre las causas de la complejidad del sistema tributario y sus efectos.
- iv. Evaluar la complejidad del sistema tributario chileno.

D. Metodología de la investigación

a. Tipo de investigación

La investigación es fundamentalmente descriptiva, pues se describen los principales aspectos del sistema tributario chileno, estableciendo las relaciones que ofrezcan la imagen del funcionamiento de sus normas y principios; explicativa, porque establece las relaciones entre las causas y efectos de la complejidad de dichas normas sobre la eficiencia y equidad del sistema tributario; y propositiva, ya que se trata de proponer futuras modificaciones legales.

b. Diseño de la investigación

El diseño de la investigación es no experimental, pues sólo se describirán y explicarán las causas de la alta complejidad del sistema tributario chileno.

c. Métodos de la investigación

En esta investigación se usará principalmente el método de análisis de las normas jurídicas; pero, además, se utilizará también el método deductivo, porque de las normas generales se extraen conclusiones particulares; el inductivo, pues de situaciones particulares se infieren conclusiones generales; comparativo, pues se cotejan distintas regulaciones; sistémico, pues se relacionan los distintos elementos y principios del sistema tributario como un todo, teniendo en cuenta su complejidad; y sintético, en la conclusión.

d. Hipótesis

La alta complejidad del sistema tributario chileno depende de la defectuosa redacción de las leyes tributarias, de la dispersión de las normas tributarias en distintos textos legales y de la inflación legislativa, entre otras causas.

II. Marco teórico y conceptual

Como marco teórico y conceptual, me referiré brevemente a la complejidad como objeto de conocimiento científico y al carácter interdisciplinario con que debe enfocarse mediante la Teoría General de Sistemas, por un lado; y por otro, a la consideración conjunta de dos principios fundamentales: eficiencia tributaria, desde el punto de vista económico; y equidad o justicia tributaria, desde el punto de vista jurídico.

A. Complejidad

a. Concepto de complejidad

Según el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia, complejidad es calidad de complejo; y complejo es lo que se compone de elementos diversos. También se refiere a lo complicado, enmarañado o difícil.

Rodríguez de Rivera⁵ señala que compleja es la situación en que intervienen numerosas y cambiantes variables de muy distinto género, y el grado de heterogeneidad y variabilidad de esos factores se considera determinante del nivel de complejidad.

b. Ciencia de la complejidad

En los últimos tiempos se está extendiendo el uso del término **ciencias de la complejidad** para referirse a todas las disciplinas que hacen uso del enfoque de sistemas. En general, las ciencias de la complejidad comparten las siguientes características:

- i. Han sido establecidas por grupos interdisciplinarios de investigadores interesados en explorar los aspectos invariantes de la *complejidad* y la *sistemicidad* fuera de las fronteras establecidas entre los distintos campos del saber.
- ii. Hacen hincapié en el estudio de la estructura (interconexión entre componentes) y su importancia en el comportamiento de los sistemas. Esta estructura puede conllevar aspectos de paralelismo o circularidad (realimentación).

5 **RODRÍGUEZ DE RIVERA, José**: “CEPADE”, Universidad Politécnica de Madrid. http://sunwc.cepade.es/~jriviera/bases_teor/episteme/epist_complex/complejidad.html.

- iii. Destacan el carácter de totalidad o unidad global de los sistemas objeto de estudio.
- iv. Manejan aspectos no materiales de los sistemas, en particular aquellos que tienen que ver con información, comunicación u organización. Los conceptos de complejidad e incertidumbre suelen ser básicos.
- v. Suelen tratar con sistemas abiertos, aquellos que intercambian materia, energía o información con el entorno. En este contexto son especialmente importantes la interacción con el observador y la toma de decisiones.
- vi. El ordenador es la herramienta fundamental de las ciencias de la complejidad debido a su capacidad para modelar y simular sistemas complejos.

c. Características de la complejidad

Para González Moena⁶, por la crisis que experimenta la modernidad occidental, se exige pensar el mundo desde un nuevo paradigma: el de la complejidad. Así, según este paradigma, el conocimiento científico es una de las formas de conocer el mundo, pero no la única.

Luis Enrique Ruiz⁷ señala que las características del paradigma de la complejidad son, entre otras, las siguientes:

- i. La complejidad es un rasgo general de toda realidad social.
- ii. La ciencia es un punto de vista de la complejidad.
- iii. La visión de complejidad implica percibir al mismo tiempo todo el sistema.
- iv. La complejidad exige conjugar la visión totalizadora con la contextual.
- v. La complejidad implica una apertura metodológica.
- vi. La complejidad se apoya en la interdisciplinariedad.
- vii. La complejidad conjuga la explicación causal con la interpretación o comprensión hermenéutica.

d. Complejidad e Interdisciplinariedad

Para Nicolaevich⁸, la interdisciplinariedad consiste, ante todo, en un intercambio recíproco de resultados científicos y en un desarrollo mutuo de las diversas disciplinas.

La complejidad supone un enfoque sistémico e interdisciplinario, pues no se puede entender desde un solo punto de vista.

6 **GONZÁLEZ MOENA, Sergio**: “Pensamiento complejo”, Mesa Redonda, Magisterio, Bogotá-Colombia, 1997; y **BERNAL, César**: “Metodología de la Investigación Científica para Administración y Economía”, Editorial Prentice Hall, Bogotá-Colombia, 2000.

7 **RUIZ, Luis Enrique**: “Aproximación a la integración superior del saber complejo, Magisterio, Bogotá-Colombia, 1997.

8 **NICOLAEVITCH, Stanislav**: “La aproximación interdisciplinaria en la ciencia de hoy”, en Interdisciplinariedad y ciencias humanas, Editorial Tecnos, Nueva York, 1998, p. 53.

Así, el sistema tributario supone relaciones interdisciplinarias, por ejemplo: entre la Economía y el Derecho; entre el Derecho y la Contabilidad, entre otras.

e. Complejidad del sistema

Las múltiples relaciones que se dan al interior del sistema tributario, como subsistema del sistema jurídico, determinan la complejidad normal del sistema, ya que son inherentes a éste como tal. Así, por ejemplo, la relación entre el sistema jurídico y el sistema económico no se puede soslayar, lo mismo cabe decir respecto de la relación con el sistema contable, etc.

