

Justicia Tributaria en Chile

Rodrigo Valenzuela Cori

Abril de 2001

No me refiero en este texto a lo justa que sea o no la legislación tributaria existente en cuanto a la manera en que distribuye las cargas impositivas y los beneficios que con ellas se financian. Me refiero más bien a un tema diferente cual es la presencia o ausencia de justicia en los fallos judiciales que aplican dicha legislación tributaria. Llego a la conclusión de que en Chile las decisiones judiciales sobre materias tributarias adolecen de tres insuficiencias principales que dañan seriamente su calidad de justas. Estas tres insuficiencias pertenecen a una misma familia: las tres atentan, desde ángulos diferentes, contra la solución que el acto de juzgar necesita dar a esa tensión que él mismo genera entre lo universal y lo particular, solución sin la cual el juzgamiento no cumple con su finalidad.¹

La finalidad del acto de juzgar

El acto de juzgar no tiene por finalidad tan sólo zanjar un conflicto, lo que podría lograrse igualmente si el juez dirimiera el asunto arrojando una moneda y contando la decisión resultante con el respaldo de la fuerza pública. Pero nadie lo llamaría justicia. El acto de juzgar tiene *también* -y tal vez por encima de todo- la finalidad de contribuir a la paz social. Esa paz social se alcanza si el tribunal logra

¹ Fuera de estas tres insuficiencias, hay otras (y algunas de gran importancia) que no trataré. Entre ellas, por ejemplo, que ninguna resolución de primera instancia otra que la sentencia definitiva sea apelable y que el tribunal, por ejemplo, pueda no recibir la causa a prueba.

que la parte perdedora de un juicio vea en la sentencia no un acto de violencia en su contra sino un acto de reconocimiento de derechos y valores que él es capaz de comprender, y si logra que la parte vencedora vea en la sentencia que la causa de su contraparte merecía ser escuchada. Esto no es sino la forma particular que toma, en lo referente a las decisiones judiciales, un principio válido para todo el Derecho, a saber, que la integración social que busca el Derecho requiere de una autoridad no solamente *coercitiva* sino también *vinculante*.

En la práctica vemos que la justicia tributaria en Chile peca con excesiva frecuencia de dejar a la parte perdedora -contribuyente o Fisco, según el caso- con la convicción de que ha sido violentada y a la parte ganadora con la convicción de que la postura de su contraparte era lisa y llanamente una aberración. Con ello se alimenta la desconfianza mutua que todos conocemos entre el Fisco y los contribuyentes, convencido el uno de que el otro abusa. En otras palabras, nuestra justicia tributaria no cumple con la contribución que se espera de ella -y de toda justicia- para que el Derecho alcance su finalidad socialmente integradora y pacificadora.

Quisiera destacar que no estoy afirmando que las decisiones judiciales a las cuales en el hecho se llega sean erróneas. Ni tampoco que sean correctas. Como veremos, ese no es el punto. Ese nunca es el punto.

Como decía en el párrafo introductorio, son tres las causas principales de esta situación, y todas ellas son expresión de un descuido grave con un mismo aspecto básico de la decisión judicial: la forma en que el acto de juzgamiento resuelve la tensión que inevitablemente genera entre lo universal y lo particular.

Lo universal y lo particular

Cuique suum decían los romanos respecto de la justicia: a cada uno lo suyo. A cada uno lo suyo, sí, pero no caprichosamente sino *conforme a la ley*, sea que se

mire ésta como divina, natural o humana. La ley da a la justicia su cara universal al contemplar igual trato para todos quienes se encuentren en igual situación. La ley fija los criterios para clasificar el caso concreto y asignarle determinadas consecuencias, debiendo encontrarse vendados los ojos de la justicia para cualquier consideración ajena a dichos criterios. Es la primacía de la *ratio* por sobre la *voluntas* ante el caso concreto. Es por esto, entre otras cosas, que la justicia difiere de la caridad. La caridad busca aliviar el sufrimiento de otro sin más, sin pesar ni medir, sin distinciones, sin razonamiento fundante. Sería absurdo hablar de una acción caritativa “bien fundada” o de una “justa caridad”. Más bien, como escribía Pablo de Tarso, “La caridad...todo lo excusa, todo lo cree, todo lo espera, todo lo soporta”². Teresa de Calcuta no es conocida por su justicia sino por su caridad paulina.

La ley, entonces, clasifica situaciones y con ello hace posible esa expresión universal de la justicia consistente en dar igual trato a quienes se encuentren en igual situación. Por ejemplo, *a cada cual lo mismo que a los demás* porque somos todos hombres, lo que en la cultura popular del medioevo se veía como la justicia de la muerte, en cuya danza -la *Danse Macabre* ilustrada por tantos artistas- iba llevándose a hombres y mujeres de toda edad y condición: niño, emperador, Papa, loco, jornalero, dama de honor, abadesa, reina, doncella, casada, encinta. O *a cada cual según sus méritos*, como en las olimpiadas o en ciertos lugares de trabajo; o *a cada cual según sus necesidades*, como en materias de seguridad social; o *a cada cual según su rango y condición*, lo que históricamente se ha expresado en diferencias de derechos para ciudadanos y extranjeros; para nobles, burgueses, clérigos y siervos; para blancos y negros; para brahmanes e intocables; para hombres y mujeres³.

² Corintios I, 13-7

³ Demás está decir que se puede discutir la justicia de una clasificación determinada o de los derechos y obligaciones que se asignan a cada clase, pero como decía en el primer párrafo de este ensayo, no es ese el tema que quiero abordar en esta oportunidad.

Pero no todo en la justicia es racionalidad universal. Einstein escribió que “En la medida en que las leyes de la matemática se refieran a la realidad, no tienen certeza; y en cuanto tienen certeza, no se refieren a la realidad”⁴. Es una manera interesante de señalar que no es fácil ni mucho menos mecánica la aplicación de reglas conceptualmente claras al mundo real. Igual cosa ocurre con la ley cuyas clasificaciones sientan las bases sobre las cuales operará la justicia. No es fácil ni mucho menos mecánica su aplicación al mundo; como es bien sabido, su aplicación al caso concreto no resulta de una mera subsunción. La razón de esto es que a menudo no es fácil en el mundo real determinar en qué categoría de alguna clasificación conceptual dada de antemano queda comprendido un caso concreto. Si un letrero dice que se prohíbe dormir en la estación de tren, ¿se encuentra en la categoría de infractor el turista que cabeceó sentado -perdiendo conciencia unas fracciones de segundo- mientras esperaba el tren de medianoche? ¿Y la infringió el vagabundo que se recostó a medianoche bajo una manta sobre una banca de la estación, pero nunca cerró los ojos? Para hacer justicia con el turista o con el vagabundo, no basta aplicar mecánicamente la norma del letrero. Es previo comprender cómo funciona el mundo: por ejemplo, qué es un turista o qué es un vagabundo, qué le pasa a un turista cansado, cuál es la diferencia entre ponerse a dormir y quedarse dormido, cómo será razonable entender lo que busca el letrero, etc. Estos aspectos del mundo del ejemplo no son particularmente difíciles y, sin embargo, pudiera no ser trivial la decisión judicial respecto del turista o respecto del vagabundo. En cambio sí son difíciles los aspectos de la realidad en torno a los cuales se juega la aplicación de la legislación tributaria, materia a la cual pronto llegaremos.

Pero, difíciles o no, el hecho es que una decisión justa sobre el caso concreto no puede obtenerse mediante la sola aplicación de lo que dice el letrero o ni siquiera de lo que dice toda la legislación vigente, sin considerar aspectos de la realidad que son ajenas al sistema normativo. Y lo importante es que el proceso de

⁴ “Geometry and Experiments”, en Readings in the Philosophy of Science, Feigl and Brodbeck.

consideración de esos aspectos de la realidad no está normado. ¿Cuáles aspectos son pertinentes? ¿Es pertinente para el caso del ejemplo anterior la condición de turista esperando un tren o da igual que se trate del vagabundo que vino a pernoctar o de un funcionario de la estación descansando unos instantes en su turno de noche? La ley nada dice ni sobre la actividad de los infractores ni sobre sus propósitos, de modo que podría constituir una arbitrariedad o un abuso apoyarse en lo uno o lo otro para resolver. ¿O no? ¿Sobre qué base decidimos que una de estas circunstancias es pertinente y la otra no? ¿Importa que haya estado sentado o es igual si se ha recostado bajo una manta? ¿Importa que el turista haya estado esperando el tren de esa medianoche o da igual que haya estado esperando el tren de la medianoche subsiguiente (tal vez por ahorrar hotel)? ¿Cuánto pesa para una decisión justa cada una de estas circunstancias?

En síntesis, la pregunta fundamental es cómo equilibrar el carácter universal de la justicia -por ejemplo, la clasificación que da distinto trato al que duerme y al que no duerme en la estación de tren- con el mérito del caso particular. La justicia descansa sobre esta tensión entre lo universal y lo particular. Sin alcance universal, no hay justicia sino capricho. Pero sin atención a lo particular, no hay más que absurda mecánica.

Dónde radica la justicia

La justicia, entonces, necesita apoyarse en una *ley*, sea ésta divina, natural, racional, positiva o de alguna otra variedad. Esa ley clasifica situaciones y les asigna consecuencias. La justicia resultante es la que atribuye a cada situación las consecuencias que corresponden a la categoría en que queda clasificada. A cada uno lo suyo.

