

**XV CONGRESO NACIONAL DE DERECHO POLÍTICO**

6 y 7 de Junio de 2019 - Facultad de Derecho - UNC

# DERECHO Y POLÍTICA EN LA ENCRUCIJADA: PROBLEMAS Y PERSPECTIVAS

COMPILADORES: Myriam Consuelo Parmigiani, Daniela Magalí Miranda,  
Martín Diego Barbará.

ASOCIACIÓN ARGENTINA

**AADP**

DE DERECHO POLÍTICO



**XV CONGRESO NACIONAL DE DERECHO POLÍTICO**  
**6 y 7 de junio de 2019 – Facultad de Derecho – UNC**

**DERECHO Y POLÍTICA EN LA ENCRUCIJADA:**  
**PROBLEMAS Y PERSPECTIVAS**

**Compiladores**

**Myriam Consuelo Parmigiani**

**Daniela Magalí Miranda**

**Martín Diego Barbará**

## **Universidad Nacional de Córdoba**

Rector: Dr. Hugo Oscar Juri

Vicerrector: Dr. Ramón Pedro Yanzi Ferreira

Decano de la Facultad de Derecho: Dr. Guillermo Barrera Buteler

Vicedecano: Dr. Edgardo García Chiple

Obispo Trejo 242, Córdoba, Argentina

## **Asociación Argentina de Derecho Político**

Presidente: Dr. Álvaro Monzón Wyngaard

Bolívar 2256, Ciudad de Corrientes, Argentina

**Compiladores:** Myriam Consuelo Parmigiani, Daniela Magalí Miranda, Martín Diego Barbará

**Cuidado de Edición:** Mariú Biain

## **Comisión organizadora Congreso:**

**Presidencia y coordinación general:** Myriam Consuelo Parmigiani

**Miembros coordinadores de áreas:** Martín Diego Barbará, Alejandro Cassani, Miguel Ángel Duarte, Luis Fasoli, Daniela Magalí Miranda, María Alejandra Nallino

**Derecho y política en la encrucijada: problemas y perspectivas** / Pablo Riberi ... [et al.]; compilado por Myriam Consuelo Parmigiani de Bárbara; Daniela Magalí Miranda; Martín Diego Barbará. - 1ª ed. - Córdoba: Advocatus, 2019.

Libro digital, PDF

Archivo Digital: descarga y online

ISBN: 978-987-551-403-4

1. Derecho Constitucional . 2. Sistemas Políticos. I. Riberi, Pablo II. Parmigiani de Bárbara, Myriam Consuelo, comp. III. Miranda, Daniela Magalí, comp. IV. Barbará, Martín Diego, comp.

**CDD 342**



Editorial Ciencia, Derecho y Sociedad  
Facultad de Derecho

## **VALORES SUPERIORES DEL ESTADO DE DERECHO. EL GARANTISMO EN EL DERECHO TRIBUTARIO**

Héctor José Zimmerman

Facultad de Derecho y Ciencias Sociales y Políticas – UNNE

[hectorjosezimmerman@gmail.com](mailto:hectorjosezimmerman@gmail.com)

### **1. El Estado Social de Derecho**

La expresión Estado de Derecho admite numerosas acepciones, a lo que se agrega la ubicación tempo-espacial, en un momento determinado. En principio, podríamos ajustar el concepto a referencias concretas ineludibles:

1. La organización del poder, funcionalmente en base a la división del mismo, y un efectivo control sobre su ejercicio.

2. Su aplicación requiere que se precise la territorialidad donde se ejerce.

3. Conforme a lo precedentemente apuntado, las normas aplicables en el territorio deben contar con los elementos de validez y eficacia, relacionados específicamente con su vigencia.

4. La conceptualización presente es relativa al Estado contemporáneo.

5. La noción de Estado, políticamente organizado, requiere un basamento constitucional, con el respeto por los gobernantes a: la sujeción a la ley, la división de poderes, y un orden democrático, garantizando el monopolio de la fuerza pública, y su utilización conforme al orden jurídico.

