

"TRIBUTACION DE LAS RENTAS DEL TRABAJO" (*)

por ENRIQUE PIEDRABUENA R.,
Profesor de Derecho Financiero de
la Universidad Católica.

I. — ANTECEDENTES

1.1 LA REFORMA DEL IMPUESTO A LA RENTA DE 1962/1963.

En mi calidad de asesor del Ministerio de Hacienda hasta mediados de Agosto de 1962, participé en la concepción y redacción previas de los diferentes anteproyectos de Reforma Tributaria tales como los que modificaban sustancialmente los tributos a la renta por categorías, global complementario, adicional y ganancias de capital; la contribución territorial; el impuesto a las asignaciones hereditarias y donaciones y otros que no llegaron a concretarse en proyectos definitivos.

En tal carácter participé en la discusión suscitada acerca de si era posible ir a la implantación de un impuesto único a las rentas personales en una sola etapa, sin discriminación alguna entre las rentas del trabajo y los demás ingresos, o si se debía proceder por etapas —que era mi criterio— manteniendo en una u otra forma la actual discriminación en favor de las rentas del trabajo.

Esta última tesis prosperó en defi-

nitiva y fue acogida más tarde dentro del texto de la ley sobre impuestos a la renta vigente, aprobado en la Ley N° 15.564, de 14 de Febrero de 1964.

Entre otros pasajes de documentos preparatorios de la Reforma puedo citar los siguientes (1):

“El punto básico que debe resolverse es si se procede a una reforma total e integral del impuesto a la renta, a través del establecimiento de un impuesto personal progresivo único a la renta que elimine todos los actuales desniveles legales, o si se prefiere una reforma racional de la ley por etapas, que no reduzca violentamente el actual rendimiento fiscal ni produzca de hecho alzas drásticas de tributación en el sector de empleados. Como se sabe, pagando hoy las tasas más bajas, es el que, junto con las sociedades anónimas (no familiares), mejor cumple con sus obligaciones tributarias.”

Con la escala progresiva de tasas del impuesto único a las rentas personales, que entonces se estudiaba,

*) Trabajo presentado a las Vas. Jornadas Interamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Santiago de Chile, del 30 de Octubre al 4 de Noviembre de 1967.

(1) Reforma Tributaria, Documento 2, de 28-2-1962, Dirección Nacional de Impuestos Internos, págs. 12 y 13.

los asalariados —desde los gerentes mejor remunerados hasta los empleados y obreros que ganaban poco más de un sueldo vital— habrían quedado pagando una tasa promedio de 8,2179% la que comparada con el 3,8526% que resultaba de la legislación vigente en esa época, habría representado un incremento de 113,3 por ciento; en cambio las demás rentas habrían visto disminuir su tasa promedio de 25,1110% a una de 8,2179% significando una reducción de un 69,4% (2).

Es por eso que, finalmente, en un documento explicativo de las principales reformas, se manifestó (3):

“Mantengo la idea de que no es posible en una sola etapa implantar el impuesto único a las rentas personales, sin discriminar el origen de las rentas.

Sin embargo, habría sido partidario de incluir, también en esta primera etapa la segunda etapa, desde que se supone que ésta será la permanente. Para ello deberían colocarse las tasas de categorías y de global, aplicables durante el período de transición, en disposiciones transitorias, dejando en el articulado permanente sólo las normas para determinar la renta de categorías y de global y las tasas permanentes de global.

Otra alternativa interesante es la de establecer en la forma el impuesto único a las rentas personales desde ya, y, en tal evento, a fin de corregir los defectos de fondo criticados y de aplicar un gravamen parecido al propuesto en la Reforma, establecer el otorgamiento de un cré-

dito contra el impuesto global único por las rentas del trabajo (actuales Quinta y Sexta Categorías), hasta ciertos niveles de renta.”

A ello se refiere claramente el Mensaje de 31 de Agosto de 1962. (4).

“En esta materia, el problema básico que debió resolver el Gobierno fue el de decidir si se procedía a una reforma total e integral del impuesto a la renta, a través del establecimiento de un impuesto personal progresivo único que eliminara todos los actuales desniveles, o si se prefería una reforma por etapas, que no redujera en forma ostensible el actual gravamen para algunas rentas ni significara alzas drásticas de tributación en el sector de empleados. Como se sabe, este sector, pagando hoy las tasas más bajas, es el que, junto con las sociedades anónimas, mejor cumple con sus obligaciones tributarias.

Es cierto que, históricamente, la tendencia hacia las altas tasas de categoría en ciertos sectores y bajas en otros, ha descansado especialmente sobre una base que no puede subsistir, cual es la evasión tributaria. Sin embargo, nadie debería pretender la utopía que, por la sola promulgación de la reforma, va a quedar reducida a evasión a términos ínfimos y que desde ese mismo momento se producirá una recuperación total de la moral tributaria.

Por estas razones, el Gobierno ha estimado que para obtener efectivamente una mayor justicia tributaria, así como para lograr los demás fines señalados como básicos, debe proce-

(2) Reforma Tributaria, Documento

(3) Reforma Tributaria, Documento N° 50, de 9-8-62.

(4) Boletín Cámara Diputados N° 1509, 1962, pág. 4. Puede verse también la exposición del Ministro de Hacienda ante las Comisiones Unidas del Senado, Primer Informe del Senado, 10 de Agosto de 1963, págs. 30, 31 y 40.

derse por etapas, cuyo cumplimiento permitirá, más adelante, llegar hasta la reforma integral del impuesto a la renta."

1.2 EVENTUAL REFORMA 1967/1968

Como se ha sabido por la prensa, el Gobierno estudia en la actualidad una nueva Reforma Tributaria; para estos efectos ha contratado una comisión de expertos presidida por el profesor Oliver Oldman (5).

En lo que respecta al impuesto a la renta surgirían las siguientes interrogantes, de cuya respuesta dependerá el curso que tome la Reforma.

A) ¿Deben suprimirse los impuestos de categoría y mantenerse sólo un impuesto progresivo único a las rentas personales? Si así fuera se gravarían con una especie de global complementario único, con nueva escala de tasas, las rentas del capital como dividendos e intereses, las rentas del trabajo como honorarios profesionales, sueldos, salarios y pensiones, y las rentas mixtas como la participación de socios, comuneros, asociados y empresarios individuales en empresas comerciales, industriales, agrícolas, mineras y otras. Subsistiría un tributo separado para gravar las rentas de las sociedades anónimas y el impuesto adicional para afectar las rentas de los no residentes en Chile.

B) ¿Deben gravarse las rentas personales de los empresarios en empresas no constituidas como sociedad anónima sobre una base devengada como ahora o sólo sobre los retiros?

C) Por el contrario, ¿deben gravarse las utilidades no distribuidas de sociedades anónimas con un impuesto especial?

D) Si se establece el impuesto único a las rentas personales ¿debe disminuirse en favor de las rentas del trabajo?

E) ¿Se justifica el tratamiento separado de las ganancias del capital?

F) ¿Descansa sobre bases técnicas y útiles el actual sistema de reajuste del capital propio de las empresas?

G) ¿Debe mantenerse el impuesto patrimonial, que expira en 1967, y sobre qué bases?

H) ¿Debe mantenerse o suprimirse la relación actualmente existente entre el impuesto global complementario y el impuesto patrimonial? Como se sabe, el 50% del impuesto global complementario constituye un crédito o rebaja del propio impuesto patrimonial.

I) ¿Debe mantenerse la actual relación entre el impuesto territorial y el impuesto a la renta? Como se sabe, históricamente el impuesto territorial fue establecido en reemplazo del impuesto de categoría a la renta y en tal carácter constituye hoy un crédito al impuesto determinado sobre las rentas inmobiliarias, entre otros casos.

J) Por el contrario, ¿debe relacionarse el impuesto patrimonial con la contribución territorial, esto es dándose como crédito contra el primero, esta última, etc.

Será materia directa del presente estudio el análisis que haga de las interrogantes A) y D). Indirectamente me detendré también en los problemas conexos en cuanto se relacionen con el tema central escogido; espe-

(5) Director del Programa Internacional de Impuestos de la Universidad de Harvard y destacado tributarista que ha participado en estudios de reformas en varios países.

cialmente ello ocurre en el caso de las inquietudes G) y H).

7.3 REPLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

Desde 1962 hasta la fecha se ha vivido ya la experiencia de la anterior Reforma; además, como es lógico suponer, todos cuantos han intervenido en estos problemas o analizado sus efectos han madurado, reflexionado, repensado más de una vez cada una de las interrogantes que siempre surgen y afortunadamente encuentran un cauce donde desarrollarse. Por eso, he dedicado algún tiempo a la investigación y al análisis de dichos problemas y este ensayo es el resumen de tales investigaciones y análisis.

Este acápite, escrito al final, está destinado a señalar que, a mi juicio, corresponde hoy replantear los términos de la Reforma 1962/63, tanto por las razones que entonces se dieron como por otras que han surgido posteriormente.