Pero la justicia necesita igualmente considerar y sopesar las circunstancias del caso concreto que se juzga para decidir cómo ha de ser ubicado dicho caso dentro de la clasificación abstracta dada por la ley sobre la cual opera. Lo importante aquí

es que *nada ni nadie ha definido de antemano cuáles circunstancias son pertinentes en tal caso concreto que hoy tenemos delante, ni qué peso relativo dar a cada una de ellas.*

Se produce así una fuerte tensión entre lo universal y lo particular en la justicia. Por una parte, lo previsible y estable de su cara universal resultante de la ley que le sirve de soporte y, por otra parte, lo imprevisible e inestable de su aspecto particular resultante de la inevitable elección y valoración de las circunstancias de cada caso concreto.

Toda decisión justa de un tribunal resolverá de algún modo esta tensión, *pero no necesariamente de la misma manera que lo hubiera hecho otro tribunal.* Si retomamos a modo de ilustración el ejemplo de la estación de tren, bien podría un juez condenar al vagabundo que entró a la estación para cobijarse del frío nocturno y se quedó dormido sentado unos minutos, en tanto que otro juez pudiera no condenarlo, *pudiendo ser ambas decisiones justas* (aunque la primera poco caritativa). El primer juez pudo considerar que lo fundamental de la norma del letrero es su propósito de librar de vagancia nocturna a la estación y que el vagabundo “se la buscó” al entrar a pernoctar arriesgándose a dormir involuntariamente. El segundo juez pudo considerar que lo fundamental es mantener un cierto orden y limpieza en la estación de modo que lo importante es la diferencia entre recostarse intencionalmente a dormir en la estación, acto condenado por el letrero, y quedarse dormido sentado de cansancio unos minutos, figura no sancionada cualquiera sea la profesión, propósito, actividad o falta de actividad del afectado. Algunos pueden estar de acuerdo con la decisión del primer juez y otros con la del segundo, *pero no necesariamente se podría acusar a ninguno de los dos de haber fallado injustamente.* Ambos buscaron aplicar la regla que define quiénes son infractores de la norma del letrero, para lo cual tuvieron

que precisar los alcances de la clasificación legal tomando en cuenta circunstancias razonablemente pertinentes de la situación concreta.⁵

Ante la posibilidad y la realidad de que existen decisiones judiciales diferentes y, no obstante, justas, mal podemos entonces atribuir a la decisión misma el carácter de justo o injusto. No es que sea por sí solo *justo* condenar al vagabundo e *injusto* liberarlo, ni tampoco al revés. O lo que es igual, ningún mortal podría aseverarlo con certeza. ¿Dónde radica entonces el carácter justo o injusto de una decisión judicial?

Pues bien, si ningún hombre cuenta con ese intelecto de los ángeles que le permitiría ver directamente -sin prejuicios, con una escala de valores absoluta, sin siquiera necesitar de razonamiento discursivo- cuál es la única decisión justa ante un caso concreto, entonces para el hombre *la justicia no está en la decisión* misma sino en algo que sí está a su alcance, a saber, *el procedimiento* por el cual se llegó a la decisión. Son justas las decisiones generadas conforme a ciertos procedimientos. En este ensayo destacaré tres elementos procedimentales que, de faltar, tiñen de injusticia a las decisiones resultantes. Denominaré estos tres elementos *juicio reflexivo, imparcialidad y publicidad inteligible*.⁶

Reformulo el planteamiento: la justicia de una decisión judicial no depende de cuál sea la decisión. Depende más bien de *cómo se llegó a ella, de quién llegó a ella y de cómo fue comunicada* a las partes y terceros.

⁵ La razón de ser de los tribunales colegiados y sus procedimientos de decisión por votación es, precisamente, que diferentes personas pueden decidir una misma situación de manera diferente. Y, siguiendo con la línea de argumentación, no necesariamente pensaremos que un voto de minoría o el de mayoría, suponiendo ambos razonablemente fundados, ha sido *injusto*. A menudo los miraremos más bien como formas diferentes de resolver el caso, con alguna de las cuales podemos estar más de acuerdo.

⁶ En lo referente al razonamiento reflexivo, me apoyaré en un texto particularmente iluminador del tema como lo es la tercera crítica de Kant, especialmente su primera parte, a saber la Crítica del Juicio Estético.

Antes de entrar a analizar cada uno de estos tres aspectos de la justicia, daré un ejemplo sencillo que ayude a visualizar el significado de cada uno de ellos. Posteriormente tendremos oportunidad de usar estas ideas en el análisis de fallos de nuestros tribunales en materias tributarias.

Dos hermanos de poca edad acuerdan con su padre que no se molestarán entre ambos y que el infractor se quedará sin salir el fin de semana. Un hermano sale al jardín a jugar a la pelota y el otro se instala cerca a armar un rompecabezas. La pelota cae sobre el rompecabezas y lo desarma cuando se encontraba en estado bastante avanzado. El afectado recurre al padre para que haga justicia conforme al acuerdo. Creo que el lector concordará con las siguientes observaciones:

- El caso no se puede resolver mediante una aplicación mecánica del acuerdo (la ley) “el que moleste al otro no sale el fin de semana”, sino que requiere de una decisión prudencial del padre acerca de si este caso particular fue o no un caso de haber un niño molestado al otro y, si así fuera, quién molestó a quién. Para esta decisión prudencial necesita tomar en cuenta datos pertinentes tales como la distancia o ubicación posiblemente imprudente del hermano que armaba el rompecabezas, siendo que el jardín es el lugar normal de juego con la pelota; probabilidad de que se trate de accidente o de mala intención, dadas las circunstancias específicas de lo ocurrido; edades de los hermanos, por lo que pudieran afectar la capacidad de exigir prudencia en su ubicación a uno o control mínimo de la pelota al otro; historial de quién molesta normalmente a quién, como circunstancia atenuante o agravante, o incluso como base para una presunción; la explicación dada por cada niño, etc.
- Para su decisión prudencial el padre tendrá que resolver qué ponderación da a cada uno de esos antecedentes. En estas ponderaciones pesarán características *culturales* del padre tales como la rigidez o flexibilidad producto de su propia educación; su percepción de

que la situación *política* coyuntural reinante en casa requiere o no requiere de un mensaje de “cero tolerancia” con decisiones ejemplificadoras; la *tradición* familiar de cumplimiento severo de castigos, etc. En otras palabras, su decisión no podría ser *objetiva* en el sentido de no verse afectada por quién es el sujeto que decide, la cultura familiar a la que pertenece o la coyuntura que se vive (sin perjuicio que la decisión sea *imparcial*, que es una cuestión diferente sobre la cual volveremos).

- Dado que la decisión del padre no es mecánica sino prudencial y dado que una decisión prudencial requiere ponderar una multiplicidad de factores de una manera inevitablemente marcada por quién decide y la cultura a la cual pertenece, es concebible que ante las mismas circunstancias (acuerdo, pelota y rompecabezas desarmado), la decisión de un padre con cierta visión de las cosas, inmerso en una determinada cultura y momento de la vida familiar, pudiera dejar libre de sanción al hermano que lanzó la pelota en tanto que la decisión de un padre con otra mirada, inserto en otra cultura familiar, pudiera terminar en castigo del mismo, sin que de ese solo hecho se concluya que una decisión fue justa y la otra injusta. En otras palabras, la justicia de la decisión no depende de cuál sea la decisión⁷.
- Sin embargo, cualquiera sea la decisión, es evidente que *no sería justa* si ocurre alguna de las siguientes tres cosas:

1. Respecto de *cómo se llega a la decisión*.

Que el padre simplemente no indague o no tome en cuenta datos razonablemente pertinentes como los antedichos (por ejemplo, edad de los hermanos o distancia a la cual se instaló el del rompecabezas). En tal caso faltaría el juicio reflexivo.

2. Respecto de *quién decide*.

Que, aún tomándose en cuenta todos los datos pertinentes, quien decida no sea el padre sino la polola que esperaba salir con el hermano mayor ese fin de semana y se vería perjudicada si éste es castigado. En tal caso faltaría imparcialidad.

3. Respecto de *cómo se comunica la decisión*.

Que, aún decidiendo el padre y habiendo tomado en cuenta todos los datos pertinentes, se limite sólo a comunicar el castigo (o la liberación del mismo) sin dar explicación alguna a los niños de cómo llegó a su decisión. En tal caso faltaría publicidad inteligible.

- A la inversa, será posible hablar de una decisión justa si se tomaron en cuenta los datos pertinentes, si decidió el padre (o la madre, u otra persona que dé a los niños garantía de imparcialidad) y si se dio a los niños una explicación plena de sentido acerca de porqué se tomó esa y no otra decisión (lo que no implica que el niño perjudicado quede contento con la decisión ni que esté de acuerdo con ella, pero sí posibilita que la entienda).

La justicia tributaria en Chile adolece de serios problemas en los tres frentes antedichos, a saber, en cómo se llega a la decisión, en quién decide y en cómo se comunica la decisión. Analizaré algunos fallos recientes con referencia a estos tres elementos que he afirmado ser condición necesaria para que una decisión judicial sea justa.

⁷ Sin perjuicio que se pueda decir que tal decisión es *la* decisión justa *en un determinado contexto* de cultura, circunstancias y tradiciones familiares.