6. La condición de Estado Social de Derecho, emerge de un pacto social entre gobernantes y gobernados que debe satisfacer las necesidades y carencias de los ciudadanos, con mayor beneficio para los más desprotegidos.

Para Roberto Ruiz Diaz Labrano, “El término Estado de Derecho se origina en la doctrina alemana «Rechtsstaat» fue utilizado por primera vez por Robert von Mohl en su libro Die deutsche Polizeiwissenschaft nach den Grundsätzen des Rechtsstaates. Una explicación más simple, es contraponerla al Estado autoritario, donde el poder se encuentra concentrado en una persona o grupo de personas. Hay una estructuración estatal, existe autoridad, pero las leyes no obedecen a órganos que tengan origen democrático y por lo general no hay subordinación ni respeto a ella”. La cita de este autor

es coincidente con autores clásicos como Stahl, Lorenz von Stein, Mayer, Gerber, Jellinek, Kelsen y Laband, entre otros.

En el mismo sentido, Linares Quintana, aclara que: “La idea madre que inspira la concepción del Estado de Derecho comporta que a todo principio de derecho acompaña la seguridad de que el Estado se obliga a sí mismo a cumplirlo; en otros términos, que el Derecho sujeta tanto a gobernados como a gobernantes”.

De lo expuesto se deduce que la conformación de lo que conocemos como Estado de derecho en el mundo occidental, es producto de una larga evolución, en la que se fueron delineando y afirmando los principios que hoy contribuyen a establecer sus contornos más significativos, como el de sujeción de los gobernantes a la ley y el respeto a la división de poderes.

Linares Quintana en su trabajo sobre Sistemas políticos, “El gobierno de las Leyes” y “El gobierno de los hombres” son categorías contrapuestas ya que determinan la esencia de la democracia vs. autoritarismo, siendo su finalidad, en el primer caso, la garantía suprema de la libertad del hombre, abarcando el conjunto de los derechos individuales y sociales, y que se identifica con el bienestar y la felicidad en todos sus aspecto materiales y espirituales.

Para Held, el poder público es legítimo, cuando las agencias públicas promueven y fortalecen la autonomía democrática. La forma de los poderes estatales y las autoridades políticas se justifican por este fin: “Dentro de estos términos, se puede decir que el *Rechstaat* democrático, el Estado legal-democrático –el Estado restringido y explicado por el derecho público democrático”.

No caben dudas, que el Estado de Derecho ampliado como Estado Social de Derecho, es parte de una evolución del pensamiento alemán que transita del *Rechtsstaat* al *Sozialer Rechtsstaat*, que, acorde a los autores, entienden que solo corresponde esta dominación mientras se sustente y sea aplicable el principio democrático, ya sea que abarque los conceptos integradores de “economía social de mercado”, o “Estado Social y Democrático de Mercado”, que llegan a ser constitutivos en la organización de Partidos Políticos. Lo más relevante que diferencia a la teoría y práctica de la evolución del Estado Alemán, en relación a otros sistemas político-ideológicos, es que no se confunde con el *Welfare State* (Estado de Bienestar clásico), propio de Estados Unidos por el intervencionismo directo en la economía de mercado, ni con el Nacional Socialismo del *Reich Germano*, en razón de haber configurado un Estado autocrático de carácter totalitario.

Un gran número de libertades, derechos y garantías se exige al Estado Social de Derecho, y en particular en lo que concierne a la convocatoria a este “position paper” que presentamos, pone el acento en el Derecho Tributario y en el sistema redistributivo de los recursos que recauda el Estado en particular. Aquí se tiende a una redistribución que trabaja con una economía planificada y la intervención en el mercado, proveyendo a paliar las desigualdades, fomentar la integración de las clases sociales, y combatir la exclusión y la marginalidad dentro de la población, ya sea nativa o extranjera, con el sostén de las cargas impositivas.