Por una parte sería impropio seguir hablando de que el impuesto a la renta vigente desde el año tributario 1964 es sólo una primera etapa si ésta se eterniza; resultaría sano pensar que una segunda etapa más estable debería iniciarse a contar de los próximos años impositivos, digamos 1968 o 1969.

¿Cuáles deberían ser las bases de esta segunda etapa? A mi juicio no podemos sustraernos al avance técnico que representa la implantación de un impuesto único progresivo a las rentas personales, pero estimo también que éste debería contener reglas que discriminen de un modo u otro

en favor de las rentas del trabajo. También creo que dichas rentas deben gravarse, sobre una base líquida, lo que hoy día no se cumple en el caso de los empleados y obreros.

En los acápites siguientes me haré cargo de los argumentos doctrinarios invocados para discriminar entre las rentas del trabajo y los demás ingresos y si éstos tienen subsistencia actual, en qué casos y en qué medida; asimismo analizaré qué factores particulares concurren en el caso chileno; finalmente, haré un resumen de mis propias conclusiones.

Aunque descarte hoy como argumento de discriminación el que las rentas del trabajo cumplen y deben cumplir celosamente sus obligaciones impositivas, lo que no ocurre siempre en los demás sectores, o sea el factor evasión ilegal, no puedo descartar desde el punto de vista de la filosofía de la ley la existencia y subsistencia de un frondoso régimen de franquicias tributarias al que las rentas del trabajo no tienen acceso, régimen de excepción que viola el llamado impuesto único; de mantenerse aquel, no obstante la introducción de este último, dicha circunstancia debe ser considerada al idearse su estructura, básicamente al gravarse en el impuesto único a las rentas del trabajo.

Aún más, aunque tal uniformidad desde el punto de las franquicias se lograra, siempre quedarían en pie los demás argumentos que aconsejan un tratamiento especial a las rentas del trabajo, dada su naturaleza, sea por ser inferior su capacidad contributiva, sea por la inseguridad e inestabilidad de tales rentas, sea por gravarse, en el caso de los empleados y obreros, las rentas brutas sin reconocimiento de los gastos ocasionales para lograr o conservar dichas rentas.

II — ANALISIS DOCTRINARIOS

2.1 ARGUMENTOS DOCTRINARIOS ACERCA DEL PROBLEMA.

He procurado agrupar los diversos argumentos doctrinarios acerca de esta materia. Mi opinión personal, en relación a tales argumentos, se expresa en el Acápite 3.

A) *Teoría del sacrificio.*

Las rentas del trabajo o rentas "ganadas" (6) cuestan un mayor sacrificio a sus beneficiarios, representan el resultado activo del trabajo personal y debieran tratarse con mayor simpatía por el legislador —si cabe hablar de un régimen tributario simpático; ello en oposición a los dividendos, intereses y arriendos que son obtenidos primordialmente en

forma pasiva por sus beneficiarios, es decir, sin sacrificio ni esfuerzo personal.

Esta teoría se cita por John F. Due, aunque no se apoya "... las personas que se ven obligadas a trabajar para vivir sacrifican el ocio que pueden gozar los que son suficientemente afortunados como para vivir del producto de sus inversiones" (7). Encontramos también el argumento en el autor argentino Sr. de Juano que señala que "la renta de un capital invertido... no ofrece evidentemente, en términos generales, una magnitud de sacrificio similar a la que produce la renta del trabajo" (8). También se refiere a él Henry Laufenburger al decir que las rentas del trabajo están vinculadas a un esfuerzo que es completamente extraño a las rentas del capital(9). Para Joseph A. Pechman estas rentas "implican costos psíquicos y el sacrificio de las horas libres" (10).

-
- (6) "Earned income" en oposición a las rentas del capital llamadas desde los primeros tiempos del impuesto a la renta "Unearned income". Para los fines de precisar los conceptos usado puedo agregar que las rentas del trabajo son llamadas también "no fundadas" en oposición a las rentas del capital que serían "fundadas", esto es, se derivan de la posesión de una fuente patrimonial productora de la renta. En mi opinión, deben considerarse dentro de las rentas del trabajo todos los ingresos clasificados dentro de la 2ª Categoría de nuestra actual Ley de Impuesto a la Renta, esto es, la remuneración del trabajo dependiente (sueldos, salarios, etc.) e independiente (honorarios, etc.) así como las pensiones por retiro o jubilación; asimismo debe incluirse aquella parte de la renta personal de los empresarios que se atribuyen a su trabajo personal, v. gr.: porcentaje de utilidades extra que obtiene un socio activo por su trabajo personal sobre el socio pasivo, teniendo, sin embargo, ambos igual porcentaje en el capital social. En el terreno legal podría asimilarse esta parte de las utilidades derivadas del esfuerzo personal de los empresarios el llamado "sueldo patronal". Con mayor razón comprenderíamos en el término a los pequeños empresarios que no cuentan con capital de trabajo salvo sus herramientas y sus manos y cuya total utilidad es debida al factor trabajo.
- (7) John F. Due - Análisis Económico de los Impuestos. Editorial El Ateneo, Buenos Aires 1961, pág. 113. Edición inglesa "Government Finance", Irwin Series in Economics, pág. 158.
- (8) Manuel de Juano, Sistema Tributario y la tributación particular, Editorial Moladino, Rosario, año 1964, Tomo I, pág. 370.
- (9) Henry Laufenburger - Revenue, Capital et Impot, Editorial Recueil Sirey, año 1950, pág. 191.
- (10) Joseph A. Pecham, Federal Tax Policy, The Brookings Institution, 1966, pág. 88.

B) *Capacidad contributiva.*

Las rentas del trabajo representan una capacidad contributiva menor que las rentas del capital. Incluso, frente a iguales rentas y desigual patrimonio quien cuenta con un mayor patrimonio tiene una capacidad impositiva superior. En una forma u otra así lo reconocen Henry Laufenburger (11), Richard Goode (12), Nicholas Kaldor (13), Luigi Einaudi (13) y Joseph A. Pechman (15).

C) *Inestabilidad de los ingresos.*

Bajo esta teoría las rentas del trabajo son inestables o, al menos, de una estabilidad inferior a la de las rentas del capital.

También se dice que las rentas del trabajo son inciertas y precarias porque dependen de la salud física y mental de los beneficiarios. Incluso su subsistencia y acrecentamiento con el tiempo dependen no sólo de la experiencia y prestigio acumulados sino que de un permanente entrenamiento y de la mantención de la capacidad creativa, del espíritu de iniciativa y de la integración adecuada dentro del complejo humano en que el trabajo se desarrolla.

En el caso especial de los inventores se requiere, además mucha constancia y alguna suerte; en parte sería éste el caso de los investigadores.

Tratándose de escritores, están dependiendo de factores ajenos tales como la moda, los gustos, la opinión pública cambiante, los prejuicios, etc.; los "Best sellers" no suelen repetirse.

Las rentas del capital no tienen esta inestabilidad e incertidumbre. Aunque si tienen riesgos en cuanto puedan surgir deterioros en el capital mismo como consecuencia de guerras, expropiaciones, catástrofes, etc., todos estos riesgos son asegurables.

A esta inestabilidad se refieren casi todos los autores. Puedo citar, entre otros, a Milton C. Taylor (16), Richard Goode (17), Henry Laufenburger (18), Nicholas Kaldor (19), Luigi Einaudi (20), Manuel de Juano (21), John F. Due (22), Joseph A. Pechman (23).

D) *Gravamen de rentas brutas.*

Las rentas del capital y mixtas, especialmente las de las empresas, se gravan sobre la base de los ingresos líquidos percibidos o devengados, es-

(11) Obra ya citada en (9), pág. 9.

(12) Conferencia sobre Problemas de Política Fiscal - Programa Conjunto OEA - BID - CEPAL, Dic. 1962, pág. 250.

(13) Nicholas Kaldor - Impuesto al gasto - Fondo de Cultura Económica, 1963, pág. 31.

(14) Luigi Einaudi - Principios de Hacienda Pública, 1964, Editorial M. Aguilar, Madrid, pág. 174.

(15) Obra ya citada en (10), pág. 87.

(16) Estudio Fiscal de Panamá, Programa Conjunto de Tributación OEA - BID, 1964, pág. 47.

(17) Conferencia sobre Problemas de Política Fiscal, ya citada, pág. 250.

(18) Obra ya citada en (9), págs. 9 y 120.

(19) Obras ya citada en (13), pág. 31.

(20) Obra ya citada en (14), pág. 175.

(21) Obra ya citada en (8), Tomo II, pág. 370.

(22) Obra ya citada en (7), pág. 113.

(23) Obra ya citada en (15), pág. 88.

to es deduciéndose los desembolsos efectivos e incluso los gastos no realizados materialmente pero autorizados por la ley para calcular la renta imponible. Los dividendos e intereses percibidos independientemente por personas naturales no tienen gastos autorizados, es cierto, pero pasan a tenerlos desde que se perciben por empresas, v.gr.: gastos de cobranza, comisión bancaria, etc.