1. Cómo se llega a una decisión justa: el trabajo imprescindible del juicio reflexivo desde el caso particular hacia el principio general

Juzgar es juzgar un particular. No es decir algo sobre *una clase* de particulares sino que es *este* particular el que necesita ser juzgado. Es cierto que no se puede siquiera entender un particular, y mucho menos juzgarlo, sin clasificarlo bajo algún universal. Pero esta clasificación debe ser hecha, no mecánicamente desde un principio universal, sino desde el particular considerando toda la riqueza fenoménica del caso concreto que se tiene delante.

Este último punto es fundamental. El juez no inicia su trabajo con determinadas leyes en mente para en seguida cotejar si el caso particular que tiene delante cae o no bajo el alcance de esas leyes. Más bien *comienza su análisis buscando comprender el caso particular*, decidiendo qué es pertinente y qué no lo es, dentro de la infinidad de datos disponibles, para construir una descripción del caso particular que tenga sentido. Una vez construida una descripción que tenga sentido -por ejemplo “el hermano del rompecabezas se colocó imprudente y provocativamente cerca del lugar tradicional de juego de pelota” o, en otro contexto, “esta fue una maniobra artificiosa hecha con la sola intención de burlar impuestos”- *recién en ese momento* está en condiciones de buscar la regla universal o ley aplicable. Es importante destacar que lo que el juez hace es partir del caso particular para encontrar lo general que hay en él. Es esto lo que Kant llama “juicio reflexivo”.

En efecto, en su Crítica al Juicio, Kant señala que la facultad de juicio “es la capacidad de concebir lo especial como contenido dentro de lo general”. Destaca así Kant, desde un inicio, el hecho que el juicio se juega en la relación entre lo universal y lo particular.

Agrega que el juicio se llama *determinante* si está dado de antemano lo general (vale decir la regla, el principio, la ley), y el juicio entonces subsume lo particular dentro de lo general. La relación de subsunción es una relación sencilla entre lo universal y lo particular. Aquí no hay tensiones. Es la relación que se da, por ejemplo, entre universales y particulares en matemática o incluso en ciencias empíricas una vez que se han formalizado. Para determinar si el particular número 7 es miembro de la categoría universal “número primo”, no necesito debatirme en torno a qué será razonable tomar en cuenta acerca del número 7 y de circunstancias del mismo ajenas al sistema aritmético, sino que me basta examinar si es o no divisible por algún número otro que el 1 y sí mismo. Vale decir, me basta con aplicarle sin más la definición de la categoría universal “número primo”, lo que no es sino subsumir el particular en el universal.

En cambio, Kant denomina *juicio reflexivo* si sólo está inicialmente dado lo particular, y entonces el juicio se encarga de buscar lo general que hay en ese particular.

Como decía, entonces, cuando se trata de hacer justicia, ocurre que lo dado inicialmente no es lo general sino lo particular y que *a partir de ese particular* debemos trabajosamente buscar la regla, el principio o la ley general que sea razonablemente aplicable. No es que el padre parta de la regla dada “el hermano que moleste al otro se queda sin salir” y después, sin más, *constate* que lo ocurrido es un caso de “molestar al otro” -como quien constata que el número 7 no es divisible por números otros que el 1 y sí mismo- y subsuma el caso en la regla. Por el contrario, tiene que *explorar a fondo el caso particular*, por ejemplo, ponderando la distancia en que se instaló a jugar uno y otro hermano, sus edades, circunstancias del incidente y demás factores que estime pertinentes, para entonces llegar a una conclusión acerca de qué pasó y encontrar sobre esa base un sentido razonable de la hipótesis “estar un hermano molestando al otro” para resolver si es o no es aplicable.

Es importante destacar que en el juicio determinante, no hay más antecedentes del particular que tomar en cuenta *otros que aquellos que pertenecen a la definición del universal*. Es el caso, por ejemplo, de que el número 7 sea o no sea divisible por tales o cuales números. Dicho de otro modo, el sistema aritmético contiene todos los elementos necesarios para decidir cómo se relaciona tal universal con tal particular. Eso es lo que hace posible la subsunción.

Muy por el contrario, en el juicio reflexivo no puede resolverse la relación entre un universal y un particular sin tomar en cuenta diversos antecedentes de éste último *que no están contenidos en el universal*. Así por ejemplo, la ley nada decía acerca del carácter de vagabundo o de turista del potencial infractor de la norma de la estación de tren, y sin embargo son antecedentes razonablemente pertinentes para la decisión. El acuerdo del padre con sus hijos nada decía acerca de distancias o edades, y sin embargo esos son antecedentes razonablemente pertinentes para decidir. Esta selección, examen y valoración de aspectos del caso particular, *que no están contemplados en el sistema de los universales* (o sea, en la ley), y que sin embargo son fundamentales para decidir cómo se relaciona o no se relaciona el caso particular con determinado universal, es aquello a que se refiere Kant cuando dice que lo dado inicialmente es lo particular, y entonces el juicio reflexivo se encarga de *buscar lo general que hay en ese particular*. El padre examina en el caso particular del rompecabezas desarmado lo que es razonablemente pertinente -edades, distancias, quién llegó primero a instalarse, etc-, para entonces encontrar o no encontrar en el caso los caracteres generales de lo que es "molestar al otro hermano". Asimismo el juez examina en el caso particular del que se durmió en la estación de tren lo que es razonablemente pertinente -actividad, motivo para estar en la estación, si estaba sentado o recostado, etc- para entonces encontrar o no encontrar en el caso los caracteres generales de lo que es "dormir en la estación".

Ahora bien, como es el juez quien decide cuáles aspectos del caso particular examinará, cuáles tomará en cuenta y qué peso relativo dará a cada uno -puesto

que nada o poco de todo esto está en la ley-, es evidente que un juicio aceptable requiere que el juez tenga una profunda comprensión no sólo de la ley, *sino del mundo*. Es aquí donde se nos presenta el primer problema de la justicia tributaria en Chile.

Una de las tres insuficiencias que muestra la justicia tributaria en Chile, y a mi juicio *la más grave*, es la incapacidad que muestran normalmente los tribunales, tanto en primera como en segunda instancia, para explorar y comprender la situación particular que tienen delante y, entonces, encontrar cuál es razonablemente su carácter general, carácter sobre cuya base se aplicará la ley. Digo que esta insuficiencia es la más grave de las tres que trataré, porque la experiencia profesional me ha mostrado que, en la mayor parte de los casos, las injusticias en materia tributaria -que algunas veces perjudican al contribuyente pero también muchas veces al Fisco- resultan, no de la circunstancia tan criticada de que los directores regionales actúen como juez y parte, sino del hecho que tanto en primera como en segunda instancia se comprenden mal las situaciones particulares de negocios a las cuales se está aplicando la ley.

Iniciaré la discusión de este punto ilustrando esta afirmación con un ejemplo relativo a uno de los conceptos fundamentales de cualquier impuesto a la renta, como lo es el de qué gastos son deducibles⁸.

⁸ Banco O'Higgins SA con Servicio de Impuestos Internos", Corte Suprema, Casación Fondo, Rol 3298-99. Se trata de un caso de transacción extra judicial entre un banco y su deudor, en que se objeta el gasto correspondiente a la parte del crédito que el banco acepta no recuperar. En lo sustancial, este caso es idéntico a muchos otros casos de transacciones judiciales del mismo banco con otros deudores y de varios otros bancos con diversos deudores, respecto de todos los cuales tanto el juez tributario como la corte de apelaciones y la corte suprema fallaron de manera casi idéntica. El ejemplo, entonces, ilustra todo un conjunto de fallos similares e importantes. (Dicho sea de paso, es interesante notar la contradicción que resulta del hecho que, por una parte, el gobierno haga un llamado a los bancos para que renegocien con las pequeñas y medianas empresas en dificultades y, por otra parte, el juez tributario y las cortes den a los mismos bancos el mensaje de que si renegocian no podrán deducir como gasto las pérdidas correspondientes).

En mayo de 1989 un agricultor de 67 años de edad tenía obligaciones con el Banco O'Higgins por \$133.934.000 garantizadas con una hipoteca sobre una determinada hijuela tasada en noviembre de 1986 en \$13.240.000, vale decir una garantía que cubría el 10% de la deuda. Las obligaciones tenían vencimientos anuales y semestrales hasta el año 1994. El estado de situación del deudor en mayo de 1989 mostraba un patrimonio negativo de \$102.400.000, considerando tan sólo los pasivos con el Banco O'Higgins. Ya en julio de 1987, la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras le había asignado categoría de riesgo C, por lo que la provisión mantenida por el banco por esos créditos era de 60%.

A fines de 1988 el deudor ofreció pagar en efectivo \$60.000.000 en el entendido que dicho pago extinguiría deudas por \$100.000.000. El banco aceptó la oferta, considerando que el deudor era de avanzada edad (lo que conllevaba el riesgo de encontrarse el banco en el futuro próximo en la necesidad de perseguir a herederos), que la garantía cubría una parte de la deuda mucho menor que lo que se ofrecía pagar, que la provisión de 60% que tenía hecha el banco dada la categoría de riesgo del crédito era mayor que la pérdida que le significaría este prepago y que los flujos futuros del deudor eran inseguros dadas las características propias del sector agrícola.