El sometimiento a la ley por parte de quienes ejercen el gobierno, es lo que magnifica la protección de los ciudadanos sin distinciones, en base al reconocimiento de los principios establecidos en la Constitución Nacional, y la legislación derivada, con el tratamiento de derechos humanos fundamentales y la garantía de los mismos. Se debe aclarar que los derechos no se consagran solamente por la legislación positiva, sino que pueden anteceder al Estado Social, como bien asegura Locke, cuando el derecho a la propiedad es innato al estado de naturaleza y precedente a la conformación de la sociedad política.

El Estado Social de Derecho requiere del goce efectivo de los derechos económicos y sociales, a efectos de evitar las desigualdades, y satisfacer las necesidades básicas de los individuos. De poco sirve apuntar a una legalidad a la que todos se sujeten a ella si los derechos y garantías no se tornan con efectiva vigencia.

## **2. Consideraciones sobre el Derecho Internacional**

Sin que signifique un orden de prelación, citaremos algunos aportes acordados por el Régimen de Resoluciones de Naciones Unidas, y las recomendaciones de los Secretarios conforme a las competencias inherentes. Así, el Secretario General, define el Estado de Derecho: “Como «un principio de gobernanza en el que todas las personas, instituciones y entidades, públicas y privadas, incluido el propio Estado, están sometidas a leyes que se promulgan públicamente, se hacen cumplir por igual y se aplican con independencia, además de ser compatibles con las normas y los principios internacionales de derechos humanos. Asimismo, exige que se adopten medidas para garantizar el respeto de los principios de primacía de la ley, igualdad ante la ley, separación de poderes, participación en la adopción de decisiones, legalidad, no arbitrariedad, y transparencia procesal y legal».

En igual sentido, [la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948](#) también da al Estado de Derecho un lugar central al afirmar que es “esencial que los derechos humanos sean protegidos por un régimen de derecho, a fin de que el hombre no se vea compelido al supremo recurso de la rebelión contra la tiranía y la opresión...”.

Para regularizar el principio de “Doble Tributación” y evitar un perjuicio a los contribuyentes Los Modelos Fiscales de la ONU y de la OCDE, han logrado generar una gran influencia sobre la práctica de los Tratados Internacionales. Sin detrimento de las potestades tributarias que competen a cada gobierno, el propósito de aunar criterios radica en evitar esta doble imposición, para mejorar el flujo de comercio e inversión internacional, compatibilizando acciones con la transferencia de tecnología.

Se puede distinguir que el Modelo ONU, preferencia una mayor proporción de ingresos fiscales para el “Estado de Origen”, mientras que el Modelo OCDE, mantiene una mayor participación al “Estado de Residencia”. Conforme explica el Secretario General, las actualizaciones del Modelo ONU, se basan en:

(1) el arbitraje obligatorio vinculante, cuando una disputa no puede resolverse en el marco del Procedimiento de Acuerdo Mutuo de costumbre,

(2) confirma y aclara la importancia del intercambio de información bajo el Modelo de Naciones Unidas,

(3) que establece las normas bajo las cuales los Estados pueden ayudarse mutuamente en la recaudación de impuestos,

(4) se dirige a la evasión de impuestos relacionados con la posible imposición de las plusvalías, y

(5) se trata de ingresos por servicios personales independientes en línea con el modelo de la OCDE.

Por último, en esta etapa, la comisión trabaja sobre el Manual de Precios de Transferencia, así como el Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales. A la par, se estableció un Grupo de Trabajo sobre Cuestiones de tratados de impuestos relativos a los mecanismos de cambio climático, incluyendo los permisos de emisión y de crédito como el Mecanismo de Desarrollo Limpio.

### **3. Una apelación a la doctrina**

En un interesante trabajo, Brian J. Arnold, puntualiza la importancia y el alcance de los tratados tributarios entre países, que señala el autor comprenden alrededor de 3.000

convenios bilaterales vigentes sobre la renta, y continúa esta tendencia en crecimiento. En gran parte, la base de estos Tratados se encuentran en lo que ya hemos descrito como Modelos ONU y OCDE.