Algunos autores⁹ sostienen que los sistemas pueden ser simples, complejos y excesivamente complejos. Nosotros en este trabajo distinguimos entre la complejidad baja, la complejidad normal o media y la complejidad alta; pero también podemos distinguir entre complejidad normal y complejidad anormal.

La complejidad del sistema jurídico tributario puede ser analizada desde el punto de vista interno, por un lado; y desde el punto de vista externo, por otro lado, es decir, de las naturales relaciones que se producen entre el Derecho y otros sistemas, como por ejemplo el sistema económico.

En este trabajo de investigación se trata de la complejidad dentro del sistema jurídico tributario, particularmente la que deriva de la defectuosa redacción de las normas, de su dispersión en distintos textos legales y de las frecuentes modificaciones legales que experimenta con el fin de cubrir supuestos vacíos legales o evitar la elusión, entre otras causas; pero no se trata de la complejidad del sistema en su relación con el entorno, porque consideramos que las relaciones del sistema jurídico con otros sistemas son normales, salvo que el sistema no esté operando eficiente y equitativamente.

Tratándose de la complejidad baja y de la media (o normal), el sistema requiere de una especial disposición, en el sentido de ignorarla, rechazarla o crear indiferencia, es decir, recluirse sobre sí mismo (Luhmann, 2000, p. 134), salvo que políticamente se quiera reducir la complejidad que origina algún tipo especial de relación, como la contable o la económica, en su caso. Por ejemplo, se podría establecer que, por regla general, la renta líquida imponible se determinará conforme a normas y principios contables; o se podría disponer la eliminación de todas las normas que distorsionan las decisiones económicas, considerando la equidad tributaria, a fin de simplificar el sistema.

Por eso, nos interesa la reducción de la alta complejidad del sistema, es decir, de la complejidad anormal, de la que impide comprender y aplicar adecuadamente el sistema tributario.

9 SCHODERBECK, Charles, SCHODERBECK, Peter y KEFALAS, Asterios: "Sistemas Administrativos", Editorial El Ateneo, Buenos Aires, 1984.

B. Teoría general de sistemas

a. Concepto

Según Von Bertalanffy (2000), la Teoría General de Sistemas es un nuevo paradigma científico, según la terminología de Thomas Kuhn¹⁰. La ciencia clásica procuraba aislar los elementos del universo observado (células, compuestos químicos, individuos en libre competencia, etc.), con la esperanza de volverlos a juntar, conceptual o experimentalmente, lo que daría como resultado el sistema o totalidad, y sería inteligible, como por ejemplo la sociedad. En cambio, en el nuevo paradigma de la Teoría General de Sistemas (TGS), se ha aprendido que para comprender no se requieren sólo los elementos, sino también las relaciones entre ellos, como la estructura y dinámica de los sistemas sociales. La tecnología y la sociedad modernas se han vuelto tan complejas que los caminos y medios tradicionales no son ya suficientes, y se imponen actitudes de naturaleza holística, o de sistemas, y generalista, o interdisciplinaria.

b. Elementos interrelacionados del sistema

A nuestro juicio, el sistema tributario, como subsistema del sistema jurídico, está integrado por los siguientes elementos interrelacionados:

- a) **Elemento político**, que interviene en la etapa de fijación de la norma, a través de leyes en sentido formal, y no leyes en sentido material;
- b) **Elemento jurídico**, que consiste en los principios y las normas jurídicas que establecen los tributos, así como los derechos y obligaciones de los contribuyentes;
- c) **Elemento contable**, que integra la normativa tributaria por expresa disposición legal;
- d) **Elemento económico**, que trasunta la realidad fáctica, pues las normas jurídicas tributarias se refieren a hechos económicos o relaciones jurídicas, gravados con impuestos; y
- e) **Elemento administrativo**, que dice relación con las instituciones y organizaciones.

El sistema tributario puede mirarse como subsistema del sistema jurídico o, en términos más generales, como subsistema del sistema social.

Los distintos elementos que conforman el sistema tributario chileno constituyen, asimismo, subsistemas del sistema social.

En este sentido, Santos Pastor¹¹ señala que el sistema jurídico es uno de los subsistemas sociales. Agrega que si tuviera que definir de forma más precisa el contenido de este subsistema

¹⁰ **KUHN, Thomas**: "La estructura de las revoluciones científicas", Fondo de Cultura Económica, México, 1980.

¹¹ **PASTOR, Santos**: "Sistema jurídico y economía", Una introducción al análisis económico del derecho, Madrid, Tecnos, 1989.

social, a veces llamado Derecho, tendríamos que decir que está compuesto por aquel conjunto de relaciones sociales (interindividuales o colectivas) potencial o realmente conflictivas, mediadas por las normas jurídicas y por las instituciones.

c. Enfoque sistémico

Por consiguiente, siendo el Derecho un sistema, corresponde tratarlo como tal, es decir, enfocarlo como sistema abierto, según la teoría de sistemas.

El sistema jurídico es abierto, porque la información la obtiene del sistema social y, a su vez, provee información al sistema social, como mecanismo de control social. En otros términos, el sistema jurídico se nutre constantemente del sistema social que conforma, junto a otros subsistemas.

Por eso, hay que estudiar las consecuencias que las decisiones jurídicas pueden provocar fuera del sistema jurídico tributario, es decir, en su entorno.

C. Eficiencia y equidad

a. Generalidades

La eficiencia y la equidad son temas centrales del Análisis Económico del Derecho, como interdisciplina del **Derecho** y de la **Economía**, considerados como realidades, que tienen muchos espacios de coincidencia y de dependencia mutua.

Sin embargo, hasta hace poco tiempo, el **Derecho** y la **Economía**, como ciencias, es decir, como **análisis jurídico** y **análisis económico**, respectivamente, parecía que no tenían nada que ver entre sí, porque las escasas incidencias de estas disciplinas se limitaban a aquellas áreas más “**híbridas**”, más jurídicas para el análisis económico y más económicas para el análisis jurídico, tal como los tributos y, en menor medida, algunas regulaciones económicas (PASTOR, 1989, p. 15)¹².