El banco dedujo para fines tributarios la pérdida de \$40.000.000, anotándola en su contabilidad en la cuenta de gasto "Condonaciones". En 1993 el Servicio de Impuestos Internos le practicó una liquidación objetando dicha deducción en razón de que "De acuerdo a lo establecido en la ley de la renta en el artículo 31, este no contempla la deducción como gasto de la condonación de créditos, toda vez que esta responde a una mera liberalidad del acreedor y no a una necesidad del Banco, en los términos fijados en la disposición legal antes citada". El banco interpuso reclamación tributaria explicando en detalle la naturaleza y circunstancias de la operación, y el juez resolvió en primera instancia no dando lugar al reclamo sobre la base de las siguientes consideraciones:

- 9° Que, respecto de la condonación otorgada, según los documentos acompañados, consta que la misma tuvo su origen en la propia oferta del cliente quien, a la luz de los antecedentes rolantes en autos, se encontraba sirviendo su deuda normalmente, por lo que dicha condonación no puede considerarse como un gasto necesario para producir la renta por la reclamante, ya que ésta no tenía necesidad de concederla.
- 22° Que las condonaciones de créditos efectuadas por la reclamante tampoco pueden considerarse como una pérdida sufrida por el negocio o empresa, de las que autoriza deducir como gasto el artículo 31 N°3 de la ley de la renta, entendiendo como pérdida el detrimento o perjuicio o disminución que sufre el patrimonio de una sociedad o persona, ya que es un elemento indispensable de la misma que el detrimento o perjuicio sea inevitable y totalmente ajeno a la voluntad del contribuyente, lo que obviamente no ocurre en el caso de las condonaciones concedidas por el banco a su cliente deudor, las que fueron otorgadas a sabiendas, luego de un análisis detallado de la situación del deudor, y por propia voluntad del acreedor, sin que existiera además apremio alguno que obligara al banco a acceder a las solicitudes presentadas por el cliente deudor.
- 27° Que, en conclusión, las condonaciones efectuadas por el banco a su cliente deudor y contabilizada por éste como tal, corresponde a cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31 de la ley de la renta... .

El razonamiento del Juez Tributario se desprende claramente de los considerandos citados, y puede sintetizarse como sigue: (1) la ley dice que los gastos son deducibles en la medida que “sean necesarios para producir la renta”; (2) “necesario” significa inevitable, totalmente ajeno a la voluntad del contribuyente, consecuencia de apremio; (3) en el caso a juzgar no fue inevitable ni ajeno a la voluntad del banco ni consecuencia de apremios renegociar con el cliente, según se desprende del hecho que el propio cliente ofreció el arreglo y

venía sirviendo normalmente su deuda; (4) luego no se trató de un gasto necesario y, por tanto, no es deducible.

La decisión referida fue injusta. Fue injusta no porque la conclusión haya sido no dar lugar al reclamo, sino porque el trabajo del juez sobre el caso particular para encontrar lo que hay en él de universal fue extremadamente pobre. Queda la impresión de que el juez no miró el caso particular, no juzgó *este* caso que él estaba llamado a juzgar sino que, armado *de antemano* con la definición de “necesario” que da cualquier diccionario⁹ -vale decir, armado solamente de la ley, regla o principio general- simplemente constató que este era un caso en que esa necesidad no se daba y, sin más, lo subsumió bajo la regla general de que los gastos que no sean necesarios no son deducibles. Aplicó lo que Kant denomina un juicio determinante, válido en matemática y en la aplicación de teorías de ciencia empírica pero inútil para hacer justicia.

¿Qué debió haber considerado el juez en el caso particular para determinar lo universal que hay *en este caso* y sobre esa base aplicar la ley? Razonablemente¹⁰, al menos las siguientes realidades del negocio:

(i)-Que los bancos no están para regalar dinero sino para ganarlo, de modo que si optan por realizar una pérdida con un tercero no relacionado, es porque lo estiman la mejor decisión de negocios dadas las circunstancias.

(ii)-Que aún cuando un deudor haya servido regularmente su deuda hasta la fecha, pueden existir antecedentes que hagan razonable pensar que dejará de servirla en el futuro.

(iii)-Que en este caso existían tales antecedentes, como ser la edad del deudor, su situación patrimonial negativa, la incertidumbre de su actividad agrícola y la insuficiente cobertura de la garantía (todos los cuales fueron hechos valer y no controvertidos en juicio).

⁹ “que no puede dejar de ser”, “que hace absolutamente falta”, etc.

(iv)-Que, en determinadas circunstancias, puede ser mejor negocio rescatar con pérdida un crédito otorgado a baja tasa de interés y recolocar los fondos a la mayor tasa hoy vigente.

(v)-Que la mayor parte de los gastos que incurren las empresas y cuya deducibilidad ha sido tradicionalmente aceptada no son necesarios en el sentido de inevitable, totalmente ajeno a la voluntad del contribuyente o consecuencia de apremio. (Por ejemplo, así como no es inevitable ni ajeno a la voluntad que un banco celebre una transacción extrajudicial con un deudor que se lo ofrece, tampoco es inevitable ni ajeno a la voluntad que un banco celebre un contrato de trabajo de secretaria con una interesada que se lo ofrezca. Y jamás se ha puesto en duda que el sueldo de la secretaria sea un gasto deducible tributariamente).

(vi)-Que en el mundo de los negocios no existen algoritmos que garanticen el éxito económico (¡seríamos todos ricos!) sino decisiones prudentiales que conllevan riesgo, de modo que mal puede un tercero (como el juez tributario) afirmar sin más que las decisiones que el contribuyente ha estimado comercialmente necesarias no son tales.

Los primeros cuatro puntos dicen relación con los hechos del caso particular. Los últimos dos se refieren al principio general que se quiso aplicar. Podríamos continuar la lista, pero los puntos anteriores son ilustración suficiente para nuestros fines. Lo que hace injusto el fallo es que nada de esto haya sido *tomado en cuenta* por el juez, siendo que razonablemente son aspectos pertinentes al caso particular y, por tanto, constituyen la base sobre la cual el juez debió apoyarse para hacer camino hacia un principio general de aplicación de la ley, cualquiera que éste hubiera resultado ser.

¿Pero, por qué debería el juez haber considerado precisamente estos aspectos para que su decisión sea justa? ¿Que hace *razonable* lo que es razonable considerar, como preguntaba más arriba?

¹⁰ Más abajo me referiré a qué hace razonable lo razonable.

La respuesta es simple. El juicio ocurre en un mundo público, compartido. El juez resuelve *en y para* un entorno cultural en el cual es *patrimonio compartido* lo que se considera importante o no importante para comprender una situación particular, vale decir para comprender lo general que hay en una situación particular. Es posible, obviamente, que el juez innove, ya sea desechando como accesorios aspectos tradicionalmente considerados importantes o recogiendo como sustanciales aspectos normalmente considerados de poca significación. Pero no puede violentar el sentido común con una omisión o inclusión no explicada que simplemente ignore nuestra comprensión o prejuicios sedimentados acerca de qué mueve a los hombres a la acción -por ejemplo, a un banco en su relación con un deudor-.

Kant explica el tema con referencia a lo que denomina “sentido común”. Dice “Sin embargo, por el nombre *sensus communis* debe entenderse la idea de un sentido *público*, vale decir una facultad crítica que en su acto reflexivo toma en cuenta (a priori) el modo de representación de todos los demás, a fin de, por así decir, sopesar su juicio con la razón colectiva de la humanidad, y entonces evitar la ilusión que surge de circunstancias personales o subjetivas que podrían tomarse por objetivas, ilusión que ejercería una influencia perjudicial sobre su juicio”¹¹ En nuestro caso, el juez no ha tomado en cuenta la manera en que todos los demás participantes de la cultura económica y de negocios de Chile representarían la renegociación que hizo el banco, lo que efectivamente ha ejercido una influencia perjudicial sobre su juicio. Agrega Kant algo evidente, a saber que no se trata ni de buscar empatía ni tampoco una votación, sino simplemente de ser parte del mundo cultural que todos comparten. En sus palabras, “Esto se logra sopesando el juicio propio, no tanto con juicios actuales de otros sino, con los juicios posibles de otros, colocándonos en el lugar de los demás”¹².

¹¹ Crítica del Juicio, sección 40.

En otra parte Kant propone tres máximas para el entendimiento humano. Dice que estas son “(1) Pensar por cuenta propia; (2) *pensar desde el punto de vista de los demás*; y (3) pensar de manera consistente”. Y agrega, precisamente, que “la segunda de éstas es la máxima *del juicio*”¹³. No otra cosa podíamos esperar, puesto que la actividad de juzgar es esencialmente social, dado que nuestros juicios hacen referencia a un mundo común compartido. El juicio no es ni subjetivo ni objetivo, sino que –usando lenguaje actual- es *intersubjetivo*. (Kant lo denomina “plural”). El juicio intersubjetivo se apoya en lo que tenemos en común en el mundo. Este terreno compartido sobre el cual se apoya el juicio compartido lo denomina Kant “sentido común”. Es la base de un juicio válido, es decir *justo*. Dice Kant: “La afirmación no es que todos *aceptarán* el juicio, sino que todos *debieran* aceptarlo. Pongo delante mi juicio ... como ejemplo del juicio del sentido común, y le atribuyo sobre esa base validez ejemplar”¹⁴.