Dependiendo de la modalidad que adopten los países contratantes, una parte son de vinculación y ejecución automática, una vez concertados. En otros se requiere la incorporación al derecho interno de cada interviniente, con la ventaja que en ambos casos deben funcionar en favor de los beneficiarios contribuyentes de cada nación.

Conforme el Artículo 26 de la Convención de Viena, los tratados son vinculantes para los Estados contratantes y deben ser cumplidos por ellos de buena fe. Este es el principio *pacta sunt servanda*. Si un país no respeta sus tratados tributarios, los otros países pueden perder interés en celebrar cualquier tratado tributario con ese país. La mayoría de los tratados tributarios son bilaterales, y el principio rector es el de *reciprocidad*. Aunque el tratamiento mayor refiere a los impuestos sobre la renta, se incluyen también ítems como el patrimonio o la herencia, en el intento de eliminar la doble tributación. Un aspecto relevante que se ha puesto en práctica es el flujo de intercambio de información, la asistencia mutua en materia fiscal y la resolución de conflictos.

En general, los tratados internacionales sobre “doble tributación” particularmente siguen el Modelo ONU o el Modelo OCDE. A su vez, el Modelo OCDE puede exigir el cumplimiento de mayor cantidad de requisitos o condiciones, particularmente, requerir que los intervinientes sean miembros de la Organización.

En los conflictos entre contratantes, en países democráticos, los derechos pueden ser amparados o negados acorde a las disposiciones de los fallos en Tribunales, ya que depende de la legislación prevaleciente es la nacional o la internacional. La regla aceptada es que la interpretación de disputas en la aplicación en los tratados, éstos están por encima de la normativa interna, pero siempre depende del criterio aplicable por cada país. Como resultado final lo que hay que considerar es que la finalidad principal de los Tratados es la eliminación de la “doble tributación”, independientemente de los orígenes de las disputas o los procedimientos seguidos para solucionarlas. Asimismo, otros objetivos claves son: eliminar la discriminación contra los extranjeros y los no residentes, facilitar la cooperativa administrativa inter-partes, la información tributaria recíproca, la asistencia compartida en la recaudación impositiva, y, de ser necesario, convenir un mecanismo mutuo para la resolución de controversias en la aplicación del tratado.

Muchos países han firmado la Convención de Viena y están sujetos a sus términos. Sin embargo, incluso los países que no han firmado la Convención de Viena pueden regirse por sus disposiciones, porque esas disposiciones representan una codificación del derecho internacional consuetudinario, que es vinculante para todas las naciones.

Den una última aclaración en este apartado, puede ser relevante cuando se produce algún tipo de transformación en la legislación interna de un miembro que afecte a la contraparte en lo convenido oportunamente, tiene un valor equivalente a la violación del principio *pacta sunt servanda*, del artículo 26 de la Convención de Viena.

#### **4. El Proyecto de crear en Naciones Unidas un órgano normativo, sobre cuestiones de Cooperación Internacional en Tributación**

En la ONU, el Grupo de los 77 y China vienen proponiendo desde el 2012 conformar un Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en materia de Tributación, y se convierta en un órgano normativo global. El informe elaborado resalta los efectos sobre la tributación sobre los derechos humanos, y la trascendencia que toman los fenómenos generalizados de la elusión de impuestos, la evasión fiscal, el traslado de beneficios, el fraude fiscal con el ocultamiento propio del secreto bancario, las empresas “fachadas” creadas en los paraísos fiscales, estimular la aprobación de un impuesto sobre las transacciones financieras.

Las recomendaciones aprobadas se detallan textualmente a continuación:

“Teniendo en cuenta que la tributación repercute en los derechos humanos y en el orden internacional, el Experto Independiente sugiere el siguiente plan de acción:

Los Estados deberían:

a) Establecer un órgano intergubernamental en materia tributaria bajo los auspicios de las Naciones Unidas con el mandato de elaborar un convenio de las Naciones Unidas sobre tributación y cooperación internacional en cuestiones de tributación;

b) Adoptar una norma común de las Naciones Unidas para el intercambio multilateral y automático de información tributaria;

c) Hacer efectivo el impuesto sobre sociedades y la transparencia financiera, incluidos los registros públicos de propietarios efectivos finales;

d) Asegurar que las empresas multinacionales sean tratadas como entidades únicas cuya actividad comercial se realiza a través de fronteras internacionales.