Con el desarrollo del **Análisis Económico del Derecho** esto ya no es así, pues hoy esta disciplina, nutriéndose de las teorías económicas, trata de explicar, predecir y analizar las consecuencias económicas de las decisiones jurídicas en general. Así, por ejemplo, se han elaborado **modelos explicativos** de la diferente incidencia de las acciones penales sobre la comisión de delitos; de los sistemas de responsabilidad por daños y accidentes; del incumplimiento de los contratos; de los costos y beneficios que generan las leyes sobre protección de los consumidores; de las leyes para el control de la contaminación; de las leyes sobre viviendas; y,

12 PASTOR, Santos: “Sistema jurídico y economía”, Una introducción al análisis económico del derecho, Madrid, Tecnos, 1989.

en general, de todo el abanico de medidas que conforman la política de regulación del sistema económico (TORRES, 1995, p. 25)¹³.

b. Eficiencia y despilfarro

El tema central de la Ciencia Económica consiste en saber cómo debe utilizar una sociedad los recursos limitados de que dispone, para conseguir el mayor grado posible de satisfacción de las necesidades.

De esta manera una economía es eficiente sólo si consigue satisfacer el máximo de necesidades con los recursos escasos. Por el contrario, si los recursos escasos no se utilizan eficientemente, entonces hay despilfarro.

El **Análisis Económico del Derecho** aplica este punto de vista a las normas del ordenamiento jurídico. En consecuencia, considera como tarea legítima de la **Ciencia Jurídica** analizar en qué medida las regulaciones jurídicas evitan el despilfarro de los recursos escasos y, por ende, aumentan la eficiencia (SCHAFER, 1991, p. 22).

Si el **Análisis Económico del Derecho** analiza las normas jurídicas, para determinar en qué medida impiden el despilfarro de recursos escasos, también analiza estas normas en función de las consecuencias que producen para los miembros de la sociedad (SCHAFER Y OTT, 1991, p. 22).

b. Eficiencia y equidad (justicia distributiva)

El término eficiencia, en materia económica, alude a la relación entre los **beneficios totales** de una situación y sus **costos totales**. Mientras que el término equidad alude a la distribución de la renta entre los individuos.

En otras palabras, la eficiencia se relaciona con el “**tamaño del pastel**” y la equidad dice relación con el “**reparto del pastel**” (POLINSKY, 1985, p. 19)¹⁴.

Los economistas se han centrado, tradicionalmente, en la tarea de ampliar al máximo el tamaño del pastel, dejando a los legisladores la tarea de distribuirlo.

En la distribución de la renta nacional reviste especial importancia la estructura tributaria que establezca el legislador, pues dicha estructura no puede hacer ineficiente o desestimular la producción de bienes para satisfacer las ingentes necesidades.

c. Relaciones entre la eficiencia y la equidad

13 TORRES, Juan: “Análisis Económico del Derecho”, Tecnos, Madrid, 1987.

14 POLINSKY, A. Mitchell: Introducción al análisis económico del derecho, Barcelona, Ariel, 1985.

La eficiencia es el valor por excelencia de un sistema económico, según Albert Calsamiglia¹⁵. Sin embargo, muchos economistas afirman que existe una relación inversa –trade off– entre eficiencia y equidad. En la medida en que procuramos que la distribución sea equitativa, nos alejamos de la eficiencia. Se produce una caída de la riqueza.

La circunstancia de que pueda existir una relación inversa entre equidad y eficiencia no quiere decir que toda la teoría económica esté a favor de la eficiencia ni que sea siempre deseable esta solución.

Las relaciones entre eficiencia y equidad son muy complejas y se pueden plantear en forma sencilla o en forma muy complicada; pero una sociedad socialmente justa es una sociedad eficiente. Por el contrario, una sociedad que despilfarra recursos no es una sociedad justa.

La eficiencia es un componente de la justicia; pero no es el único ni el principal, porque la eficiencia no triunfa siempre frente a los otros componentes de la justicia.

Los problemas de justicia sólo se dan cuando existe escasez de recursos, porque cuando hay abundancia de recursos no se plantean problemas de distribución. Por eso, para hablar de justicia es necesario que exista una escasez relativa de recursos.

Por último, eficiencia y equidad no siempre se oponen, ya que pueden darse situaciones en que la relación inversa no se produce. En todo caso, en caso de existir la relación inversa, es preferible la justicia antes que la eficiencia.

En materia tributaria, se distingue entre equidad horizontal (tratar igual a los que se hallan en la misma situación), por una parte; y, por la otra, equidad vertical (tratamiento desigual para los que se encuentren en distintas situaciones).

15 CALSAMIGLIA, Albert: "Racionalidad y Eficiencia del Derecho", Distribuciones Fontamara S.A., México, 1993.

III. Complejidad del sistema tributario

A. ¿Qué se entiende por sistema tributario?

Según Héctor Villegas¹⁶, sistema tributario es el conjunto de tributos que establece un país (Estado) en una época determinada.

Los tributos que conforman el sistema tributario están relacionados entre sí, razón por la cual deben considerarse en su conjunto, y no aisladamente.

B. ¿Qué requisitos debe tener un sistema tributario racional?

Todo sistema tributario debe reunir los siguientes requisitos:

- a) **Suficiencia**, porque debe recaudar los recursos necesarios para satisfacer las necesidades públicas que el Estado ha tomado a su cargo;
- b) **Simplicidad**, ya que debe ser fácilmente comprensible, tanto por la Administración como por los contribuyentes;
- c) **Neutralidad**, pues no debe incidir en la asignación de recursos; y
- d) **Elasticidad**, puesto que debe adaptarse a las nuevas necesidades sin necesidad de crear nuevos tributos.