En cuanto a las rentas del trabajo, también gozan de esta posibilidad las rentas de los profesionales, pero no ocurre lo mismo con las rentas de los dependientes —empleados u obreros en nuestro régimen— cuyo gravamen se asemeja mucho al de las rentas brutas no obstante el esfuerzo de muchas legislaciones —no la nuestra— para aceptar gastos de transporte, de entrenamiento, de herramientas, de libros, de uniformes o ropas especiales, etc.

A este factor alude Richard Goode al decir que “la renta ganada se define en forma que se aproxima menos a una renta neta que las rentas provenientes de la propiedad” (24), (25) y John F. Due al señalar que “el trabajo ocasiona ciertos costos de transporte, vestimenta, etc., (26).

Aludiendo al sistema norteamericano, Joseph A. Pechman expresa: “Los gastos de obtención de las rentas del trabajo no están totalmente considerados”. Sería el caso de “los gastos de movilización, los costos adicionales

de almuerzo y otros alimentos lejos del hogar, ropa de oficina, lavandería y tintorería”, etc. (27).

También los autores italianos Griziotti (28) y Cosciani (29) piensan que todo elemento de costo excluye capacidad contributiva, costo que debe reintegrarse por completo al gravar la capacidad contributiva.

E) *Imposibilidad de aplicar depreciación.*

Se reconoce que el ser humano se agota transitoria o definitivamente, sea en forma gradual o violenta. Una enfermedad física, aún no profesional o inherente al trabajo, conduce a un debilitamiento de las fuerzas de trabajo; con mayor razón en el caso de enfermedades profesionales en que la relación directa, trabajo - deterioro de la fuente productiva, se se puede visualizar fácilmente. Igual ocurre con las enfermedades psíquicas, incluso con las esperanzas no cumplidas, con las desambientaciones en el trabajo o con el medio, hasta con los éxitos tardíamente reconocidos sólo en la época del retiro, de la jubilación o incluso más tarde.

Es fácil medir el castigo de una maquinaria física pero imposible cuantificar el deterioro de la maquinaria humana; ello marca una distinción fundamental entre ambas fuentes productoras de rentas.

Todavía más, coloquémosnos en el

(24) Conferencia sobre Problemas de Política Fiscal, ya citada, pág. 280.

(25) Véase también consideraciones hechas por Richard Goode en su obra “The Individual Income Tax”, 1964, editado por The Brookings Institution, Washington D. C., págs. 76 a 98.

(26) Obra ya citada en (7), pág. 113.

(27) Obra citada en (15), pág. 88.

(28) Benvenuto Griziotti, Principios de Ciencias de las Finanzas, Editorial Depalma, 1959, pág. 163.

(29) Cesare Cosciani, Principios de la Ciencia de la Hacienda, Editorial de Derecho Financiero (Madrid), 1960, pág. 576.

caso de la obsolescencia, una maquinaria física nueva o usada en perfectas condiciones de funcionamiento pero de rendimiento económico inadecuado, dados los avances científicos cada vez más rápidos debiera reemplazarse por una maquinaria más moderna, castigándose aquélla por obsoleta. Entre tanto ¿qué pasa con los seres humanos en aparentes buenas condiciones físicas y mentales, pero ya incapaces de renovarse o adecuarse a las circunstancias del presente y mucho menos a las de un futuro del que se desconfió?

A esta realidad de agotamiento de la maquinaria humana y a la imposibilidad de aplicar una depreciación como en el caso de los activos fijos se refiere el Informe Final de la Real Comisión de Tributación de los Ingresos (30), John F. Due (31), Henry Laufenburger (32), Milton C. Taylor (33), Nicholas Kaldor (34), Joseph A. Pechman (35) y Richard Goode (36).

Henry Simons señaló en su obra clásica sobre impuesto a la renta personal que "requeriría de cierta temeridad proponer reconocimiento al factor depreciación en la medición de los ingresos derivados de servicios personales sólo en cuanto la deter-

minación de la base sobre la cual se aplicarían tasas de amortización, representa simplemente un problema fantástico. Es mejor aceptar sencillamente las limitaciones para medir las rentas por servicios personales para los efectos de ciertas comparaciones, reconociendo ciertos créditos a tales rentas dentro del esquema del impuesto a la renta (37).

F) *Gravamen del ahorro.*

Se reconoce también que el ser humano que sólo vive de las rentas del trabajo debe ahorrar para cuando la edad u otros factores no le permitan ya trabajar. El beneficiario de rentas del capital no necesitaría ahorrar, ya que tales ingresos permanecen con la edad.

Consideraciones sobre este argumento hacen, entre otros, John F. Due (38) Henry Laufenburger (39).

Por otra parte, este factor está implícito en toda la doctrina que fundamenta el impuesto al gasto formulado por Nicholas Kaldor.

G) *Ausencia de incentivos para promover mayores ingresos.*

Se dice también que los mayores

(30) Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, Final Report, 1955, pág. 12.

(31) Obra ya citada en (7), pág. 113.

(32) Obra ya citada en (9), pág. 189.

(33) Estudio Fiscal de Panamá, ya citado en (16), pág. 47.

(34) Obra ya citada en (13), pág. 31.

(35) Obra ya citada en (15), pág. 88.

(36) Obra ya citada en (25), pág. 94: "En principio, la renta líquida derivada del esfuerzo personal deberá ser calculada deduciendo una rebaja por el castigo de los costos de educación u otras inversiones hechas para adquirir una habilidad, pero ninguna deducción debería permitirse por la extinción de la capacidad de trabajo correspondiente a la habilidad innata, suerte u oportunidades logradas sin costo".

(37) Henry Simons, Personal Income Taxation, págs. 49-55, citado por Harold Groves "Viewpoints on Public Finance" págs. 138 y siguientes.

(38) Obra ya citada en (7), pág. 113.

(39) Obra ya citada en (9), pág. 9.

impuestos aplicables a las rentas del trabajo desinteresarían a los beneficiarios para mejorar su posición en el trabajo, con lo cual se quitaría incentivos a los futuros ejecutivos de empresas, profesionales formándose, etc.

A tal argumento se refieren, sin apoyarlo, John F. Due (40) y Joseph A. Pechman (41).

H) *Situación prevaleciente en la sociedad liberal.*

Según algunos autores el trabajo se encuentra, en la sociedad liberal, deteriorado frente al capital. El profesor Henry Laufenburger señala que en la sociedad liberal donde el Estado se abstiene de intervenir sea para afectar a la propiedad inmobiliaria o mobiliaria, sea para alentar el ahorro, sea para comprometerse en el proceso inflacionario, el capital es considerado como una fuente de recursos segura y durable mientras que los salarios aparecen como una fuente tanto más precaria cuanto que la ausencia de seguros, pensiones o sistemas de retiro los dejan a la merced de una deficiencia física o de la vejez. Bajo estas condiciones, señala Laufenburger, la capacidad contributiva del trabajador se considera como más feble que la del capitalista o la del empresario que cuenta con el concurso del capital. Agrega que la situación se invierte, desde el punto

de vista de la estabilidad comparada de tales fuentes en el Estado inversionista. Reconoce, sin embargo, que ya la fortuna no es más que una riqueza libre de riesgos, en segundo lugar que las devaluaciones monetarias sistemáticas han afectado más a las rentas expresadas en términos monetarios fijos y que las rentas del trabajo se estabilizan cada día más (42) y (43).

I) *Evasión.*

Este es otro de los argumentos clásicos para discriminar entre las rentas ganadas y no ganadas, que, sin embargo, ha ido perdiendo importancia en la doctrina y la legislación.

Se supone que las rentas de trabajo pueden burlar menos el impuesto a la renta que las rentas de capital o que las rentas mixtas del capital y del trabajo. Este argumento se describe por John F. Due (44), Milton C. Taylor (45), Richard Goode (46), Nicholas Kaldor (47), etc., incluso estuvo presente en la Conferencia sobre Problemas de Política Fiscal de 1962 (48).

J) *Argumentos generales.*

En otros casos se defiende la necesidad de una discriminación en forma general, sin mencionarse argumentos específicos o bien subyacentes a todos o gran parte de éstos.

(40) Obra ya citada en (7), pág. 113.

(41) Obra ya citada en (15), pág. 87.

(42) Obra ya citada en (9), págs. 9 y 190.

(43) Véase también en la recopilación de Wilhelm Gertoff y Fritz Neumark — Tratado de Finanzas, el tema "La imposición a la renta" por Henry Laufenburger, Editorial El Ateneo, Buenos Aires, Tomo II, pág. 489, año 1961.

(45) Obra ya citada en (7), pág. 113.

(46) Conferencia sobre Problemas de Política Fiscal, obra ya citada, pág. 249.

(47) Conferencia ya citada, pág. 292.

(48) Conferencia ya citada, comentario de los Sres. Alfonso Moisés Beatriz y Ulises Flores, págs. 281 y 282.

Tal fue la posición de Arnold C. Harberger y de Carlos Matus, único punto en que estuvieron de acuerdo, en la Conferencia sobre Problemas Política Fiscal celebrada en Santiago en Diciembre de 1962 (49).