## **Desigualdad e inequidad tributaria en América Latina**

### **1. Introducción**

Uno de los rasgos más característicos de la situación económica y social en América Latina, que impulsa la desigualdad, la inequidad y las falencias del sistema redistributivo, al encontrar que un pequeño porcentaje de la población concentra gran parte de la riqueza, mientras un significativo número de habitantes se encuentra por debajo de los niveles de subsistencia.

En este sentido lo que debe promover la corrección de esta situación, requiere la revisión del gasto público, y el régimen tributario, siendo el actor principal el Estado con sus políticas distributivas.

La inequidad desde el punto de vista de los gastos, se debe profundizar el estudio respecto de la aplicación de programas donde el contribuyente no se encuentra en condiciones de soportar las cargas financieras, y no se regula la disminución del gasto público social.

Para el caso particular del escenario latinoamericano, la incidencia de los sistemas impositivos tiene dos maneras de influir en la distribución del ingreso: 1. El destino de los ingresos fiscales hacia los gastos sociales, 2. La inadecuada imposición en el caso de los impuestos directos como los que recaen sobre la renta y los patrimonios.

El debate que propone el autor Juan Pablo Jiménez en este caso, es el relativo a la relación entre sistema tributario, equidad, y desigualdad distributiva.

### **2. La equidad**

Respecto de esta conceptualización, la política fiscal que afecta los ingresos y los gastos públicos, es un elemento sustancial que incide en la distribución de los ingresos. Para distinguir la equidad en el ámbito tributario, respecto de otras aplicaciones del concepto, es necesario distinguir dos componentes: el criterio del beneficio (corriente utilitarista), y el criterio de capacidad de pago (la capacidad económica de las personas de soportar la carga impositiva). A esto se suma la concepción de justicia, considerando que el sistema impositivo debe ser equitativo en la distribución de las cargas fiscales entre los sujetos aportantes en una sociedad. El principio aplicable es “que todas las personas deben contribuir en la misma forma al sostenimiento de las cargas públicas”. En consecuencia,

la equidad debe ser horizontal: “igual trato a quienes se hallen en igualdad de circunstancias”, y vertical: “trato adecuadamente desigual a quienes se encuentran en circunstancias distintas”.

El principio de equidad guarda una relación directa con la financiación de los servicios públicos, ya sea por los impuestos directos como la renta o sobre los inmuebles o indirectos, ligados al consumo generalmente. La relación a la que aludimos, es consecuencia que el pago del tributo permite la exigencia de políticas que demanden servicios públicos adecuados.

### **3. La desigualdad distributiva en América Latina**

América Latina continúa siendo una de las regiones más desiguales del planeta. Hay coincidencia en reconocidos autores que la alta concentración del ingreso y de la riqueza en pocas familias registran parámetros que conllevan quizás la mayor incidencia. Se aclara aquí también, que no resulta adecuado el análisis comparado con otras regiones.

El problema que presenta la imposibilidad de contrastar realidades se da porque en América Latina los estudios se concentran en el análisis del ingreso, cuando lo correcto es tomar las variables del ingreso y del consumo. Al tomar la primera, el ingreso se relaciona con la riqueza, y se hace hincapié en que la distribución de la riqueza es lo que permite el ingreso a la desproporción existente y fomenta la carencia de factibilidad para implementar políticas públicas con un mayor grado de progresividad.

América Latina continúa siendo una de las regiones más desiguales del planeta. Hay coincidencia en reconocidos autores que la alta concentración del ingreso y de la riqueza en pocas familias registran parámetros que conllevan quizás la mayor incidencia. Se aclara aquí también, que no resulta adecuado el análisis comparado con otras regiones.