El ejemplo que hemos analizado es ilustrativo de un problema general que afecta a la justicia tributaria en Chile. En pocas palabras, el problema radica en la creciente dificultad que tienen los jueces tributarios y ministros de corte para comprender la naturaleza y sentido de los negocios que, más aún, se tornan día a día más complejos. Esa falta de comprensión trae consigo la incapacidad para encontrar en el negocio concreto que se tiene delante, a la luz de toda su riqueza fenoménica, un principio general razonablemente aplicable. ¿Por qué habría un banco de aceptar -se pregunta el juez- que se extinga una deuda con un pago parcial de lo adeudado, siendo que el deudor servía regularmente su crédito? Este ejemplo recién analizado parece extremo, pero es real y se ha generalizado. ¿Por qué habría de entenderse *necesario* el gasto incurrido en la fiesta de fin de año para el personal de la empresa? Hay reiterada jurisprudencia que rechaza este gasto sin que los tribunales siquiera mencionen, ni mucho menos analicen, ángulos que la comunidad de negocios consideraría fundamentales como ser las

¹² Crítica del Juicio, sección 40.

¹³ Crítica del Juicio, sección 40.

¹⁴ Crítica del Juicio, sección 22.

necesidades propias de una administración efectiva de recursos humanos. ¿Por qué habría de aceptarse el gasto resultante de la liquidación de un derivado, si no es más que un instrumento especulativo - por tanto, innecesario- que se presta para modificar la utilidad o pérdida de la empresa? ¿Efectivamente los derivados buscan modificar el resultado de la empresa, pero no mañosamente sino estabilizándolo, protegiéndolo de la volatilidad de ciertos precios!

Como decía más arriba, juzgar es juzgar un particular, y ello requiere comprensión de ese particular. No se puede juzgar sin antes entender. El juicio de un tribunal está, entre otras cosas, *al servicio de la inteligibilidad*. Hacer inteligible el caso particular es encontrar lo que en él hay de general, de universal. Esto requiere de parte del juez un trabajo tanto con los hechos como con el derecho.

Comencemos por los hechos. Es tarea fundamental del juez contribuir a la comprensión de los hechos. El juez no sólo dice el derecho sino que *nos explica el mundo* para que entendamos la justicia que hay en decir para este caso el derecho que él dice. Y esta es una tarea *inevitable* para el juez: quiéralo él o no, tenga o no conciencia de ello, el juez siempre nos explica el mundo, pobrementemente o profundamente, pero siempre. Esto es así porque los hechos sobre los cuales se pronuncia un juez no son meros datos *dados*. Los hechos, *lo que pasó*, se construye a partir de la selección hecha por el juez de *algunos* de los datos del océano casi infinito de datos disponibles, y a partir de la *hilación* que el juez hace de los datos seleccionados sobre la base de *vínculos causales y motivaciones* que nos resuenan. Dicho de otro modo, los hechos no existen aislados, sino sólo como componentes de una narración *que es tarea del juez construir*. Lo que pasó no es algo dado sino algo *contado* por el juez, y su cuento no puede omitir *lo que cuenta* para el entorno cultural que recibe el fallo. En el caso analizado, por ejemplo, la circunstancia de que haya sido el deudor quien inicialmente ofreció renegociar con el banco o que hasta esa fecha el deudor haya servido normalmente su crédito (Considerando 9º), no es *lo que cuenta* en nuestra

comunidad de negocios para comprender que el banco haya realizado la pérdida que se le objeta.

Y en cuanto al derecho sucede que, tal como ocurre con los hechos, éste no está *dado*. No está dado porque, si bien existen de antemano *los textos legales*, no está dado el sentido con el cual podrían ser razonablemente aplicados al caso concreto que se tiene delante. El juez debe cada vez reinventar la ley en un acto de interpretación *a la luz del caso particular*. Enfatizo que la ley se interpreta *a la luz del caso particular* porque es en éste donde el juez encontrará los rasgos generales que sugieren el sentido en el cual podría ser razonablemente aplicable o no aplicable la ley. En el ejemplo que hemos analizado, el juez no buscó a partir del caso particular el principio general que podría ser recogido como sentido del texto legal "son deducibles los gastos necesarios para producir la renta". Por el contrario, definió el sentido del texto legal sin tomar en cuenta la situación de negocios que tenía delante, sino tomando prestados de diccionarios conceptos generales, produciendo entonces una regla general lista de antemano para ser impuesta a sangre y fuego sobre el caso particular. Es así como resolvió que el sentido de la expresión "necesario" contenida en la ley es el de *necesidad física*. De ahí sus objeciones acerca de que la pérdida resultante de la renegociación no era "inevitable", ni "totalmente ajena a la voluntad del contribuyente" ni "sujeta a apremio alguno" (Considerando 22°). Ya comenté lo forzado que resulta este entendimiento de la ley en un contexto de empresas y negocios, puesto que lleva a concluir que *ningún* gasto resultante de un contrato es deducible ya que *nunca* es inevitable firmar un contrato, *nunca* se contrata sin concurrencia de la voluntad de las partes contratantes y *nunca* se contrata validamente bajo apremio. En cambio, si para articular el principio general pertinente buscáramos el significado de "necesario" *a la luz del caso particular del banco*, sería razonable pensar que la *necesidad* de una renegociación no puede ser física sino solamente comercial, vale decir aquello sin lo cual razonablemente no se lograrían ciertos resultados económicos deseados.

En síntesis, el fallo antes referido *fue un fallo injusto*. No fue injusto por haber concluido que el gasto no era deducible, sino porque el juez no hizo el trabajo necesario, a partir de lo único inicialmente dado que son las circunstancias pertinentes del caso particular, para encontrar lo universal contenido en el caso particular y que serviría de base para el juicio. Y no hizo el trabajo necesario porque no asumió o no supo cómo asumir que está juzgando en un mundo público, compartido, en que no puede dejar de tomar en cuenta lo que la cultura de su entorno considera pertinente para el caso concreto.

Existe actualmente cierta conciencia acerca de este problema en relación con la justicia tributaria, pero pareciera que esa conciencia que existe está errada respecto de la naturaleza del problema. Se piensa, equivocadamente, que lo que falta a los tribunales es conocimiento técnico tributario y contable. Por lo mismo, se atribuye la insuficiencia sólo a los tribunales de segunda instancia por falta de especialización en estas materias y no a los de primera instancia que ya cuentan con esos conocimientos.

Es así como en el mensaje con que se inició el proyecto de ley para combatir la evasión tributaria, el Presidente señala lo siguiente:

“...un adecuado sistema de justicia tributaria requiere de instancias de revisión que garanticen plenamente los derechos del contribuyente. En la actualidad, las Cortes de Apelaciones cuentan con algunas limitaciones importantes para ejercer ese rol, por verse obligadas a resolver sobre materias de alta complejidad, sin contar con una especialización y un respaldo técnico adecuado.

Mi Gobierno se propone enfrentar esta situación, estableciendo una instancia independiente del Servicio de Impuestos Internos que pueda resolver de manera expedita y con el adecuado respaldo técnico, las apelaciones de las resoluciones administrativas y de los fallos de primera instancia de los jueces tributarios. Para este efecto, es fundamental que dicha instancia cuente con un adecuado nivel de

especialización y que las apelaciones sean resueltas a través de un procedimiento expedito.

Para hacer efectivo este objetivo y asegurar de un mejor modo los derechos de los contribuyentes, mi Gobierno propiciará, en un plazo no superior a seis meses, una iniciativa legal que perfeccione la justicia tributaria” (énfasis agregado).

Cómo se aprecia, el gobierno atribuye sólo a las Cortes de Apelaciones una falta de especialización y respaldo técnico, no así a los tribunales de primera instancia, lo que pareciera indicar que la falta de especialización y respaldo técnico que tiene en mente es la relativa a contabilidad y legislación tributaria.

Sin embargo, si recordamos los casos que he presentado más arriba como ejemplos de una situación generalizada, la injusticia de las decisiones resultantes nada tiene que ver con un desconocimiento de tales o cuales disposiciones legales tributarias ni de tales o cuales principios contables. Tiene que ver, en cambio, con otra cosa mucho más compleja como lo es el desconocimiento de las consideraciones que son pertinentes en las decisiones y acciones de negocios: qué datos del océano casi infinito de datos disponibles, qué vínculos causales y qué motivaciones empresariales son los que permiten comprender la situación concreta para que el juez *cuente* y *se cuente* la situación sobre la cual ha de resolver, sin omitir *lo que cuenta* para el entorno cultural en el cual se desenvuelve. Y esta deficiencia, más compleja que el mero desconocimiento técnico de normas tributarias o principios contables, afecta no sólo a las Cortes de Apelaciones sino también a los tribunales de primera instancia. De hecho, todos los ejemplos tributarios antes mencionados han errado a nivel de primera instancia y las Cortes no han hecho sino confirmar.

2. Cómo se llega a una decisión justa: la imparcialidad

Si de mera subsunción se tratara la justicia, esto es de aplicación de principios o reglas generales a casos particulares que de antemano caen o no caen bajo su hipótesis, la imparcialidad sería innecesaria. Si discrepo con alguien acerca de cuál es la raíz cuadrada de 49, yo no tendría inconveniente en que el tema sea dilucidado mediante una demostración hecha por mi peor enemigo. Porque, en definitiva, no sería mi enemigo sino la demostración la que hablaría.

Pero, como hemos visto, la justicia no concilia lo universal y lo particular en un mero acto mecánico de subsunción, sino que lo hace mediante un trabajo prudencial sobre el caso particular buscando en él lo que hay de universal. Como este trabajo prudencial requiere que el juez *decida* qué es pertinente y qué no es pertinente en el caso particular, ya no sólo habla la regla general sino también el juez. La imparcialidad, entonces, pasa a ser fundamental.