C. ¿Cuáles son los principios del Sistema Tributario?

Los principios de equidad tributaria y eficiencia son, a nuestro juicio, los que deben informar cualquier sistema tributario racional:

a. *Equidad del sistema tributario*

La equidad tributaria dice relación con la justicia distributiva, ya que se trata de dar el mismo tratamiento tributario a los que se hallan en la misma situación (justicia horizontal) y tratamiento diferente a los que se encuentran en distinta situación (equidad vertical).

b. *Eficiencia del sistema tributario*

En virtud del principio de eficiencia, el sistema tributario debe proporcionar la máxima recaudación con el mínimo costo, y además debe procurar que los incentivos fiscales sean los estrictamente necesarios para dar equidad tributaria al sistema.

16 VILLEGAS, Héctor: "Manual de Finanzas Públicas", Editorial Depalma, Buenos Aires, 2000.

D. ¿Qué calificación se puede hacer del sistema tributario chileno?

A nuestro juicio, el sistema tributario chileno puede calificarse del siguiente modo:

- a) **Es suficiente**, ya que lo que recauda el sistema permite satisfacer las necesidades asumidas por el Estado. La mayor parte de la recaudación la proporciona el Impuesto al Valor Agregado y, en segundo lugar, los Impuestos sobre la Renta. La tendencia ha sido aumentar la recaudación de los impuestos indirectos (IVA) y rebajar las tasas de los impuestos directos (RENTA).
- b) **Es muy complejo**, ya que contempla distintos impuestos, regímenes, franquicias y exenciones tributarias, por un lado; y, por otro, sus normas están dispersas en distintos textos y no están correctamente redactadas, sino que, en muchos casos, ellas son ininteligibles, incluso para los especialistas.
- c) **Es elástico**, puesto que se adapta, por regla general, a las nuevas necesidades de fondos públicos, sin necesidad de crear nuevos impuestos;
- d) **No es neutral**, porque contiene una serie de normas de incentivo tributario, algunas necesarias y convenientes; pero otras están mal concebidas;
- e) **Es relativamente equitativo**, puesto que, si bien es cierto que contiene diversas normas en relación con la equidad horizontal y vertical, no es menos cierto que se discrimina negativamente respecto de las rentas del trabajo dependiente, las que están afectas a un impuesto progresivo que, por lo demás, no se puede diferir; al contrario de lo que sucede con las rentas del capital, las que pueden ser diferidas no sólo a nivel de empresas, sino también a nivel de dueños de empresas, mediante el ejercicio de alguna de las opciones tributarias que la ley establece.

E. ¿Existe relación inversa entre la eficiencia y equidad?

Algunos autores, como Posner¹⁷ (1998), sostienen que el criterio de la justicia es la eficiencia, es decir, reducen la justicia a la eficiencia.

En cambio, otros autores, como Albert Calsamiglia (1993), Liborio Hierro¹⁸ y John Rawls¹⁹, distinguen la justicia de la eficiencia, y señalan que entre estos principios puede haber o no relación inversa; pero que, en caso de existir ésta, prevalece la justicia o equidad tributaria. La argumentación de Rawls puede resumirse en los siguientes términos: a) un acuerdo sobre

17 **POSNER, Richard A.:** "El análisis económico del derecho", Fondo de Cultura Económica, México, 1998.

18 **HIERRO, Liborio:** "Justicia, igualdad y eficiencia", Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002.

19 **RAWLS, John:** "Teoría de la Justicia", Fondo de Cultura Económica, Madrid, 2002.

la concepción de la justicia no es el único prerrequisito para una comunidad humana viable, sino que también se requiere resolver otros tres problemas fundamentales y conectados con la justicia: coordinación, eficiencia y actividad; b) las partes en la posición original aceptarían el principio de optimalidad paretiana, para juzgar la eficiencia de los acuerdos económicos y sociales; c) los principios de justicia son más importantes que las consideraciones de eficiencia, de manera que puede resultar preferible una situación menos eficiente, pero más igualitaria; d) en consecuencia, el principio de la eficiencia no puede servir por sí solo como concepción de la justicia, sino que ha de ser suplementado de algún otro modo.

La conclusión es que la justicia es consistente con la eficiencia, siempre y cuando ambos principios estén satisfechos. Por el contrario, si la justicia no está satisfecha, entonces puede exigir sacrificios en la eficiencia; pero un esquema perfectamente justo es también un esquema eficiente.

F. ¿Qué tipos de complejidad podría presentar un sistema tributario?

El sistema tributario chileno podría presentar los siguientes tipos de complejidad:

- a) **Complejidad baja**, si todos o la mayor parte de los contribuyentes pueden comprender el verdadero sentido y alcance de las normas jurídicas y, por consiguiente, pueden declarar por sí mismos sus obligaciones tributarias, sin necesidad de asesoría especializada; lo que supone la existencia de un sistema tributario ideal, muy simple, con pocas regulaciones y normas perfectamente redactadas. Este sistema ideal, obviamente, no existe ni llegará a existir, porque la simplicidad del sistema atentaría contra el principio de equidad tributaria.
- b) **Complejidad media**, si existen distintas regulaciones jurídicas (diferentes regímenes, tratamientos y tasas impositivas, franquicias, beneficios y exenciones), siempre que sean las estrictamente necesarias y convenientes, con fines de consagrar la equidad tributaria y la eficiencia del sistema en lo posible; pero, no obstante, el sistema está integrado por normas jurídicas perfectamente redactadas y contenidas armónicamente en un solo texto legal, para facilitar su consulta y comprensión. Éste es, sin duda, el sistema tributario que podría llegar a ser una realidad en nuestro ordenamiento jurídico, lo que supone una sustitución del actual sistema tributario, de acuerdo con los fines y valores sociales dominantes en la época en que llegare a materializarse. En este sistema la mayor parte de los contribuyentes deberían estar en condiciones de comprender las normas tributarias y, por consiguiente, declarar sus impuestos, sin necesidad de asesoría especializada.
- c) **Complejidad alta**, si, además de las distintas regulaciones (diferentes regímenes, tratamientos y tasas impositivas, franquicias, beneficios y exenciones, algunos de ellos innecesarios, inconvenientes e ineficientes), establecidas con fines de equidad tributaria, las normas del

sistema están dispersas en distintas leyes y son ininteligibles, por estar redactadas con palabras ambiguas y vagas, y por ser contradictorias.