El problema que presenta la imposibilidad de contrastar realidades se da porque en América Latina los estudios se concentran en el análisis del ingreso, cuando lo correcto es tomar las variables del ingreso y del consumo. Al tomar la primera, el ingreso se relaciona con la riqueza, y se hace hincapié en que la distribución de la riqueza es lo que permite el ingreso a la desproporción existente y fomenta la carencia de factibilidad para implementar políticas públicas con un mayor grado de progresividad.

Una alternativa que ha ganado importancia en los últimos años es la incorporación en el análisis de otras fuentes de datos, especialmente de los datos sobre ingresos y riqueza provenientes de los registros fiscales de las administraciones tributarias. Esa información

permite recalcular los indicadores de desigualdad incorporando la información faltante sobre los altos ingresos, y evita así los problemas para capturar adecuadamente los ingresos de la parte alta de la distribución con que cuentan las encuestas de hogares.

### **El sistema tributario en América Latina y su impacto**

En el caso particular de nuestra región, se ha calificado al impacto distributivo como “*débil y mayormente regresivo*”.

Los indicadores a corregir de manera más inmediata se hallan ligados a la relación entre el diseño tributario y las rentas del trabajo. Relativamente fácil es encontrar indicadores que confirman la desigualdad aludida, por ejemplo:

- Evasión elevada.
- Mayor capacidad para la elusión.
- Incumplimiento del pago de las obligaciones tributarias con continuidad laboral.
- Desproporción de los gravámenes que favorecen a los más ricos sin proporcionalidad a su nivel de ingresos o riqueza.
- Dependencia recaudatoria abundante, fundamentalmente de los impuestos al consumo, que se califican de regresivos.

Los estudios comparados demuestran que en América Latina, en 17 países, el coeficiente de Gini cae tres puntos, mientras que en países de la OCDE este mismo coeficiente disminuye en 17 puntos.

Aclara Iglesia que “los impuestos más progresivos resultan ser los directos, entre los que se destacan en primer lugar el impuesto a la renta personal y, en menor medida, el impuesto a la renta de las sociedades, seguidos por los impuestos a los bienes personales y al patrimonio. Los más regresivos resultan ser las contribuciones a la seguridad social, los gravámenes sobre los cigarrillos y las bebidas alcohólicas, el impuesto al valor agregado (IVA) y los ingresos brutos provinciales<sup>67</sup>”.

Asimismo, alude a que los estudios revelan tres factores que limitan el desempeño e impacto del impuesto en la región:

a. La *evolución de las alícuotas legales*, lo que genera una reducción del promedio de las tasas aplicables.

b. La *estrecha base imponible*, producto de un gran número de exenciones, deducciones permitidas, regímenes simplificados y niveles de mínimos no imposables que dejan fuera del gravamen a una cantidad importante de contribuyentes e ingresos.

c. Los *altos niveles de incumplimiento* (evasión y morosidad) que se observan en casi todos los países.

Tampoco hay que desconocer que los regímenes simplificados, pueden conformar una trampa legal, al aumentar la cantidad de contribuyentes fiscales, pero estos están en condiciones fácticas de declarar menos ingresos por valores reales a lo percibido. Se suma también que las categorías de escalas pueden guardar desproporción con la autenticidad, o retrasar la actualización por parte de los órganos de recaudación de ingresos.

Un inconveniente que incrementa la desigualdad se ha generalizado al gravar la fuente de ingresos de los asalariados pasando a ser un impuesto directo sobre los trabajadores en relación de dependencia declarados. Otro factor adicional de distorsión se da en las economías inflacionarias atento a que la recaudación aumenta por el incremento en los precios, y no por una relación en una mejora de los ingresos que posibilitan un mayor consumo.

Este cuadro se agrava en toda Latinoamérica debido a que la alta evasión y el incumplimiento en los pagos debidos, constituyen un problema de tipo cultural, que en ocasiones también está asociado a la corrupción. La diferencia entre Europa, Estados Unidos y Latinoamérica es extremadamente significativa. Tampoco se puede despreciar la lentitud derivada del sistema judicial respecto de las sanciones –incluso de las de carácter administrativo–, ya que la evasión repercute siempre con sumo impacto originándose en los sectores de mayores ingresos. En la apreciación “popular”, el justificativo reside en la ineficacia en la prestación de servicios públicos y considerar a los impuestos como una exacción injustificada de peculiaridad legal.