Para no equivocarnos lo que podemos y lo que no podemos exigir a la justicia, es importante destacar que el requisito del cual estamos hablando es la imparcialidad, no la objetividad. La objetividad requiere que hable el objeto. Sólo el objeto. El sujeto es mero vocero: no interfiere, no distorsiona. La objetividad del juez requiere que hable la regla general y el caso particular, no haciendo el juez otra cosa que dar cuenta o informar que dicho caso queda comprendido bajo dicha regla. Tal era el ideal de juez que se concibió al término de la revolución francesa, el juez que no es más que una voz que dice la ley¹⁵. Pero ya hemos dejado atrás

¹⁵ Una interesante muestra de la fuerza con que este ideal de objetividad ha movido siempre nuestra imaginación, es el hecho que Mahoma, el mensajero al cual el Arcángel Gabriel dictó el Corán, haya sido analfabeto. No podía ser de otro modo: era necesario un mensajero incapaz de interferir con el mensaje. Es igualmente interesante el sentido que puede cobrar desde esta misma perspectiva la virginidad de la Virgen, en esa otra religión hermana del Islam que es el Cristianismo: donde el mensaje divino fue un libro, el mensajero no interfiriente fue analfabeto; donde el mensaje divino fue un hijo, la mensajera no interfiriente fue virgen.

esos entusiasmos revolucionarios y sabemos que las manchas de tinta sobre la hoja de un código nada dicen por sí solas sin la ayuda del lector que las lea y las entienda; y la infinidad de circunstancias que constituyen una situación particular son igualmente ininteligibles como acción o hecho humano, sin la ayuda de un observador que seleccione un puñado de ellas que estime útiles para entender el acontecimiento; y sabemos también que no hay lector u observador cuyo entendimiento de textos y situaciones sea carente de prejuicios, aislado de la influencia de la cultura a la cual pertenece, sin puntos de vista porque, cual divinidad, los abarca todos. No existe el juez objetivo.

Pero sí puede y debe existir el juez imparcial. Vale decir, aquel que no es *parcial*, que no favorece de antemano a una de las *partes* en razón de quién la parte es. Podría, por ejemplo, ser parcial el juez que es padre de quién durmió en la estación de tren de nuestra ilustración o también el juez que muestra de antemano el ánimo de fallar por conmiseración a favor del accidentado pobre en desmedro de la compañía de seguros.

En materia tributaria en Chile hay un problema serio de falta de imparcialidad que se puede sintetizar como sigue:

1. En el juicio de reclamo las partes son el contribuyente y el Servicio de Impuestos Internos. En primera instancia el tribunal *es un funcionario de una de las partes*. En efecto, el número 6 de la letra B del artículo 6 del Código Tributario establece que corresponderá a los Directores Regionales, "resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes, de conformidad al Libro Tercero", facultad que puede ser delegada según lo dispone el número 7 de dicha disposición. Sobre la base de esta disposición, los directores regionales han delegado sus facultades jurisdiccionales en los jefes de los departamentos jurídicos que entonces

han actuado en calidad de juez tributario¹⁶. En igual sentido, el artículo 115 del Código señala que “El Director Regional conocerá en primera o en única instancia, según proceda, de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias”, siendo competente para conocer de las reclamaciones “el Director Regional de la unidad del Servicio que emitió la liquidación o el giro o que dictó la resolución en contra de la cual se reclame”. Agrega el artículo 116 que “El Director Regional podrá autorizar a funcionarios del Servicio para conocer y fallar reclamaciones y denuncias obrando "por orden del Director Regional".

Es evidente que el Director Regional, no obstante su calidad de tribunal, pudiera de antemano tener mayor lealtad y preferencia por la parte por cuyos intereses normalmente vela en su calidad de funcionario. Pero de esta promiscuidad no sólo resultan confusiones de *lealtades* -la del juez y la del funcionario- sino también conflictos de *intereses*. En efecto, la ley número 19.041 establece en su artículo 12 un incentivo monetario para todos los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos cuando la recaudación neta en moneda nacional exceda de una recaudación base fijada para el mismo año. Este incentivo beneficia, entre otros, al director regional y al juez tributario. El juez, entonces, podría también tener de antemano preferencia por el Fisco ya que el resultado a favor de éste mejora su remuneración.

¹⁶ El referido número 7 incluye entre las facultades del Director Regional “Autorizar a otros funcionarios para resolver determinadas materias, aun las de su exclusiva competencia, o para hacer uso de las facultades que le confiere el Estatuto Orgánico del Servicio, actuando ‘por orden del Director Regional’, y encargarles, de acuerdo con las leyes y reglamentos, el cumplimiento de otras funciones u obligaciones”. Esta posibilidad de delegación ha sido objeto reciente de discusión en razón de un fallo dictado a mediados del año pasado por la Primera Sala de la Corte de Apelaciones de Santiago que, conociendo de una reclamación tributaria, cuestionó esta delegación de funciones, acogiendo la reclamación contra una resolución dictada por un funcionario del servicio bajo la fórmula “por orden del Director Regional”. Se han sucedido varios fallos que han estimado ilegal dicha delegación.

2. Como si lo anterior no constituyera atentado suficiente contra la imparcialidad que debe caracterizar a un tribunal, resulta que, además, la ley *obliga al juez a fallar conforme a las instrucciones de una de las partes*. En efecto, el inciso final del artículo 6 del mismo Código señala que "Los Directores Regionales en el ejercicio de sus funciones deberán ajustarse a las normas e instrucciones impartidas por del Director". Pues bien, entre las funciones de los directores regionales, esas que deben ajustarse a las normas e instrucciones impartidas por el Director del Servicio, se encuentra la de "resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes, de conformidad al Libro Tercero". El artículo 19, letra (b) de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos es aún más explícito al obligar al Director Regional a resolver las reclamaciones tributarias conforme a instrucciones de la Dirección Nacional del Servicio. El texto reza como sigue: "Le corresponde a los Directores Regionales dentro de sus respectivas jurisdicciones: ... b) Resolver las reclamaciones tributarias que presenten los contribuyentes y las denuncias por infracción a las leyes tributarias, en conformidad al Libro III del Código Tributario y a las instrucciones del Director;"(énfasis agregado).

Como sería de esperar, las disposiciones anteriores están reñidas con la Constitución Política del Estado. En efecto, el artículo 19, N°3, de la Constitución Política dispone que "Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos". De esta norma se desprende que, para ajustarse a la Constitución, no basta que el procedimiento correspondiente esté debidamente precisado por la ley puesto que aquello así precisado pudiera no ser racional y justo. El Tribunal Constitucional ha interpretado lo que ha de entenderse por "racional y justo" en los siguientes términos¹⁷:

¹⁷ Tribunal Constitucional, 21 de diciembre de 1987, Rol N°46, Considerando B, 1, (10).

“... este Tribunal está de acuerdo en ‘que todo juzgamiento debe emanar de un órgano objetivamente independiente y subjetivamente imparcial, elementos esenciales del debido proceso que consagra toda la doctrina procesal contemporánea’. Es más, a juicio de este Tribunal, la independencia e imparcialidad del juez no sólo son componentes de todo proceso justo y racional, sino, además, son elementos consustanciales al concepto mismo de tal”.

Adicionalmente, el hecho que el Director Regional en su calidad de tribunal deba fallar conforme a las instrucciones del Director genera otro potencial conflicto con la Carta Fundamental por cuanto los artículos 6 y 7 de ésta señalan respectivamente que “Los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella” y que “Ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes. Todo acto en contravención a este artículo es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señale”. Esto implica que cualquier resolución, circular o instrucción general emitida por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos que sea inconstitucional sería nula conforme al artículo 7 de la Carta Fundamental pero, sin embargo, tendría que ser aplicada por el Director Regional en su calidad de tribunal. Sería el caso, por ejemplo, de cualquier resolución, circular o instrucción general que, por ejemplo, vulnera la garantía constitucional de igual repartición de los tributos, o de no discriminación arbitraria, o del derecho a desarrollar cualquier actividad económica (que podría vulnerarse indirectamente mediante la exigencia ilegal de una tributación desmedida) o del derecho de propiedad.

También hay una contraposición entre las normas de procedimiento tributario antes referidas y la Convención Americana sobre Derechos Humanos¹⁸ que en su artículo 8º señala que “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, *independiente e imparcial*, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter” (énfasis agregado). Pero, si bien es claro que, al suscribir la Convención, Chile se ha obligado, entre otras cosas, a contar con la existencia de un órgano jurisdiccional en materia tributaria que sea independiente e imparcial, es igualmente evidente que no constituye solución real para los contribuyentes tener que recurrir a la Corte Interamericana de Derechos Humanos cada vez que se les objete un crédito fiscal IVA.

No obstante todo lo anterior, el Gobierno considera que “las instituciones funcionan” y que, por tanto, nada hay que corregir a este respecto. Es así como en el mensaje con que se inició el proyecto de ley para combatir la evasión tributaria, el Presidente señala lo siguiente:

“El sistema reseñado ha resultado, en general, eficiente. Así, en los reclamos de liquidaciones, en el curso del año 1999, los tribunales tributarios, en un 58% de los casos, han aceptado parcial o totalmente la posición del contribuyente. En cuanto a los reclamos de denuncias, le han dado lugar al 24% de ellos.