Además, existe una complejidad que es normal en todo sistema tributario, derivada de la circunstancia de que el sistema está integrado, además de los aspectos jurídicos, por elementos propios de las distintas disciplinas empresariales (contables, financieros, económicos, administrativos, matemáticos, etc.), lo que exige un enfoque sistémico e interdisciplinario. Por oposición a la complejidad normal, existe lógicamente una complejidad anormal, no querida ni políticamente consentida.

La complejidad del sistema tributario puede derivar de las siguientes situaciones: a) las leyes tributarias contemplan distintas regulaciones (régimenes, franquicias y exenciones), con fines de equidad vertical, ya que no todos los contribuyentes tienen la misma capacidad contributiva o se hallan en la misma situación socioeconómica; b) las normas tributarias están dispersas en distintos textos legales, algunos de ellos totalmente desconocidos; c) las leyes tributarias están redactadas con un lenguaje ambiguo y vago, que hace ininteligibles sus normas, es decir, defectuosa técnica legislativa; d) frecuentes modificaciones legales que tienen como finalidad llenar supuestos vacíos legales o establecer medidas antielusión; e) interpretaciones antojadizas y contrarias al sentido y espíritu de la ley, efectuadas por la Administración Tributaria; y f) falta de armonización de las distintas leyes tributarias que conforman el sistema.

G. ¿Por qué el sistema tributario tiene una complejidad normal?

En todo sistema tributario existe una complejidad que es normal, derivada de la circunstancia de que el sistema está integrado, además de los aspectos jurídicos, por elementos propios de las distintas disciplinas empresariales (contables, financieros, económicos, administrativos, matemáticos, etc.), lo que exige un enfoque sistémico e interdisciplinario.

Este tipo de complejidad no puede ser eliminada, ya que es propia del sistema tributario, por el solo hecho de ser sistema.

Sin embargo, las relaciones entre los distintos elementos del sistema tributario se podrían simplificar, si al tiempo de dictarse o modificar las leyes impositivas se consideraran los efectos que ellas producen en el sistema social, es decir, en el entorno. Por ejemplo, las normas tributarias pueden producir efectos económicos no deseables.

H. ¿Cuáles son las causas de la complejidad anormal del sistema tributario?

Para Michael Jorrat (2000), algunos ejemplos de la complejidad del Impuesto a la Renta chileno son los siguientes:

- i. Coexistencia de 12 regímenes distintos de tributación para las empresas: régimen general, contabilidad simplificada, régimen simplificado del artículo 14 bis, cuatro regímenes de renta presunta y cinco regímenes de pequeños contribuyentes.
- ii. Variadas franquicias: DFL 2 (viviendas), DL 701 (bosques), incentivos al ahorro del artículo 57 bis, leyes de donaciones, créditos por compras de activo fijo, depreciación acelerada de los bienes del activo fijo, amortización acelerada de los gastos de puesta en marcha, zonas francas, franquicias regionales, regímenes de renta presunta, etc.
- iii. Variadas exenciones: Exención general de la escala de tasas de impuestos personales, exención a las rentas de arrendamiento de bienes raíces, exención de 30 UTM a las ganancias de capital habituales, exención de 10 UTA a las ganancias de capital no habituales, exención de 20 UTM a las rentas de capitales mobiliarios, exención de 30 UTM a las rentas de fondos mutuos, etc.
- iv. La tributación de las ganancias de capital varía en función del tipo de activo que genera la ganancia, del tipo de contribuyente que la percibe y de la habitualidad de la operación.
- v. La tributación de las rentas de capitales mobiliarios varía según el tipo de activo que genera la renta y según el tipo de contribuyente que la percibe. Hay rentas afectas y rentas exentas, rentas con retención y rentas sin retención, etc.
- vi. La tributación de las rentas de arrendamiento de bienes raíces varía dependiendo de quién percibe la renta, del tipo de bien raíz, de la calidad en que se explota, del avalúo fiscal del bien raíz y del monto de la renta en relación con su avalúo fiscal.

Otra fuente importante de complejidad, es la brecha que existe entre la tasa de impuesto a las empresas (17%) y la tasa marginal máxima de los impuestos personales (40%). Esta brecha, más la tributación de los retiros de utilidades sobre base retirada, genera incentivos a la elusión, que deben ser frenados a través de normas tales como la presunción de retiros o la tributación sobre gastos rechazados. De esta característica del impuesto a la renta deriva también la necesidad de utilizar el Registro de Fondos de Utilidades Tributables (FUT), un registro tal vez único en el mundo, y que a juicio de muchos expertos tributarios es el aspecto más complejo del impuesto.

Las reformas de la ley del Impuesto a la Renta, desde su introducción en los '70, parecen haber seguido una tendencia contraria a la simplificación. Esto se ha agudizado especialmente en los últimos años, donde el número de franquicias ha venido aumentando apreciablemente. A modo de ejemplo, basta ver lo ocurrido durante 1999, año en que se promulgaron las leyes 19.606 y 19.622. La primera, conocida como Ley Austral, establece franquicias tributarias a las empresas que realicen inversiones en las regiones XI y XII y en la provincia de Palena. La segunda, contempla una rebaja a la renta por el pago de dividendos en la adquisición de viviendas nuevas DFL 2. Estas nuevas franquicias que pueden hallar plena justificación por los incentivos a la inversión en zonas extremas, en un caso, o por los beneficios o estímulos a la reactivación de la economía chilena, en el otro, seguramente significará adicionar nuevas complejidades para los contribuyentes y para las tareas de fiscalización. Por de pronto, ambas leyes se han traducido en tres páginas y media de nuevas instrucciones en el instructivo para la Operación Renta 2000 y en un elevado número de horas hombre destinadas a elaboración de circulares y capacitación de fiscalizadores. Bajo esas consideraciones, es claro que en esta área, el sistema tributario ve afectado su desempeño por un nivel de complejidad excesiva, susceptible de someter a revisión.