Igual posición hemos encontrado en el caso de Harold M. Somers (50), Carl S. Shoup (51) y Ramón Valdés Costa (52).

2.2 SUPUESTOS Y RESPUESTAS DE LA DOCTRINA PARA DAR A LAS RENTAS DEL TRABAJO UN TRATO COMPENSATORIO.

La doctrina trata de compensar sólo parcialmente, como se verá, la situación desventajosa en que se encuentran las rentas del trabajo; ello es así porque no todos los argumentos dados en el acápite anterior convencen o porque algunos han perdido con el tiempo parte de su fuerza o bien porque al tratar al sistema tributario, como un conjunto, la doctrina parte de ciertos supuestos que aminoran las diferencias comentadas; v.gr.: teóricamente el sistema impositivo abarcaría gran número de contribuyentes que deberían tributar sobre todas sus rentas.

Los miembros de la Real Comisión de Tributación de los Ingresos —Kaldor entre ellos— sostenían que el impuesto a la renta debía comprender “todas las diferentes clases de renta

que forman el ingreso total de todos los contribuyentes” (53).

Este es también uno de los presupuestos de Cesare Cosciani: “El impuesto no debe excluir de la imposición ninguna partícula de renta, en ningún concepto, gravando tanto las rentas del trabajo como las del capital”. También lo es que: “la renta neta debe ser depurada previamente de todo elemento de costo” y “las rentas... deben resultar homogéneas y comparables entre sí” (54).

En la Conferencia sobre Problemas de Política Fiscal, Nicholas Kaldor presentó a la asamblea como primer principio para “una reforma efectiva de la tributación de la renta en los países de América Latina...” que el impuesto debe tener una base amplia, esto es, comprendiendo todas las rentas y suprimiendo excepciones. Agrega que “la escala de tasas debe ser simple y moderada” (55).

Además existe un supuesto común a casi todos los autores, cual es la existencia de un seguro social amplio y suficiente que elimina de la comparación factores tales como el desempleo, la vejez, la enfermedad, etc. que haría que las rentas del trabajo no pudieran estimarse tan febles ni tan inciertas.

Frente a estos supuestos, ¿cuál es la forma impositiva según la doctrina, para compensar las desventajas de las rentas del trabajo y equiparar-

-
- (49) Conferencia sobre problemas de Política Fiscal, ya citada, págs. 174, 192 y 202.
(50) Harold M. Somers, Finanzas Públicas e Ingreso Nacional, Fondo de Cultura Económica, 1952, pág. 153.
(51) The Fiscal System of Venezuela, a Report, 1959. Versión española, 1960, págs. 25 y 26.
(52) Ramón Valdés Costa, El Impuesto a la Renta en el Uruguay, 1962, pág. 6.
(53) Royal Commission on The Tasation of Profits and Income, Final Report — obra citada,, pág. 7.
(54) Obra ya citada en (29), pág. 576.
(55) Conferencia sobre Problemas de Política Fiscal, ya citada, págs. 121 y 122.

las en su trato con las rentas del capital?

Carlos S. Shoup propone en su Informe sobre el Sistema Fiscal de Venezuela suprimir los impuestos cedulares pero adoptando alguna de las siguientes medidas (56):

1. Excluir del ingreso bruto un porcentaje (por ejemplo 25%) de las rentas ganadas.

2. Excluir del ingreso bruto una cantidad absoluta de tales rentas.

3. Excluir un porcentaje de las rentas ganadas hasta un máximo determinado.

4. Excluir un porcentaje de las rentas ganadas (por ejemplo 25% pero hasta cierto límite como rebaja especial al ingreso bruto.

5. Aplicar un crédito contra el impuesto único por las rentas del trabajo, consistente en un porcentaje de las rentas ganadas (por ejemplo 2%) hasta cierto límite.

Luigi Einaudi propone, en cambio, el establecimiento de un impuesto al patrimonio, como compensación (57).

Para Henry Simons la solución es el otorgamiento de créditos o rebajas especiales a las rentas del trabajo (58). Igual pensaban los miembros de la Real Comisión de Tributación de los Ingresos (59), Valdés

Costa (60) y Joseph A. Pechman, aunque no con mucho entusiasmo este último. (61).

Para Benvenuto Griziotti la compensación se obtiene a través de la aplicación de impuestos sobre el patrimonio (62). Es también una de las alternativas de Nicholas Kaldor (63); pero su más vigorosa respuesta es, sin duda, el establecimiento de un impuesto al gasto (64).

En opinión de Oliver Oldman y de los demás técnicos de la Misión de Harvard en Chile, el impuesto al patrimonio sería la única compensación adecuada para el problema bajo análisis.

Para Harold M. Somers, a más del principio del crédito por ingreso ganado, la discriminación en favor de las rentas del trabajo está implícita en el impuesto a las utilidades excedentes (65).

Para Henry Laufenburger la progresividad sería uno de los sustitutos de la discriminación al gravarse más fuertemente los ingresos superiores que se suponen esencialmente fundados y no ganados y en cierta medida los ingresos mixtos, ubicándose en los tramos inferiores y medios las rentas del trabajo (66). También esta justificación la encontramos en Richard Goode, pero sin perjuicio del impuesto patrimonial y del otorga-

(56) The Fiscal System of Venezuela, ya citado en (9), Tomo I, págs. 25, 26 y 181.

(57) Obra citada en (14) págs. 174 y 180.

(58) Harold Groves, recopilación citada en (35), pág. 138.

(59) Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, obra ya citada, pág. 12.

(60) Obra ya citada en (50), pág. 6.

(61) Obra ya citada en (15), 88 y 89.

(62) Obra citada en (28), pág. 166.

(63) Conferencia sobre Problemas de Política Fiscal, ya citada, pág. 292.

(64) Obra ya citada en (13), págs. 25 a 53.

(65) Obra ya citada en (48), pág. 153.

(66) Henry Laufenburger, Finanzas Comparadas, Fondo de Cultura Económica, 1951, pág. 195.

miento de créditos en favor de las rentas del trabajo (67).

2.3 EL PENSAMIENTO DE NICHOLAS KALDOR

Como se sabe, se trata de uno de los más brillantes economistas contemporáneos dedicado a materias tributarias, que se ha destacado a la vez por su intenso espíritu crítico de las instituciones actuales como por su inventiva creadora de nuevas fórmulas impositivas. A cada momento nos encontramos con su pensamiento fecundo. (68).

Para citar algunas de sus opiniones nos referiremos a tres documentos: el Informe Final de la Comisión Real sobre Tributación de los Ingresos de Gran Bretaña, de la cual formó parte; su obra sobre "Impuesto al gasto" y su intervención en la Conferencia sobre Problemas de Política Fiscal, celebrada en Santiago de Chile en Diciembre de 1962, bajo el programa OEA - BID - CEPAL.

El Informe Final de la Comisión Real sobre Tributación de Ingresos reconoce que existe cierta destrucción de capital, no posible de medir exactamente, en el ejercicio de un trabajo u oficio; asimismo que las rentas del trabajo son esencialmente vulnerables. Por ello el Informe justifica plenamente, dentro del impuesto único personal a la renta existente en Gran Bretaña, la rebaja a la renta consistente en un porcentaje de las rentas del trabajo, llamada "earned income relief" (69).

Dentro de dicha comisión Kaldor propuso además, en informe minoritario, la implantación de un impuesto al gasto, sistema que adoptara parcialmente más tarde la India. Dentro de la concepción del impuesto al gasto interesa destacar que, a juicio de Kaldor, el impuesto a la renta no refleja adecuadamente la capacidad contributiva al gravar el ahorro; no bastaría, por otra parte, gravar sólo la parte de la renta gastada, desgravando el ahorro, por la evasión consiguiente que se produciría mediante el proceso de ahorrar rentas para evitar el tributo y consumir luego a través de la venta de capitales o del desahorro de ingresos previos; por eso propone el impuesto al gasto real, sea que provenga de ingresos actuales o de desahorros.

También alude a las numerosas injusticias del impuesto a la renta en cuanto éste no representa, salvo que se hagan complicadas correcciones, una capacidad contributiva uniforme y basada en el sacrificio.

Algunos párrafos que es interesante transcribir son:

"Se encuentran diferencias obvias de este tipo, entre un hombre que obtiene un ingreso regular de la propiedad, y otro que percibe un ingreso igual, pero que al no poseer propiedades, debe prever para su vejez, para enfermedades, etc.; o entre un hombre que gana un salario regular y otro que en un año cualquiera gana una cantidad idéntica por el mejor libro del año, pero que no puede esperar una repetición regular de

(67) Conferencia sobre Problemas de Política Fiscal, ya citada, pág. 250.

(68) Al igual que Keynes en lo económico-financiero, iluminando y enriqueciendo la Ciencia y la Política Financieras de nuestros días.

(69) Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, ya citada, págs. 11 y 12.

su obra o de su suerte, en años subsecuentes" (70).