De los reclamos de liquidaciones y denuncias en que el tribunal tributario no ha dado lugar al reclamo del contribuyente, aproximadamente el 10% han

¹⁸ La Convención fue suscrita por Chile con fecha 22 de Noviembre de 1969, aprobada y puesta en vigencia mediante Decreto Supremo Nº 873 del Ministerio de Relaciones Exteriores, de 1990, y publicada en el Diario Oficial, el 5 de Enero de 1991.

sido apelados ante las Cortes de Apelaciones. De estos casos, la Corte ha fallado parcial o totalmente a favor del contribuyente en un 53% de los casos de denuncios y 26% de los casos de liquidaciones.

El sistema ha originado diversas ventajas en la primera instancia. Desde luego, nos encontramos en presencia de un tribunal de derecho, que debe ceñirse estrictamente a la ley en sus procedimientos y resoluciones y que es servido por un juez letrado, respaldado por conocimientos especiales y relevantes de aspectos jurídico-tributarios y contables. Se entrega, además, una justicia de acceso gratuito, pues para reclamar no se requiere patrocinio de abogado, pudiendo comparecer y actuar el contribuyente personalmente”.

Demás está decir que las estadísticas de fallos total o parcialmente a favor del contribuyente no son atingentes al tema. Aún cuando ninguna resolución de ese 42% de fallos que fueron contrarios al contribuyente durante el año 1999 hubieren sido consecuencia de la parcialidad del juez, eso nadie lo sabe. Y, precisamente, es importante que la imparcialidad se *sepa y aparezca* considerando que la justicia no resulta de una mecánica subsunción sino que requiere de *un trabajo prudencial* sobre el caso particular el que a su vez necesita *decisiones del juez* acerca de qué hechos son pertinentes y qué textos son aplicables. Dado ese carácter prudencial y decisonal del trabajo del juez, uno de los más sólidos “fundamentos” de sus resoluciones es su propio *ethos*. Este se debilita si trasluce parcialidad y, peor aún, desaparece si la misma institucionalidad de la justicia incorpora abiertamente la parcialidad del juez como parte del sistema.

El párrafo final del Mensaje citado contiene lisa y llanamente falsedades. No es efectivo que se trate de un tribunal “que debe ceñirse estrictamente a la ley en sus ... resoluciones” puesto que, conforme al Código Tributario y a la Ley Orgánica del

Servicio, debe ceñirse en sus resoluciones “a las instrucciones del Director”, vale decir a las instrucciones de una de las partes del litigio.¹⁹

Sea como fuere, el gobierno estima innecesario resolver el problema de parcialidad institucionalizada que aqueja a la primera instancia de nuestro régimen procesal tributario. Es así como en el mensaje referido anuncia que en un plazo no superior a seis meses el gobierno propiciará una iniciativa legal que perfeccione la justicia tributaria estableciendo una segunda instancia que pueda resolver con el adecuado respaldo técnico, las apelaciones de los fallos de primera instancia de los jueces tributarios. En marzo del año en curso comenzó a sesionar una comisión cuyo objetivo es cumplir con este encargo.

3. Cómo se llega a una decisión justa: publicidad inteligible

Si en la calidad de matemático afirmo que el número 7 es un número primo, en nada se ve afectada la verdad de mi aseveración por el hecho que yo no me dé la molestia de explicar a terceros cómo llegué a esa conclusión. Al que piense que 7 no es primo, allá él. La afirmación es igualmente verdadera. En cambio, si en la calidad de tribunal resuelvo que un banco no tiene derecho a deducir tributariamente como gasto la pérdida resultante de una determinada renegociación con un deudor en dificultades, la falta de adecuada publicidad de una argumentación sustentadora sí afecta la justicia de la resolución. Digo bien: afecta su *justicia*. No es que el tribunal haya llegado a una decisión justa y,

¹⁹ Aunque no sea parte de los temas que he escogido tratar, quiero de paso señalar cuan discutible es lo dicho en las últimas tres líneas del texto del mensaje citado respecto de las bondades de que el contribuyente pueda reclamar sin patrocinio de abogado. La experiencia muestra que éste suele ser un mal más que un bien. En efecto -y así lo ha confirmado la jurisprudencia de las cortes- una vez fijada en el reclamo una línea de argumentación, no es posible cambiarla en segunda instancia. Luego, la falta de asesoría profesional en primera instancia a menudo se traduce en dejar al contribuyente atado a un mal argumento del cual ya no se podrá desligar.

después, tuvo un pequeño desatino comunicaciones, un percance de relaciones públicas. Es que simplemente *no hubo decisión justa*. Me explico.

Recordemos que el acto de juzgar tiene entre sus finalidades contribuir a la paz social, la cual requiere lograr que la parte perdedora de un juicio vea en la sentencia no un acto de violencia en su contra sino un acto de reconocimiento de derechos y valores que él es capaz de comprender, y que la parte vencedora vea en la sentencia que la causa de su contraparte merecía ser escuchada.

Ahora bien, a diferencia del juicio determinante que puede hacer un matemático, en el caso de una decisión de autoridad el carácter pacificador de la misma requiere comunicación a los afectados de la argumentación que la sustenta. En caso de juicios determinantes (como aquel que afirma que el 7 es un número primo) no se requiere legitimación comunicativa, porque la determinación del carácter primo del número 7 no necesita que se tomen *decisiones* cuya legitimidad o razonabilidad pueda ser puesta en duda. La única decisión que requirió legitimación fue la decisión inicial, previa, de aceptar las consecuencias del sistema de reglas de la aritmética, y de ahí en adelante no hay más que juicios subsuntivos, vale decir juicios mecánicos que no necesitan de decisiones adicionales. Si el razonamiento judicial fuere subsuntivo -como muchos alumnos de nuestras escuelas de derecho terminan frecuente y erradamente creyendo-, la situación sería la misma que en la aritmética. Pero, como sabemos, las decisiones judiciales resuelven la relación entre lo universal de la ley y lo particular del caso no mediante subsunción sino mediante juicios reflexivos. Porque juzgar es juzgar un particular, de modo que no se puede juzgar sin antes entender el particular. Entender el particular es encontrar lo que en él hay de general, de universal. Esto requiere de parte del juez un trabajo tanto con los hechos como con el derecho, trabajo en el cual *decidirá* cuáles circunstancias son pertinentes en este caso particular, qué peso relativo dar a cada una de ellas y cuál es el carácter universal que atribuirá a este caso particular para entonces poder aplicarle *lo que el juez haya entendido* ser la hipótesis general que contempla la ley. Por ejemplo, ¿Tiene

esta situación particular el carácter general de haber una persona engañado a otra, o es meramente una desafortunada coincidencia de circunstancias aparentemente acusadoras? Para que el tribunal llegue a *una decisión* acerca de esto, es previo que *decida* ¿Qué datos son *a juicio del tribunal* pertinentes, cuáles son en cambio *a juicio del tribunal* irrelevantes y qué peso relativo *ha de dar el tribunal* a los datos que estima pertinentes? Y este carácter general de engaño que *el tribunal ha decidido* que caracteriza a esta situación, ¿Es de aquellos que, a la luz de *la lectura que el tribunal hace* de la ley, se tipifica como estafa? Todo este trabajo resolverá de algún modo la relación entre lo universal y lo particular, pero no necesariamente de la misma manera que lo hubiera hecho otro tribunal. No necesariamente de la misma manera porque, como quise destacar con cursivas en este párrafo, en un juicio reflexivo el trabajo de comprensión o universalización del caso particular está plagado de *decisiones* más que de descubrimientos o constataciones, a diferencia de lo que ocurre con el juicio determinante del matemático que, tras efectuar tres o cuatro divisiones, no le queda otra que *constatar* que 7 es un número primo. Es esta secuela inevitable de *decisiones* la que exige legitimación comunicativa en el caso de las decisiones judiciales.

Vale la pena destacar otro ángulo del mismo fenómeno. Por resultar las sentencias judiciales de un proceso de *decisiones*, las cuales pueden diferir de un tribunal a otro, sucede entonces que, en cuanto realidad social, las decisiones judiciales *son constitutivas* y no declarativas de derecho. Por ejemplo, antes de la decisión judicial respecto de la no deducibilidad del gasto resultante de la transacción del banco con su deudor, *no existía* la obligación del banco de pagarle tal cantidad de impuestos al Fisco. O, si queremos jugar a la metafísica, podríamos decir que la obligación ya “existía”, pero que sólo Dios sabía de su existencia y ningún hombre la conocía, ... lo que para todo efecto relativo a decisiones humanas es lo mismo que la inexistencia anterior de la obligación. Este hecho de ser las decisiones judiciales constitutivas de derecho, no quita que la ley atribuya a la decisión judicial *efectos* declarativos, que no es sino una de varias

opciones posibles respecto de qué derechos y obligaciones quiere el legislador que se *constituyan* como consecuencia de la decisión judicial. Pues bien, este hecho de tener las decisiones judiciales el carácter de constitutivas de derecho, significa que, a diferencia del matemático, el juez no está simplemente *informando* acerca de lo que la ley dice, sino que está *actuando* sobre la sociedad al otorgarle a las partes derechos u obligaciones que antes no existían. Luego, aquello que debe ser justo es una *acción* de la autoridad. Si sólo se hubiera tratado de que el juez informe lo que dice la ley, no habría hecho falta publicitar explicaciones: que el que tenga interés se informe directamente y llegará inevitablemente a la misma conclusión. Pero, tratándose de una *acción* de la autoridad, sólo será vinculante si su razonabilidad es comprendida.