A nuestro juicio, además de las causas de complejidad indicadas precedentemente, el sistema tributario es complejo por los siguientes motivos:

i. Defectuosa redacción de las normas legales

En frecuente ver normas jurídicas, contenidas particularmente en la Ley sobre Impuesto a la Renta, que o son ininteligibles o son incompletas. Por ejemplo, es ininteligible la norma contenida en el inciso cuarto del Art. 41 de dicha Ley, que regula la transferencia de derechos sociales a persona relacionada; y son incompletas las normas contenidas en el Art. 14 de la misma Ley, que pretenden regular en forma íntegra la tributación de los dueños de las empresas, mediante la creación del Fondo de Utilidades Tributables, pero que no consiguen su objetivo. En efecto, esta institución tributaria (FUT) está contenida parcialmente en la ley, de manera que la mayor parte de su regulación está contenida en resoluciones, circulares y oficios del Servicio de Impuestos Internos, con infracción del principio de legalidad tributaria.

También existen muchas normas que usan un lenguaje ambiguo, porque permiten diversas interpretaciones; o usan un lenguaje vago, pues no se sabe con precisión cuál es su alcance, es decir, cuál es su ámbito de aplicación.

Es probable que este motivo sea la principal causa de complejidad del sistema tributario chileno, ya que, si las normas están correctamente redactadas, aunque estén dispersas, se podrán compilar y comprender fácilmente o sin mayor dificultad.

En consecuencia, la utilización de una técnica legislativa adecuada, es decir, la correcta redacción de las leyes tributarias, debería contribuir sustancialmente a la eliminación de la complejidad anormal del sistema tributario chileno.

ii. Dispersión de las normas tributarias en distintos textos legales

El Código Tributario chileno no puede considerarse un verdadero Código, pues no reúne sistemáticamente las distintas materias tributarias en un solo texto, sino que, por el contrario, regula parcialmente el Derecho Tributario Administrativo, el Derecho Tributario Procesal y el Derecho Tributario Penal.

Por consiguiente, el Derecho Tributario sustancial o material se halla disperso en distintas leyes, a saber: Ley sobre Impuesto al Renta, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, Ley sobre Impuesto Territorial, Ley sobre Impuesto a las Herencias y Donaciones, Ley de Timbres y Estampillas, etc.

Por supuesto, la dispersión de las normas tributarias en los diversos textos legales contribuye a la complejidad del sistema tributario chileno.

En consecuencia, si se efectuara una verdadera codificación del Derecho Tributario, reuniendo sistemática y armónicamente las distintas leyes tributarias en un solo texto, se eliminaría gran parte de la anormal complejidad del sistema tributario.

iii. Inflación legislativa

La inflación legislativa es un fenómeno jurídico que no sólo afecta al Derecho Tributario, sino al Derecho en general; y que se produce no sólo en el ámbito nacional, sino también en el Derecho Comparado.

Así, Luis Leiva Fernández²⁰ sostiene que todos los Estados modernos están pasando por una etapa que en el orden legislativo se caracteriza por la proliferación de normas jurídicas, muchas de ellas innecesarias, contradictorias o reiterativas. Esto no se predica sólo de las leyes en sentido formal, sino de todas las normas jurídicas en general –ley en sentido material–, cualquiera que sea el poder que la imponga y cualquiera que sea la jurisdicción que la aplique.

En todo caso, en el ámbito tributario, la proliferación de normas se produce o debería producirse sólo respecto de las leyes en sentido formal, en virtud del principio de legalidad tributaria o reserva de ley en materia tributaria.

20 LEIVA FERNÁNDEZ, Luis: “Fundamentos de Técnica Legislativa”, Editorial La Ley, Buenos Aires, 1999.

La inflación legislativa, en materia tributaria, afecta frecuentemente a los operadores jurídicos, ya que tienen que verificar si una norma está o no derogada tácitamente. Además, produce inseguridad jurídica.

En consecuencia, con el fin de coadyuvar a la simplificación del sistema tributario, las políticas legislativas deberían fijarse para el largo plazo, otorgando elasticidad al sistema para adecuarlo a las nuevas necesidades de fondos. Sin embargo, se ve una tarea difícil, por no decir imposible.

iv. Falta de armonía de las normas tributarias dentro del contexto de las leyes

El ideal es que las diversas normas e instituciones del sistema tributario tengan la debida correspondencia y armonía, de manera que el contexto sirva para ilustrar el sentido de cada una de sus partes.

Sin embargo, en la práctica, no siempre se ve correspondencia y armonía en las distintas disposiciones de las leyes que conforman el sistema tributario. En algunos casos se contemplan regulaciones distintas para una misma materia impositiva, sin razón aparente que justifique la discriminación. Así, la discriminación tributaria, en muchos casos, deviene injusta o sin razón de ser. Por ejemplo, no se ve motivo para determinar que el tratamiento tributario de las acciones de sociedades anónimas tenga que ser distinto del tratamiento tributario de los derechos sociales.

No está de más decir que la armonización del sistema tributario, por vía legislativa, evitaría o atenuaría la complejidad del sistema tributario.

v. Interpretaciones administrativas que vulneran el principio de legalidad tributaria

La defectuosa redacción de las normas ha dado lugar a que, en la práctica, gran parte de las disposiciones e instituciones tributarias tengan que ser interpretadas administrativamente por la Administración Tributaria, quien, en muchos casos, obrando con celo excesivo, realiza interpretaciones extensivas si se trata de hechos gravados, o, por el contrario, interpretaciones restrictivas de las normas que contemplan beneficios tributarios para el contribuyente.

Según el principio de legalidad tributaria, las normas tributarias deben interpretarse estrictamente, razón por la cual no es aceptable la interpretación extensiva ni la restrictiva.

Obviamente, la correcta redacción de las leyes tributarias y su codificación harían innecesaria la interpretación administrativa, lo que redundaría en mayor seguridad jurídica en materia tributaria.

Por consiguiente, al eliminarse las diversas y antojadizas interpretaciones de las normas tributarias por la Administración Tributaria, se produciría una simplificación del sistema tributario.

vi. Existencia de multiplicidad de medidas antielusión, establecidas por vía de ficciones

En el sistema tributario chileno, particularmente en la Ley sobre Impuesto a la Renta, se establecen diversas medidas antielusión, particularmente por la vía de ficciones legales; las que, por su propia naturaleza, hacen complejo el sistema y pueden incluso llegar a vulnerar el principio de la capacidad contributiva, pues el legislador finge realidades inexistentes o contrarias al orden normal de las cosas.