El autor que seguimos, estudiando los análisis de la CEPAL, afirma que: “Se observa que un gran desafío de la región es la baja carga tributaria de los contribuyentes más ricos, ya que la tasa media efectiva del décimo decil solo alcanzó el 4,8% en 2014 para el promedio de la región, lo que contrasta con el promedio de 21,3% de los países de la UE. Si bien las tasas legales máximas del impuesto a la renta personal se sitúan entre 25% y 40%, las tasas efectivas que paga el decil superior son muy bajas”. Un modelo de cambio efectivo, ha sido el uruguayo que distingue gravando por separado las rentas del trabajo y las rentas del capital. Este modelo inicial se dio en los países nórdicos, dando lugar a la calificación de “modelo dual”, y el resultado visible es la ampliación de la base tributaria a la renta personal.

“Con respecto al impacto resultante del impuesto a la renta personal en la región, en el *Panorama fiscal* de la Cepal se evalúan la progresividad y el efecto distributivo del

impuesto a la renta de las personas físicas a través de las tasas medias que paga cada decil. Allí se observa que un gran desafío de la región es la baja carga tributaria de los contribuyentes más ricos, ya que la tasa media efectiva del décimo decil solo alcanzó el 4,8% en 2014 para el promedio de la región, lo que contrasta con el promedio de 21,3% de los países de la UE. Si bien las tasas legales máximas del impuesto a la renta personal se sitúan entre 25% y 40%, las tasas efectivas que paga el decil superior son muy bajas” (Jiménez, 2017).

Iglesias comenta: “En 2014, el gobierno de Chile promulgó una amplia reforma para mejorar el impacto distributivo del sistema tributario y aumentar la eficacia de la recaudación. En general, la reforma incluyó: a) modificaciones de la tributación sobre la renta de las empresas y personas; b) nuevos beneficios tributarios sobre el ahorro y la inversión que reemplazaron los existentes; c) aumento de las tasas de impuestos específicos sobre el consumo de tabaco, bebidas alcohólicas y bebidas azucaradas; d) cambios en la imposición del mercado inmobiliario; e) aumento de las tasas de los impuestos a los timbres y estampillas; f) adopción de impuestos verdes, y g) medidas contra la evasión y la elusión. En un documento del Banco Mundial y el Ministerio de Hacienda de Chile<sup>12</sup> se evalúan los impactos distributivos de los cambios en la tributación sobre la renta y del aumento de los impuestos específicos. Se concluye que la reforma tributaria favorece una mayor equidad en la distribución del ingreso y también la neutralidad en la tributación sobre las rentas del trabajo y del capital”.

Si se examinan los tributos en las subunidades nacionales, los gravámenes recaen sobre la propiedad inmueble, pero se produce una colisión con las alícuotas tributarias correctas, considerando:

- a. La deficiente capacidad operativa en la administración recaudatoria.
- b. La no registración.
- c. La morosidad elevada.
- d. La subvaluación de las propiedades.

La tributación sobre los bienes registrables muebles, tampoco ha sido de gran ayuda para una percepción conveniente de los impuestos y tasas, ya que también existe un correlato en la capacidad de pago del contribuyente, y la conciencia cívica respecto de las obligaciones para con el Estado.