"No puede suponerse que un hombre que gana £ 5.000 anuales en forma de salario tenga la misma capacidad de gasto que un hombre que obtiene también £ 5.000 derivados de una propiedad que vale £ 100.000. Esto es así no sólo porque en el primer caso el ingreso proviene de una fuente más precaria y es limitado en duración (depende de la salud de la persona, etc., y está limitado por la duración de su capacidad de trabajo); principalmente se debe a que la posesión de una propiedad dota a un hombre de capacidad de gasto per se, independientemente del ingreso que le produce". (71).

"La actual exención para el ingreso ganado en el sistema británico, en ocasiones se justifica sobre la base de que la capacidad gravable del ingreso por inversión, es mayor que la del ingreso ganado. Pero completamente aparte de la limitación de esta exención a los ingresos ganados de cierta magnitud, la capacidad gravable inherente a la posesión de capital es tal, que no puede ser alcanzada por medio de una imposición diferencial de los dos tipos de ingresos". (72).

"Una vez que el gasto real se toma como criterio, se resuelven todos los problemas creados por la no comparabilidad de los ingresos provenientes del trabajo y los provenientes de la propiedad... se logra convertirlos en equivalentes, en la medida que contribuyen, al nivel de vida actual". 73.

En la Conferencia sobre Problemas de Política Fiscal señaló en Diciembre de 1962 que (74): los sueldos y salarios no ofrecen problema alguno (de control), pero la evasión tiende a producirse entre las personas cuya renta proviene del capital...". "Si hubiera de hacerse una distinción entre la renta que se percibe por concepto de trabajo o de propiedades, no podría conseguirse aplicando a la renta dos tasas distintas, sino un sólo impuesto anual sobre el caudal neto conjuntamente con un impuesto sobre la renta personal..." (75).

A través de estas citas de tres aspectos del pensamiento de Kaldor observamos un factor común en el análisis que hace de las rentas del trabajo, las que considera no comparables con las rentas de capital por ser de una capacidad contributiva inferior, menos estables, mayormente sujetas al control tributario, susceptibles de deteriorarse en la medida que se deteriore la maquinaria humana que las produce, etc.

En lo que se nota una cierta diversidad es en cuanto a las soluciones de reforma que propone, pero ello no desvirtúa en caso alguno la similitud que se observa en sus críticas sobre la materia.

Aún más, me atrevería a interpretar que la idea central de Kaldor ha sido y permanece en el establecimiento de un impuesto al gasto personal que sustituya o complemente el impuesto a la renta personal. Las otras opiniones vertidas dicen relación con el momento en que correspondió emitir las. Por ejemplo, en

(70) Obra ya citada en (13), págs. 28-29.

(71) Obra ya citada en (13), pág. 31.

(72) Obra ya citada en (13), pág. 32.

(73) Obra ya citada en (13), pág. 47.

(74) Conferencia sobre Problemas de Política Fiscal, ya citada, pág. 292. Edición en inglés. "Fiscal Policy for Economic Growth in Latin America" 1965, págs. 190 - 191.

(75) Conferencia sobre Problemas de Política Fiscal, obra ya citada, pág. 191.

unión de los demás miembros de la Royal Commission, estimó que debía discriminarse entre las rentas del trabajo y las rentas del capital y que era legítimo mantener el "earned income relief" del sistema inglés, sin perjuicio de proponer en informe de minoría el establecimiento del impuesto al gasto. En la Conferencia sobre Política Fiscal, celebrada en Santiago de Chile, no lo oímos, desgraciadamente, referirse al impuesto al gasto; en ella su contribución está radicada dentro del tema "Tributación al Ingreso Personal", en que considera que la discriminación puede hacerse a través de un impuesto al patrimonio neto.

III. ANALISIS DEL CASO CHILENO

3.1 ANALISIS ESPECIFICO Y DE CONJUNTO.

Los diversos argumentos doctrinarios tienen validez, en gran parte, en el caso chileno. Personalmente pueden preferirse unos sobre otros; incluso cabe la posibilidad de agregar nuevas consideraciones que inciden especialmente en nuestro caso.

A continuación me referiré a cada uno de estos argumentos en el orden planteado previamente, agregando al final otros que cabría destacar.

A — *Teoría del sacrificio.*

Estimo que se trata de un argumento psicológico que no debería, por sí solo, justificar una discriminación en favor de las rentas del trabajo. No porque cueste un mayor sacrificio la obtención de rentas del trabajo que las rentas del capital van a ser gravadas menos aquéllos en relación a éstas.

Lo importante es considerar si ambas rentas representan una misma capacidad contributiva o una diferente y cual es la posición comparativa de los beneficiarios de las rentas en el conjunto del sistema impositivo e incluso dentro del cuadro socio-económico de un país.

B — *Capacidad contributiva.*

Indudablemente existe una diferente capacidad contributiva entre dos beneficiarios de iguales rentas, si uno de ellos posee, además, un patrimonio.

Estoy de acuerdo con la doctrina que señala que este factor se uniforma a través de un impuesto patrimonial, siempre que éste cumpla con ciertos requisitos, v.gr.;

i) afecte el patrimonio líquido, o sea, considere las deudas del contribuyente;

ii) sea susceptible de ser pagado con las rentas de dicho patrimonio líquido (por excepción alcanzará al patrimonio mismo cuando éste se mantenga económicamente inactivo o en una explotación deficiente y no pueda redituar ni siquiera para pagar el impuesto);

iii) se integre con el impuesto único a las rentas personales como una tributación de conjunto que, cumpliendo con los requisitos ya dichos, sea justo y conducente a un mejor control. Por otra parte, mientras la escala del impuesto global complementario permanezca alta, parece adecuada la rebaja actual del 50% de dicho tributo al impuesto patrimo-

nial, sea que se mantenga ese porcentaje u otro similar (76);

iv) sea un tributo de declaración anual, ya que no es lógico, en relación a los objetivos que se persiguen, premiar sin pago de impuesto los mayores capitales que se acumulen u obtengan y penalizar la baja de valores o castigo de activos que desaparecen, manteniendo su tributación en relación a una declaración inicial de bienes y deudas que no se renueva anualmente como ahora sucede. Se debe gravar la capacidad contributiva de cada año, considerando los aumentos o disminuciones de patrimonio que se produzcan. Como alternativa sugiero una tributación personal compuesta de tres gravámenes, por lo tanto de tasa más moderada cada uno: progresivo a la renta; patrimonial, y el gasto (77).

C — Inestabilidad de los ingresos del trabajo.

Se piensa por la doctrina, como se ha visto, que la inseguridad, inestabilidad, etc., de las rentas del trabajo se compensa sino totalmente, al menos en forma apreciable, mediante la previsión social.

Sería absurdo desconocer lo anterior, como también lo sería no reconocer que mientras más eficaz sea el sistema previsional mejor protegerá a los beneficiarios de rentas del trabajo y que a medida que dicho sistema se vaya alejando del logro pleno de sus objetivos, la compensación aludida dejará de producirse. Aunque

éste no es un estudio sobre el sistema previsional chileno, tengo formadas mis propias opiniones sobre sus limitaciones abismantes y acerca de que la eficacia del sistema previsional chileno no puede ser invocada actualmente como un factor que dé plena protección en caso de cesantía, enfermedad o vejez, no obstante su alto costo.

D — Gravamen de rentas brutas

Nuestra legislación grava las rentas líquidas imponibles, excepto en un solo caso, el de las rentas de empleados y obreros, que no tienen sino que las siguientes posibilidades corrientes de rebaja en el impuesto de categoría:

i) las imposiciones de previsión que son de su cargo;

ii) los gastos de traslación y viático que les paguen los empleadores o patrones (no los que deban o tengan que pagar los propios empleados u obreros);

iii) los gastos de representación que les paguen los empleadores en ciertas y determinadas circunstancias (no los que paguen los mismos empleados);

iv) los gastos de almuerzo durante la jornada única en la parte costeadada por los empleadores o patrones (no en la costeadada por los empleados u obreros).

Hay, ciertas rentas del trabajo que sí se gravan en forma líquida, v.gr.:

(76) Como se sabe, dicha escala fue establecida con anterioridad al impuesto al patrimonio. Si un tributo no ignora al otro y ambos integrados representan la tasa total a cobrar, deberían ambos establecerse sobre bases moderadas para que sumados representaran la tributación que se proyecta. Así concebidas las cosas podría no rebajarse un porcentaje de uno de estos tributos como crédito del otro y no si se mantiene la escala del global.

(77) Véase nota (76).

a) pequeños empresarios que descuentan todos sus gastos;

b) profesionales y oficios no gravados especialmente, en que existe el derecho de rebajar todos los gastos incurridos o de optar a una deducción standard del 30% de los ingresos a título de gastos necesarios para producir la renta, dentro de ciertos límites (en el año calendario 1967 el límite de esta rebaja standard es de un 30% de 15 sueldos vitales anuales, o sea, E^o 16.385,80);

c) los parlamentarios que gozan de una dieta por el ejercicio de sus cargos, que se grava, y de gastos de representación que no se consideran renta.

d) los agentes viajeros que pueden rebajar hasta un 50% de sus ingresos a título de gasto.