Entre las ficciones legales, podemos mencionar las siguientes:

- a) El patrimonio hereditario indiviso se considera como la continuación de la persona jurídica del causante (Art. 5, inciso 2°).
- b) Los ingresos que perciba el propietario por la constitución del derecho de usufructo se considera renta (Art. 13).
- c) En caso de retiros en exceso, se consideran las rentas devengadas en otras empresas (Art. 14, A) N° 1 letra a).
- d) Los préstamos, en ciertos casos, se consideran retiros (Art. 21), etc.

vii. Frecuentes modificaciones legales, con la finalidad de evitar la elusión y la evasión

Lo que, en principio, pudo ser un sistema más o menos racional, va perdiendo este carácter con el transcurso del tiempo, a causa de las múltiples modificaciones que experimenta la legislación tributaria, para adecuarla a las nuevas necesidades legislativas, sea para evitar la elusión o la evasión tributarias, sea para aumentar la recaudación o subsanar las deficiencias del sistema.

Por eso, si las políticas tributarias estuvieran bien fijadas por el sistema político y las normas tributarias correcta y armónicamente redactadas, en un solo texto, no sería necesario modificar las leyes impositivas, algunas veces con mezquinos intereses.

H. ¿Qué efectos produce la complejidad del sistema tributario?

Los efectos de la complejidad del sistema tributario se producen, a nuestro juicio, sobre la eficiencia tributaria, por una parte; y, por otra parte, sobre la equidad tributaria.

a. Efectos respecto de la eficiencia

La complejidad del sistema tributario genera ineficiencia, porque produce mayor resistencia a cumplir voluntariamente las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, es decir, hace más oneroso el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por un lado; y, por el otro, porque dificulta la función fiscalizadora y consiguientemente la recaudación fiscal.

Así, la complejidad del sistema tributario genera mayores costos de cumplimiento voluntario, lo que induce a los contribuyentes a evitar o a reducir, ilegalmente, el pago de sus impuestos. Por otra parte, la complejidad del sistema dificulta y hace más onerosa la recaudación impositiva.

Todo lo anterior conduce a una mayor evasión y elusión tributarias²¹, ya que la complejidad del sistema conlleva las conductas anormales indicadas. Entendemos por elusión tributaria toda conducta dolosa que tiene como finalidad evitar ilícitamente la configuración del hecho gravado. En cambio, evasión es la conducta dolosa o culposa que tiene como finalidad evitar el cumplimiento de la obligación tributaria.

b. Efectos sobre la equidad

Si se quiere que el sistema tributario satisfaga ciertas exigencias de equidad tributaria, no podemos concebir un sistema muy simple, ya que a iguales debe tratarse del mismo modo; pero, a los desiguales, debe dárseles distinto tratamiento tributario. Ahora bien, la existencia de distintas regulaciones jurídicas, con fines de equidad tributaria, es una complejidad necesaria e imprescindible, en la medida que las regulaciones especiales cumplan la finalidad propuesta, es decir, siempre que sean necesarias y convenientes.

Por el contrario, si la complejidad del sistema no deriva de la existencia de regulaciones especiales, sino de la defectuosa redacción de las normas jurídicas y de su dispersión, se originan situaciones de inequidad tributaria, ya que los contribuyentes, por desconocimiento o por no comprender el sentido y alcance de la normativa tributaria, no pueden aprovechar todos los beneficios, franquicias, exenciones y regímenes impositivos establecidos en su favor, con el fin de hacer más justo el sistema.

21 Sobre la elusión y evasión tributarias, véase **VERGARA, Samuel**: “Teoría General de la Planificación Tributaria y Estudios de Casos”, en Planificación Tributaria & Tributación I, Santiago, 2006, en que se analizan tales conductas como límites de planificación tributaria, es decir, como conductas opuestas. Además, téngase en cuenta que la Ley 19.506 modificó la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, confiriendo a este Servicio facultades para combatir la elusión tributaria en el ámbito internacional. Por lo tanto, la elusión tributaria no puede referirse a conductas lícitas, porque lo lícito no se combate y no se evita, sino que, por el contrario, se promueve.

J. ¿Es posible eliminar totalmente la complejidad del sistema tributario?

El sistema tributario chileno, como cualquier otro sistema, es de por sí complejo, ya que supone múltiples relaciones entre sus elementos, por una parte; y, con el entorno, por otra. Está claro que el sistema tributario puede simplificarse; pero nunca se podrá quitar totalmente la complejidad, pues ello significaría que desaparece como sistema.

De manera que, aunque se lograra simplificar el sistema tributario al máximo, siempre subsistiría cierta complejidad inherente a él.

A esta complejidad, propia de todo sistema, la denominaremos normal, pues es consustancial a su existencia.

K. ¿Cuándo es eficiente y equitativo el sistema tributario?

No existe necesariamente una relación inversa entre eficiencia y equidad tributaria; pero, en caso de contradicción, prevalece ésta sobre aquélla, por tratarse de un valor superior. Lo anterior implica que la eficiencia no es el único criterio de la justicia ni el más importante.

Una norma equitativa no tiene por qué ser una norma ineficiente, sino que es perfectamente posible que una norma sea equitativa y eficiente a la vez.

Bajo los supuestos indicados, la equidad y la eficiencia, como principios que informan el sistema tributario, suponen un enfoque sistémico e interdisciplinario, ya que sus elementos están interrelacionados, y no aislados.

Dicho con otras palabras, es posible comportarse de la forma más eficiente posible, evitando el despilfarro de recursos escasos, de modo de hacer crecer al máximo “el pastel”; y, luego, distribuirlo equitativamente.

Por consiguiente, cualquier decisión tributaria debería considerar conjuntamente la equidad y la eficiencia que proporciona al sistema.