Finalmente se puede mensurar como aportes positivos el perfeccionamiento de los sistemas informáticos, el aumento de los estudios en el área tributaria, el control sobre las declaraciones juradas, el combate a la economía marginal e informal, y un análisis

profundo sobre los sistemas tributarios y el impacto sobre los contribuyentes y la fiscalización pública sobre los ingresos. Obviamente estos parámetros incluyen las reformas tributarias necesarias que posibiliten luchar contra la inequidad y la búsqueda de un régimen más igualitario en defensa de los ciudadanos, sin descuidar el debate neo-liberalismo vs. populismo, o libre mercado vs. keynesianismo, que percuten indefectiblemente sobre las acciones redistributivas. Asimismo, sería un error apuntar al aumento de la recaudación fiscal sin enmendar la influencia de los conglomerados empresariales y financieros, la concentración del mercado y las organizaciones sindicales, que provocan un desmesurado proteccionismo gremial con diferencias apreciables entre las distintas relaciones entre trabajadores y dirigentes en cuanto al número de prestación de servicios o la capacidad de negociar en paritarias en base al adagio “*pro operario*” o la fortaleza de imposición con que cuentan para generar medidas de fuerza como paros, huelgas, piquetes, marchas, etc., que afectan directamente derechos constitucionales como el ejercicio profesional, la facultad de trabajar libremente o la posibilidad de circular sin interferencia alguna.

### **A modo de epílogo**

El estudio de uno de los problemas centrales del elemento normativo de la política fiscal es el injusto tributario cuando la estructura se apoya en necesidades exclusivamente recaudatorias que no atienden a los principios de justicia que debe inspirar cualquier medida en la imposición.

Las posibilidades más concretas de generar cambios en la política tributaria, permiten recurrir a la impugnación judicial o la derogación legislativa, aunque sea de manera remota tomar la iniciativa.

Cuando la falta de equidad o la desigualdad, concurren en oposición al ciudadano contribuyente como sujeto pasivo, el Estado es quien debe cargar con las erogaciones que comprenden el ejercicio de las funciones democráticas y republicanas, como también afrontar los servicios sociales y las inversiones públicas. No obstante ello, la exigencia de la recaudación tributaria, se afectan derechos fundamentales, las garantías constitucionales sin negar por ello es un deber contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, mediante el pago de los tributos.

El propósito de nuestro análisis es dejar en evidencia institutos como el “*solve et repete*”, pague primero y después reclame, injustificado privilegio a favor del fisco en

franco abandono en el derecho comparado, por estar en pugna con derechos y garantías de rango constitucional, como el derecho a la tutela judicial efectiva. También se aprecia que en los regímenes tributarios provinciales aparecen distingos o categorías de contribuyentes en función al lugar de radicación, dispensando un tratamiento más gravoso mediante alícuotas diferenciadas, violando el derecho de igualdad ante la ley.

La evasión, elusión, el fraude, la morosidad o la falta de registración, han constituido conductas habituales en las costumbres locales. Ni hablar de la doble tributación que tantos perjuicios ocasionan a los tributistas, que en general no obtienen por parte del fisco un equilibrio entre los ingresos y el gasto público.

Por último, un estudio comparativo entre los regímenes impositivos tanto de América Latina como los del Hemisferio Norte, podrían convertirse en un aporte de constructivo para instrumentar transformaciones en los sistemas tributarios en busca de adecuar los principios de justicia, equidad e igualdad, no solo en beneficio individual de quienes mantienen el sistema público, sino también en provecho social, generando una mejor prestación en los servicios públicos, la amplitud de la seguridad social, evitar el gasto superfluo, y administrar los recursos obtenidos con una utilización justa y coherente de los mismos.

### **Bibliografía básica indicativa**

- ARNOLD, Brian, *Introducción a los Tratados Tributarios*. Disponible en: [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT\\_Introduction\\_Sp.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Sp.pdf)
- HELD, David, *La democracia y el orden global*.
- JIMENEZ, Juan Pablo, “Equidad y sistema tributario en América Latina”, *Revista Nueva Sociedad*, noviembre-diciembre, 2017.
- LINARES QUINTANA, Segundo V., *Derecho Constitucional e instituciones políticas*, Tomo I.
- LINARES QUINTANA, Segundo V., *Sistemas de partidos y sistemas políticos*.
- RUIZ DÍAZ LABRANO, Roberto, *El Estado de Derecho. Algunos elementos y condicionamientos para su efectiva vigencia*.