De lo dicho anteriormente se desprende que el grueso de los empleados y obreros en Chile no descuenta gastos, v.gr.: desembolsos de transporte de ida al trabajo o de vuelta al hogar, libros de estudio, revistas especializadas, cursos de entrenamiento, ropas especiales, gastos invisibles desarrollados durante o con ocasión del trabajo, etc.

En el caso de dos profesionales, uno empleado y otro que no lo es y que desarrollan el mismo trabajo, gozando de la misma remuneración, la situación comparativa es, en un caso corriente;

I PROFESIONAL EMPLEADO

| | E ^o | Impuestos E ^o |
|------------------------------------|----------------|-----------------------------|
| —Ingresos anual | 30.000,00 | |
| —Menos previsión de su cargo | 3.000,00 | |
| | <hr/> | |
| | 27.000,00 | |
| —2a. Categoría 7%, 1967 | 945,00 | 945,00 |
| | <hr/> | |
| | 26.055,00 | |
| —Global Complementario, 1968 | | 2.989,00 |
| | | <hr/> |
| | | 3.934,00 |
| | | <hr/> |

II PROFESIONAL NO EMPLEADO

| | | |
|-----------------------------------|-----------|----------|
| —Ingresos anual | 30.000,00 | |
| —Menos gastos 30% | 9.000,00 | |
| | <hr/> | |
| | 21.000,00 | |
| —2a. Categoría 7%, 1967 | 1.470,00 | 1.470,00 |
| | <hr/> | |
| | 19.530,00 | |
| —Global Complementario, 1968 | | 2.011,00 |
| | | <hr/> |
| | | 3.481,00 |

Cabe notar en este segundo ejemplo que si los gastos efectivos fueran superiores a la rebaja standard, podrían siempre éstos deducirse; por

ejemplo si éstos alcanzaran al 50% de los ingresos, los impuestos serían los siguientes:

| | |
|----------------------------------|-------|
| 2a. Categoría 7% s/. 15.000 | 1.050 |
| Global Complementario s/. 13.950 | 1.395 |
| | <hr/> |
| Total | 2.445 |

En numerosos países se admite la deducción de gastos, según se demostrará más adelante, para gravar sólo las rentas líquidas imponibles de empleados y obreros. A falta de comprobación de tales gastos se acepta una deducción standard de cierto porcentaje según la cuantía de las rentas. Una tabla de rebajas podría ser en Chile la siguiente:

| | |
|---|-----|
| —Hasta 5 sueldos vitales | 20% |
| —Más de 5 y hasta 10 sueldos vitales | 15% |
| —Más de 10 y hasta 15 sueldos vitales | 10% |

La rebaja compensatoria representaría en el ejemplo las siguientes cantidades y porcentajes:

| <i>Remuneración en sueldos vitales</i> | <i>Rebaja en sueldos vitales</i> | <i>Porcentaje medio</i> |
|--|----------------------------------|-------------------------|
| 2 | 0,4 | 20 |
| 5 | 1,0 | 20 |
| 7,5 | 1,375 | 18,33 |
| 10 | 1,75 | 17,50 |
| 15 | 2,25 | 15 |
| 20 | 2,25 | 11,2 |

A modo de ejemplo podemos tomar situaciones extremadamente favorables al empleado en otros países,

incluyendo otras rebajas que las hasta aquí consideradas:

FRANCIA Año 1964 (78)

F

Periodista-empleado

| | |
|---|----------|
| —Total ganado después de descuentos previsionales | 100.000 |
| —Rebaja standard complementaria de gastos, 30% | (30.000) |
| | <hr/> |
| | 70.000 |

(78) Taxation in France, World Tax Series. International Program in Taxation, Harvard, pág. 461.

| | |
|--|----------|
| —Rebaja standard normal, 10% | (7.000) |
| | <hr/> |
| | 63.000 |
| —Deducción rentas del trabajo, 20% | (12.600) |
| | <hr/> |
| RENTA NETA IMPONIBLE | 50.400 |
| URUGUAY Año 1966 (79) | |
| UR\$. | |
| <i>Profesional independiente</i> | |
| —Honorarios brutos | 100.000 |
| —Rebaja standard de gastos, 20% | (20.000) |
| | <hr/> |
| | 80.000 |
| —Deducción especial rentas del trabajo, 50% | (40.000) |
| | <hr/> |
| RENTA NETA IMPONIBLE | 40.000 |

Sin pretender llegar a estos extremos me parece que se impone, cualquiera que sea la opinión que se sustente sobre el tema central de este estudio, gravar sólo las rentas líquidas del trabajo dependiente, al igual que en el caso de las demás rentas.

E — *Imposibilidad de aplicar depreciación.*

Esta es una desventaja que teóricamente podría compensarse a través de un buen sistema previsional, lo que en Chile no ocurre en mi opinión.

Vale, por tanto, lo ya dicho en C.

F — *Gravamen del ahorro.*

Las rentas puras del capital se gravan cuando son percibidas, v.g.: intereses, dividendos, alquileres.

Las rentas de las empresas se gra-

van normalmente cuando son devengadas, sin esperar su percepción.

Las rentas de los accionistas residentes de sociedades anónimas, que se declaran en el impuesto global complementario son sólo los dividendos, cabiendo por tanto en esta etapa la posibilidad de ahorro mediante la capitalización interna.

Esta posibilidad no existe teóricamente en el caso de los socios de sociedades de personas, empresas individuales, profesionales, empleados y obreros.

Pero, ¿qué pasaría si la ley otorgara la posibilidad de eximir la renta que se invirtiera en ciertos y determinados fines?

Desde el punto de vista que nos interesa, sólo los beneficiarios de rentas altas, fueren empresarios, profesionales o empleados podrían gozar de la exención.

(79) Según legislación vigente a Junio de 1966.

Parecería más lógico que en vez de tal exención se pensara en la implantación de gravámenes más moderados o si fuere factible, se combinara el impuesto único a las rentas personales con el impuesto patrimonial y con el impuesto al gasto de Nicholas Kaldor, recogiendo las experiencias favorables o desfavorables ya producidas y derivadas de su establecimiento en la India (80).

G — Ausencia de incentivos.

Este argumento puede ir en cualquiera dirección, dependiendo ésta de múltiples factores que impiden, a mi juicio, llegar a conclusiones generalmente válidas.

Si por una parte una tributación excesiva a las altas rentas desincentiva su obtención, por otra su gravamen podría obligar a los beneficiarios a un mayor esfuerzo a fin de mantener la posición económica ya conquistada o lograr mejores niveles de vida.

En todo caso aunque me incline por un sistema de tasas moderado, o al menos no opresivo o abrumador (31), no veo que el argumento bajo análisis sirva para efectos comparativos, ya que él está latente en todas las rentas y no sólo tratándose de los ingresos del trabajo.

H — Situación prevaleciente en la sociedad liberal.

Comenzaré por decir que los comentarios de Henry Laufenburger no

tendrían hoy absoluta validez, desde que no sé que exista ni encuentro un ejemplo de sociedad liberal químicamente pura en el mundo del presente (si es que algún día ha existido).

Ahora bien, si consideramos el argumento en relación a países en que existe la empresa privada y aquéllos en que sólo existe la empresa estatal, bien se comprenderá que el estudio, hecho en relación a Chile, se refiere sólo a las condiciones de una sociedad en que predomina la empresa privada, aunque con una dosis de fuerte intervencionismo estatal.

Dentro de tal tipo de sociedad se verifican en algún grado las diferencias entre rentas del trabajo y rentas del capital que juzgo debe considerar la legislación tributaria. (82).

Este argumento, por otra parte, es de tipo general y como tal, parece más adecuado considerarlo a través de sus concreciones, v.gr.: puntos B, C, E, F, precedentes.

I — Evasión (ilegal)

Por las razones que se destacan en el acápite 3.2, creo ahora que no debe tomarse en cuenta como factor de discriminación.

J — Argumentos generales

Vale lo dicho en H, esto es, resulta preferible analizar el tema de la discriminación a través de sus concreciones específicas.

(80) Véase Nota (76).

(81) Véase Nota (76).

(82) En los países socialistas, al menos teóricamente esta comparación es imposible desde que no existen en las personas naturales sino que rentas del trabajo, ya que éstas no pueden tener propiedad o interés en las empresas que son totalmente de propiedad del Estado.

K — *Franquicias tributarias.*

Este punto no lo considera en forma directa la doctrina. Sin embargo, por las razones que se dan en 3.3, resulta indispensable considerarlos al analizar el caso chileno. A mi juicio, mientras se mantenga el actual sistema de franquicias, debe darse alguna compensación impositiva a las rentas del trabajo.

L — *Situación tributaria de conjunto.*

Importa también considerar si el sistema tributario en su conjunto es en Chile progresivo, neutral o regresivo.

Si fuera regresivo indudablemente que se justificaría con más fuerza una compensación en favor de las rentas del trabajo.