V. Conclusión

En virtud de la evaluación analítica desarrollada, es posible extraer las siguientes conclusiones:

1. Que el sistema tributario chileno tiene una alta complejidad.
2. Que la vía para eliminar la alta complejidad del sistema tributario es la señalada en la hipótesis.

3. Que, para eliminar la alta complejidad del sistema tributario chileno, se propone:
 - a) Redactar correctamente las leyes tributarias, de manera que sean entendidas por cualquier contribuyente, sin necesidad de tener que contratar asesoría especializada.
 - b) Evitar modificaciones legales que no guarden correspondencia o armonía con el resto del sistema.
 - c) Codificar o reunir sistemáticamente en un solo texto legal las principales leyes tributarias.
 - d) Eliminar todas las ineficiencias del sistema tributario, como beneficios o regulaciones que no se justifiquen.
 - e) Mantener la equidad del sistema tributario con las regulaciones o tratamientos tributarios especiales que sean estrictamente necesarios y convenientes, cuando se justifiquen.

Bibliografía

ALCHIAN, Armen: “Reflexiones económicas en torno a los derechos de propiedad”, Hacienda Pública Española, N° 68, 1981.

ANDER-EGG, Ezequiel: “Técnicas de Investigación Social”, Editorial Lumen. Buenos Aires, 1995.

BERNAL, César: “Metodología de la Investigación Científica para Administración y Economía”, Editorial, Prentice Hall, Bogotá-Colombia, 2000.

CALABRESI, Guido: “El coste de los accidentes”, Ariel Barcelona, 1970.

CALSAMIGLIA, Albert: “Racionalidad y Eficiencia del Derecho”, Distribuciones Fontamara S.A., México, 1993.

COASE, Ronald: “La empresa, el mercado y la ley”, Alianza Economía, Madrid, 1994.

DURÁN LALAGUNA, Paloma: “Una aproximación al análisis económico del derecho”, Comares, México, 1992.

FONTAINE, Ernesto: “Teoría de los Precios”, Ediciones Universidad Católica de Chile, Editorial Universitaria, Santiago de Chile, 1992.

GONZALEZ MOENA, Sergio: “Pensamiento complejo”, Mesa Redonda, Magisterio, Bogotá-Colombia, 1997.

GRÜN, Ernesto: “Una Visión Sistémica y Cibernética del Derecho”, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires-Argentina, 1995.

HIERRO, Liborio: “Justicia, igualdad y eficiencia”, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Cuadernos y Debates 21, Madrid, 2002.

JORRAT, Michael: “Diagnóstico del Sistema Tributario Chileno, Estudio del Servicio de Impuestos Internos, 2000, publicado en su Página Web: www.sii.cl

KUHN, Thomas: “La estructura de las revoluciones científicas”, Fondo de Cultura Económica, México, 1980.

LEIVA FERNÁNDEZ, Luis: “Fundamentos de Técnica Legislativa”, Editorial La Ley, Buenos Aires, 1999.

LUHMANN, Niklas: “Introducción a la teoría de sistemas”, Lecciones publicadas por Javier Torres Navarrete, Fondo de Cultura Económica, México, 1996.

MATURANA, Humberto y VARELA, Francisco: “El árbol del conocimiento”, Las Bases del Entendimiento Humano, Editorial Lumen con Editorial Universitaria, Buenos Aires, 2003; y “De máquinas y Seres Vivos”, Autopoiesis: La organización de lo vivo, Editorial Lumen con Editorial Universitaria, Buenos Aires, 2004.

MILLER, Roger y MEINERS, Roger: “Microeconomía”, Editorial McGraw-Hill, México, 1990.

NICOLAEVITCH, Stanislav: “La aproximación interdisciplinaria en la ciencia de hoy”, en Interdisciplinariedad y ciencias humanas, Editorial Tecnos, Nueva York, 1998, p. 53.

ORIANNE, Paul: “Introducción au Système Juridique”, Bruylants, Bruxelles.

PASTOR, Santos: “Sistema jurídico y economía”, Una introducción al análisis económico del derecho, Madrid, Tecnos, 1989.

POLINSKY, A. Mitchell: “Introducción al análisis económico del derecho”, Barcelona, Ariel, 1985.

POSNER, Richard A.: “El análisis económico del derecho”, Fondo de Cultura Económica, México, 1998.

RAWLS, John: “Teoría de la Justicia”, Fondo de Cultura Económica, Madrid, 2002.

RODRÍGUEZ DE RIVERA, José: “Complejidad”, CEPADE, Universidad Politécnica de Madrid. http://sunwc.cepade.es/~jriviera/bases_teor/episteme/epist_complex/complejidad.html.

RODRÍGUEZ, Darío y ARNOLD, Marcelo: “Sociedad y Teoría de Sistemas”, Editorial Universitaria, Santiago-Chile, 1991, p. 176-177.

RUIZ, Luis Enrique: “Aproximación a la integración superior del saber complejo, Magisterio, Bogotá-Colombia, 1997.

SCHAFER, Hans-Bernd y OTT, Claus: “Manual de Análisis Económico del Derecho Civil”, Tecnos, Madrid, 1991.

SCHMIDT, Stephen: “Econometría”, Editorial McGRAW HILL, México, 2005.

SCHODERBECK, Charles, SCHODERBECK, Peter y KEFALAS, Asterios: “Sistemas Administrativos”, Editorial El Ateneo, Buenos Aires, 1984.

SERRA, Pablo: “Análisis de la Eficiencia del Sistema Tributario Chileno”, Centro de Economía Aplicada, Departamento de Ingeniería Industrial, Universidad de Chile, 1998.

TORRES, Juan: “Análisis Económico del Derecho”, Tecnos, Madrid, 1987.

VERGARA, Samuel: “Teoría General de la Planificación Tributaria y Estudios de Casos”, en Planificación Tributaria & Tributación I, Editorial Jurídica Tributaria Nova Lex, Santiago, 2006.

VILLEGAS, Héctor: “Manual de Finanzas Públicas”, Editorial Depalma, Buenos Aires, 2000.

Von BERTANLANFFY, Ludwig: “Teoría General de los Sistemas”, Fondo de Cultura Económica, Santafé de Bogotá-Colombia, 2000.