El problema es muy complejo de analizar y va más allá de la disyuntiva ya superada, a mi juicio, de si predominan los impuestos directos o indirectos, porque un impuesto directo puede ser regresivo, v.gr.: gravamen de los salarios vitales, y uno indirecto no serlo, tasa alta aplicable a los consumos suntuarios.

Por otra parte los impuestos directos —llamados por la doctrina clásica a no trasladarse— se suelen difundir en los precios; incluso el impuesto a las rentas del trabajo puede trasladarse al empleador y luego a

los precios. En cambio, los impuestos indirectos —llamados por la doctrina clásica a trasladarse— pueden no ser difundidos a través de los precios si económicamente no conviene su traslación, lo que ocurrirá en un mercado competitivo en que se prefiera una ganancia como suma de pequeñas utilidades en grandes volúmenes de venta que una menor que surja de grandes diferencias en pequeños volúmenes de venta.

A juicio de la ex Oficina de Estudios Tributarios nuestro sistema impositivo sería más bien neutro (83).

No pretendo a través de este estudio revivir sus conclusiones, sino que tan sólo llamar la atención sobre un factor un tanto olvidado por los comentaristas.

En otras palabras, quienes juzguen que nuestro sistema impositivo es regresivo, si no neutral deberían, al menos en virtud sólo de esta consideración, apoyar cuálquiera discriminación que favorezca a las rentas del trabajo.

Por otro lado, quienes crean que el sistema en su conjunto no es regresivo pueden igualmente sostener la discriminación en virtud de los otros factores ya analizados, aunque no lo sea por el concepto referido en esta parte.

3.2 EVASION TRIBUTARIA.

Este argumento fue un factor de-

(83) El Sistema Tributario Chileno, Análisis — Evaluación — Alternativas. 1960, págs. 67 y siguientes, especialmente pág. 71. Obra hecha con el aporte de profesionales chilenos: abogados, economistas, ingenieros comerciales y contadores agrupados en la Oficina de Estudios Tributarios, de la cual fui Director en sus cuatro años de funcionamiento. En tal carácter tuve el agrado y el honor de alternar con Milka Casanegra, José Daie, Leonel Díaz, Ramón Gajardo, Arnaldo Gorziglia, Alban Labaste, Aníbal Lorca, Gonzalo Martner, Carlos Matus, Alfonso Muñoz, Raúl Núñez, Jorge Palominos, Carmen Piedrabuena y Jorge Salinas.

cisivo en 1962/1963 para definir, en la Reforma Tributaria Chilena, la mantención de la discriminación en favor de las rentas del trabajo. Como se dijo en un comienzo, se debatían entonces dos posiciones: mantener el impuesto cedular diferenciado, fortaleciendo los gravámenes globales (global complementario y adicional) o se implantaba el impuesto único a las rentas personales, con alguna discriminación en favor de las rentas del trabajo, v.gr.; estableciéndose un crédito contra el impuesto equivalente a un porcentaje del tributo medio aplicable a tales rentas.

Además toda la historia del impuesto a la renta en Chile reflejaba el criterio seguido por el legislador de ir buscando cada vez más la uniformidad a través de las diferentes

tasas, ya que, dada la evasión de las otras rentas, se obtendría así cierto equilibrio. En 1960 participaba por medio de la Oficina de Estudios Tributarios de esta idea: "Esta elevación del gravamen a las rentas del capital, a las rentas mixtas del capital y del trabajo y a las propias rentas del trabajo de profesionales y otros oficios gravados en sexta categoría (hoy formando parte de la segunda categoría) obedece, más que a la protección de las rentas del asalariado, a la política de compensar, vía alza de tasas, la evasión creciente de los sectores profesionales, del comercio y de la industria" (84).

Más adelante se precisaba el movimiento de las tasas de diferentes tributos entre 1947 y 1958, visualizado en el siguiente cuadro (85):

| I M P U E S T O | Tasas | | Incremento porcentual |
|-------------------------------|---------|------|-----------------------|
| | 1947 | 1958 | |
| 2a. Categoría: tasa general | 18,0 | 30,0 | 66,7 |
| dividendos | 18,0 | 18,0 | —,— |
| premios lotería | 15,0 | 15,0 | —,— |
| 3a. Categoría: tasa general | 13,2 | 25,0 | 89,4 |
| tasas anónimas | 10,45 | 20,0 | 91,4 |
| 4a. Categoría | 16,5 | 32,0 | 93,9 |
| 5a. Categoría | 3,5 | 3,5 | —,— |
| 6a. Categoría | 7,0 | 15,0 | 114,3 |
| Global: personas jurídicas | 6,0 | 10,0 | 66,7 |
| personas naturales | | | |
| tramo inferior | 6,05 | 10,0 | 65,3 |
| tramo superior | 36,0 | 62,0 | 72,2 |
| Adicional | 14,3 | 25,0 | 74,8 |
| Producción Tasa general | 6,5 (a) | 11,5 | 76,9 |
| Compraventas Tasa general (a) | 3,0 | 5,0 | 66,7 |
| Cifra de negocios " " | 8,0 | 15,0 | 87,5 |
| Internación | 18,0 | 30,0 | 66,7 |

(a) desde 1954.

(84) El Sistema Tributario Chileno. Análisis, evaluación, alternativas de reforma, pág. 10.

(85) Oficina de Estudios Tributarios, obra ya citada, pág. 26.

En el informe citado se preconizaba, por otra parte, la baja drástica de la tasa aplicable a los profesionales y oficios independientes, y el establecimiento de una deducción de gastos standard optativa de un 30% de los ingresos a título de gasto, pero haciendo obligatoria la contabilidad y estableciendo el cobro de honorarios profesionales a través de boletas timbradas por Impuestos Internos (86), ideas que prosperaron en definitiva en la nueva ley sobre impuesto a la renta que nos rige.

Hoy puedo decir que este argumento debe abandonarse, no porque se apoye en hechos irreales, sino porque he llegado a concluir que no es posible construir todo un sistema tributario sobre la base de la evasión; a tal punto que, si no mediaran los demás argumentos mencionados antes o a que aludiré después, sería partidario que el establecimiento único a las rentas del trabajo se hiciera sin discriminación alguna.

No me resisto a citar estas palabras de Richard Goode, pronunciadas en la Conferencia de Política Fiscal de 1962 (87) "...tasas diferenciales producirían una tributación más uniforme que tasas nominalmente igua-

les. Esto es cierto, sin embargo, si hay un grado de evasión aproximadamente uniforme en cada clase de renta, circunstancia muy poco probable. Lo que es más, todo ese razonamiento sirve de excusa para una evasión continua y creciente, y hace difícil que tanto el contribuyente como la administración tomen en serio las disposiciones que obligan a una declaración completa de renta." (88).

3.3. FRANQUICIAS TRIBUTARIAS

Cuando la doctrina trata de la evasión, en relación al tratamiento de las rentas del trabajo, está refiriéndose en realidad a la evasión ilegal y en caso alguno a la evasión legal de los impuestos, a la que se llega entre otros vehículos mediante la existencia de una legislación sobre franquicias a la que los contribuyentes de las más variadas actividades económicas pueden acogerse (89).

A continuación insertamos un cuadro sinóptico que incluye las principales franquicias del impuesto a la renta que favorecen a las diversas actividades económicas vigentes que han regido en Chile en el último decenio:

(86) Oficina de Estudios Tributarios, obra ya citada, pág. 336 y siguientes.

(87) Conferencia sobre Problemas de Política Fiscal, obra ya citada, pág. 249.

(88) Vale la pena citar también, del estudio de Taylor y otros sobre Panamá, ya citado, el siguiente comentario (pág. 47): "Y si se trata de la facilidad relativa con la que la renta fundada puede prestarse a la evasión del impuesto sobre la renta, ¿no sería mejor tratar de llegar al objetivo de aplicar el impuesto sobre la renta a todas las formas de ingreso en forma uniforme, más bien que admitir la imposibilidad de llegar a este objetivo?"

(89) Incluso los términos son diferentes en la literatura anglosajona: tax evasion se traduce como evasión ilegal; en cambio tax avoidance, como evasión legal.

| <i>Ley, Concepto</i> | <i>Actividad Económica</i> |
|--|---|
| 1.— Ley 8.419, Art. 45 b.— Suspensión Impuesto Global Complementario y/o exención. No está vigente. | Rentas capitalizadas por contribuyentes individuales o socios sociedades no anónimas dedicadas al comercio, industria, construcción, corredores (salvo de propiedades), martilleros, comisionistas (empresas de comisiones), pesca, minería, metalurgia. |
| 2.— Ley de Bosques, Decreto 4363 de 1931, Art. 3º y leyes posteriores. Exención impuestos de Categoría (hoy 1.a) y Global Complementario. Está vigente. | Renta de la silvicultura, en ciertos casos. |
| 3.— DFL. 266, de 1960. Exención parcial: a) Impuesto de Categoría (hoy 1a.) Global Complementario Adicional, b) Impuesto Global Complementario, suspensión y/o exención. Está vigente. | a) Rentas personas jurídicas dedicadas a la pesca, incluso industria pesquera y empresas de construcción o reparación de naves para la pesca comercial o industrial; b) Rentas aportadas por contribuyentes individuales o socios sociedades no anónimas, actividades económicas indicadas en 1. |
| 4.— DFL. 255, 1960.— Exención impuesto de categoría. No está vigente | Empresas carboníferas. |
| 5.— Leyes 16.425 y 16.464, tasas especiales. Está vigente. | Empresas mineras mixtas. |
| 6.— Ley 7.747. Exención total impuesto a la renta. Está vigente. | Empresas chilenas elaboradoras de cobre, hierro o acero. |

| | |
|--|---|
| <p>7.— Ley 4581. Tasas especiales impuesto de categoría. Está vigente aunque obsoleta.</p> | <p>Empresas explotadoras de minerales de hierro.</p> |
| <p>8.— Ley 14.836. Tasas especiales sustitutivas del impuesto de categoría. No están vigentes en tal calidad.</p> | <p>Empresas dedicadas a la producción, transporte, embarque, beneficio, exportación o comercio de minerales de hierro.</p> |
| <p>9.— Ley 7896. Exención total impuesto a la renta. Está vigente.</p> | <p>Empresas chilenas productoras de hierro en lingotes o acero laminado.</p> |
| <p>10.— Ley 12.033. Tributo sustitutivo de los impuestos de categoría, global, complementario y adicional. Está vigente.</p> | <p>Empresas salitreras adheridas a la Covensa.</p> |
| <p>11.— Leyes 10.270 y 11.127. Tributo sustitutivo de los Impuestos de categoría, global complementario y adicional. Está vigente.</p> | <p>Empresas de la pequeña minería y sus establecimientos de beneficio (en el caso de actividades individuales, no hay límite de capital).</p> |
| <p>12.— Ley 14.171. Rebaja impuesto a la renta de categoría. Está vigente.</p> | <p>Industrias manufactureras que aumenten su producción física.</p> |
| <p>13.— Ley 9.135. Exención total impuesto de categoría y global complementario. Está vigente.</p> | <p>Sociedades constructoras de habitaciones económicas.</p> |
| <p>14.— Ley 12.919. Rebaja en categoría y/o en Global Complementario de las rentas invertidas en construcción de habitaciones de no más de 150 m². No está vigente.</p> | <p>Beneficio a "los contribuyentes de cualquiera categorías de la ley de la renta".</p> |

| | |
|--|---|
| <p>15.— DFL. 2: a) Exención total impuesto de categoría, global, complementario y adicional. Está vigente. b) Impuesto global, complementario, suspensión y/o exención. No está vigente.</p> | <p>a) Empresas constructoras de viviendas económicas. b) Rentas aportadas por contribuyentes individuales o socios sociedades no anónimas, actividades económicas indicadas en 1.—</p> |
| <p>16.— Ley 12.084 y posteriores. Tributo sustitutivo de los impuestos de categoría y global complementario. Está vigente.</p> | <p>Empresas de transporte por camiones.</p> |
| <p>17.— Ley 12.041. Exención total impuesto por sumas destinadas a un fondo de adquisición de naves y otros elementos. Está vigente.</p> | <p>Empresas chilenas navieras de lanchaje y muellaje.</p> |
| <p>18.— Ley 10.645 y otras. Exención todo impuesto. Está vigente.</p> | <p>Empresas chilenas de aeronavegación.</p> |
| <p>19.— DFL. 258, 1960. Congelación de tasas. Está vigente.</p> | <p>Inversiones extranjeras calificadas.</p> |
| <p>20.— DFL. 375, 1953. Exención parcial impuesto a la renta de categoría. Está vigente.</p> | <p>Industrias establecidas fuera de la provincia de Santiago.</p> |
| <p>21.— Ley 13.039. Exención parcial impuesto de categoría. Está vigente.</p> | <p>Industrias de cualquiera naturaleza establecidas o que se instalen en el Departamento de Arica.</p> |
| <p>22.— Ley 12.937. Exención parcial impuesto de categoría. Está vigente.</p> | <p>Industrias de cualquiera naturaleza que existan o se instalen en los departamentos de Pisagua, Iquique, Taltal y Chañaral.</p> |

De la lectura de la lista anterior se desprende que los principios sobre universalidad de ingresos gravados, preconizada por Kaldor (90) y Goo-de (91), entre otros, no se aplica en Chile.

Independientemente de la opinión que merezca el sistema de franquicias vigente (92), se deduce también de la lectura de la lista precedente que, salvo la franquicia de la ley N° 12.919 indicada en el N° 14 de la lista (que fue derogada), el profesional, el empleado, el obrero calificado estuvieron y están ausentes de toda franquicia tributaria.

Aún más, aunque se crearan franquicias a las que legalmente pudieran acogerse las rentas del trabajo, ello mejoraría sólo relativamente la comparación dado que sería un porcentaje muy moderado de los ingresos de estas personas, el que podría invertirse en rubros exentos.

En todo caso subsiste el argumento que no puede eliminarse la discriminación en favor de las rentas del trabajador mientras el impuesto a la renta no se aplique uniformemente, sea que la uniformidad se logre al eliminar todas las franquicias, sea que se obtenga estableciendo franquicias abiertas a todos los sectores.

IV — CONCLUSIONES

A) Debe implantarse el impuesto único a las rentas personales.

B) La legislación tributaria debe mantener un trato favorable a las rentas del trabajo en virtud, especialmente, de los siguientes argumentos antes desarrollados; menor capacidad contributiva de tales rentas; inestabilidad de los ingresos referidos; gravamen de las rentas brutas percibidas en el caso de los empleados y obreros; imposibilidad de aplicar depreciación en el caso del trabajo; necesidad de mayor ahorro que tienen los beneficiarios de dichas rentas; existencia de un sistema de franquicias impositivas al cual no pueden acogerse los beneficiarios de estas rentas.

C) Uno de estos factores, la menor capacidad impositiva de las rentas del trabajo puede compensarse a través del restablecimiento de un impuesto patrimonial sobre nuevas bases. Como alternativa, mediante el establecimiento de un impuesto al gasto personal.

D) Los otros factores mencionados, esto es la inestabilidad de los ingresos del trabajo, la imposibilidad de aplicar depreciación, la mayor ne-

-
- (90) Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, obra ya citada, pág. 7. El impuesto a la renta debe establecerse "in respect of the very different kinds of income that make up the total income of all the taxpayers" y conferencia sobre Problemas de Política Fiscal, obra ya citada, pág. 121: "Una reforma efectiva de la tributación de la renta en los países de América Latina, debe . . . llenar cuatro requisitos fundamentales: a) El primero que en el impuesto debe tener una base amplia. Debe comprender las ganancias del capital . . . Debe extenderse a la renta derivada de la tierra y de la vivienda, incluyendo la renta potencial de quienes habitan su propia casa. Se deberán suprimir las exenciones . . ."
- (91) Conferencia sobre Problemas de Política Fiscal, obra ya citada, págs. 260 y siguientes.
- (92) La opinión del suscrito puede consultarse en el trabajo sobre "Alternativas de reforma del sistema de franquicias tributarias vigente", presentado, conjuntamente con el Sr. Arnaldo Gorziglia a las Cuartas Jornadas Chilenas de Derecho Público, de Septiembre de 1965. Editorial Jurídica de Chile, 1966, págs. 79 a 95.

cesidad de ahorro y la existencia de un sistema de franquicias tributarias al que los beneficiarios de tales rentas no pueden legalmente acogerse, aconsejan que, al implantarse el impuesto único a las rentas personales, se introduzca alguna rebaja especial en favor de las rentas personales, preferiblemente como un crédito contra el impuesto que consiste en un porcentaje del impuesto determinado sin esta rebaja. Como alternativa, a través de una deducción de un porcentaje de tales ingresos para determinar la renta líquida.

E) Independientemente del establecimiento del impuesto único a las rentas personales, se debe aceptar en la legislación la deducción de los gastos efectivos o estimados en que incurrirán empleados y obreros para obtener o conservar sus rentas.

F) Las tasas impositivas debieran ser más moderadas para permitir el ahorro, compensándose los menores rendimientos mediante una racionalización y/o supresión de franquicias tributarias.

G) El impuesto patrimonial debiera:

- i) Gravar todos los bienes;
- ii) Permitir la rebaja de todas las deudas;
- iii) Ser de declaración anual y no sobre un patrimonio líquido a una fecha inicial dada;
- iv) Si se establece una escala progresiva de tasas altas, no podría eliminarse el crédito actual del 50% del global complementario o del 50% del futuro impuesto a las rentas personales. Si ambos impuestos sumados representan el verdadero impuesto a la renta, no podría uno de sus componentes, el impuesto global complementario o el tributo que lo reemplaza, tener una escala de tasas concebida a los niveles altos del global complementario, como quiera que el impuesto patrimonial no existía a la época del establecimiento de dicho escala.
- v) Establecer, en todo caso, como crédito contra el impuesto al patrimonio la contribución territorial y el impuesto a los vehículos que son también formas de impuesto al patrimonio.