Por los motivos antedichos, no basta el cumplimiento formal de ciertos trámites y el respaldo de la fuerza pública para que el resultado sea justicia²⁰. En particular, y entre otras cosas, el tribunal debe dar cuenta de la manera en que hace uso de su poder (por ejemplo, cumpliendo con las exigencias de fundamentación de las sentencias que formula el artículo 170 del Código de Procedimiento Civil) y debe hacerlo de manera que sea aceptable para su auditorio, a saber, las partes en litigio, los tribunales de mayor jerarquía, la opinión pública. Para esto no basta una mera enumeración de las disposiciones legales empleadas y de las circunstancias de hecho pertinentes probadas o no controvertidas. Y no basta por la sencilla razón que, tratándose del resultado de un juicio reflexivo, el fallo no se deduce de manera inevitable de dichas disposiciones y circunstancias.

Durante el año 1991, un subcontratista de especialidades en estructuras metálicas prestó servicios a la constructora SELSA Limitada, emitiéndole facturas por

²⁰ Esta idea es recogida por el artículo 19, N°3 de nuestra Constitución Política el cual dispone que “Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de *un procedimiento* y una investigación *racionales y justos*”. Este exigencia constitucional de un procedimiento *racional y justo* indica claramente que el constituyente pide más que mero apego procedimental a la ley.

dichos servicios²¹. El Servicio de Impuestos Internos objetó a la constructora la deducción de gasto de estos servicios porque las facturas emitidas por el subcontratista no habían sido autorizadas por dicho Servicio. El timbraje que tenían resultó ser falso. La constructora defendió su derecho a deducir el gasto, alegando que los servicios fueron reales (lo que probó con su contabilidad, con las facturas falsas del subcontratista y con la declaración testimonial de trabajadores, capataces, supervisores y administrativos que tuvieron relación con los trabajos de ese subcontratista; y recordando que la ley de la renta exige simplemente que los gastos deducibles se acrediten fehacientemente.

El fallo del Director Regional fue adverso a la constructora. Y fue un fallo, *injusto*. No pareciera que en este caso, bastante sencillo, haya habido un problema de decisiones de negocios difíciles de comprender y cuya complejidad haya dificultado al tribunal un trabajo adecuado sobre el caso particular para encontrar en él todo aquello que el buen sentido reclama sea tomado en cuenta al categorizarlo bajo un concepto general. El fallo fue *injusto* en este caso porque el tribunal tomó ciertas decisiones -como todo tribunal no puede dejar de hacerlo- pero sin mostrar la menor preocupación por hacerlas inteligibles para las partes involucradas.

Es evidente en este caso que aquí necesitan tratamiento explícito consideraciones tales como, por ejemplo, (i) el hecho que la ley de la renta efectivamente exige acreditación fehaciente como único requisito formal para la deducción de un gasto que sea necesario y (ii) el hecho que un contribuyente como constructora SELSA no tiene ni los medios ni la obligación de investigar el cumplimiento que sus proveedores hacen o no hacen de la ley, más allá de lo que resulte razonablemente manifiesto en la documentación que éstos entreguen. Ambos puntos fueron alegados por la constructora. El tribunal pudo haber explicado en su fallo, por ejemplo, que, así como los particulares toman en el curso normal de sus

²¹ Servicio de Impuestos Internos con Constructora SELSA Limitada, sentencia del Director Regional de

negocios las providencias necesarias para comprobar la identidad, la representatividad y los antecedentes patrimoniales de sus contrapartes, así también debieran en ese mismo curso normal de su quehacer exigirle los pocos antecedentes adicionales necesarios para comprobar de que no están siendo partícipes involuntarios de ciertos fraudes tributarios fáciles de detectar y que perjudican significativamente a toda la comunidad. Entonces, tal como habría un descuido inexcusable en no exigir a la contraparte ciertos datos básicos de negocios, habría igualmente un descuido culpable en no exigirles ciertos datos tributarios, básicos y sencillos, relacionados directamente con la operación en la cual serán parte. Siguiendo esa línea de pensamiento, la exigencia legal de acreditación fehaciente del gasto incluiría naturalmente la acreditación de esos datos tributarios básicos pertinentes a la operación. Pareciera razonable pensar que el pensamiento del tribunal tomó algún curso en este mismo sentido, pero nada de eso se explicó. Demás está decir que, aún así explicado el fallo, pudiéramos no estar de acuerdo con él, pero son explicaciones que ayudan a aceptar que la decisión no fue un acto arbitrario de la autoridad sino el resultado de una visión razonable del derecho que tal vez no compartimos. Los considerandos pertinentes del fallo fueron los que a continuación reproduzco y a los cuales agrego un breve comentario en cursivas:

5° Que el artículo 23, N°5, del DL 825 niega el derecho del crédito fiscal, entre otros, por aquellas facturas que no cumplen con los requisitos legales y reglamentarios.

Comentario: No se comprende ni se explica por qué una disposición legal de la ley del IVA relativa al aprovechamiento del crédito fiscal es pertinente para la aplicación de un artículo de la ley de la renta acerca de deducción de gastos.

7° Que el reglamento del DL825, en su artículo 69, señala que las facturas deben ser numeradas y timbradas conforme al procedimiento que el Servicio indique,

esto es, las facturas deben contar con el sello oficial del Servicio de Impuestos Internos.

Comentario: Sigue sin explicación esta irrupción de consideraciones acerca del IVA para tratar un tema de renta.

8° Que en la especie, cabe señalar que las facturas objetadas, cuya numeración se encuentra entre el N°657 al 739, no se encuentran autorizadas por el Servicio de Impuestos Internos, ... hecho que no ha sido desvirtuado por los reclamantes con la presentación del formulario 3230 que se exige para el timbraje de estos documentos por parte del Servicio de Impuestos Internos.

Comentario: Aquí se plantea de manera implícita, sin explicación alguna, que el contribuyente no tendría derecho a deducir un gasto si en el hecho quién se lo cobró no ha hecho autorizar sus propias facturas ante el Servicio de Impuestos Internos.

9° Que, en lo concerniente a los medios y formas de pago, los reclamantes no han aportado elementos probatorios fehacientes que acrediten estas circunstancias como: a) cheque nominativo a nombre del emisor de la factura, girada contra la cuenta corriente bancaria de la empresa y b) haber anotado por el librador al extender el cheque, en el reverso del mismo, al N° de RUT del emisor de la factura y el número de ésta; requisitos copulativos exigidos por el artículo 23 N°5, inciso segundo, del DL825, cuyo incumplimiento acarrea la pérdida al derecho a crédito fiscal.

Comentario: Nuevamente, sin mediar explicación, se hace cuestión del incumplimiento de ciertas formalidades especialísimas que la ley del IVA exige para el aprovechamiento del crédito fiscal, siendo que no está en discusión el aprovechamiento de crédito fiscal sino la deducción de un gasto.

11° Que, además, cabe precisar que de acuerdo al artículo 30 de la ley de la renta en concordancia con el artículo 21, inciso primero, del Código Tributario, el costo debe ser acreditado con las respectivas facturas, las cuales obviamente deben cumplir con los requisitos legales y reglamentarios vigentes, situación que no se da en la especie.

Comentario: El artículo 30 de la ley de la renta se refiere al costo de adquisición de mercaderías y no al gasto por la contratación de servicios. En este caso no hubo adquisición de mercaderías, sino contratación de servicios, de modo que, a simple lectura, la disposición no es aplicable. Si es aplicable, en cambio, el artículo 31 que se refiere a gastos no deducidos por el artículo 30, y para los cuales se exige simplemente acreditación fehaciente. Es cierto que podría construirse sobre la base del artículo 30 una argumentación que amplíe su alcance, pero nada de eso intenta siquiera el tribunal. El artículo 21 es accesorio ya que exige al contribuyente probar sus declaraciones “con documentos”, “en cuanto sean necesarios u obligatorios para él”, siendo que precisamente está en discusión si es necesario u obligatorio que un contribuyente pruebe sus gastos con facturas. Finalmente, aunque así fuera, en nuestro medio cultural tributario se entiende que es una obligación inexistente, por ser imposible de cumplir, que un contribuyente tenga que discernir entre facturas válidas de terceros y facturas falsificadas por ellos con habilidad, como fue el caso. Cuando menos, ir contra lo que parece ser un caso del tópico generalmente aceptado de que a lo imposible nadie está obligado, requiere una explicación del tribunal.

La simplicidad del caso -en cuanto no contiene complejidades de negocios - indica que el tribunal pudo alcanzar una comprensión cabal de la situación, sobre cuya base decidió. Sin embargo, no cumplió con la función de hacer inteligible la decisión para los involucrados. El incumplimiento de esta función hizo injusta la decisión, precisamente porque es una *decisión* cuya razonabilidad, entonces, requiere justificación.

Síntesis de la crítica

El propósito de este ensayo ha sido formular una crítica a la justicia tributaria en Chile, entendido el tema como el de la presencia o ausencia de justicia en los

fallos judiciales en materias tributarias. No he pretendido tratar todos los aspectos criticables de nuestra legislación o prácticas vigentes en esta materia, sino que he escogido tres insuficiencias que tienen el impacto negativo de que los fallos se vean como actos arbitrarios y, por lo mismo, no contribuyan a la legitimación de las decisiones ni a un clima de respeto mutuo entre Fisco y contribuyentes. Estas tres insuficiencias pertenecen a una misma familia conceptual por cuanto todas atentan contra la solución que el Derecho necesita dar a esa tensión entre lo universal y lo particular que determina lo justo o injusto de una decisión ante un caso concreto.

El planteamiento se puede sintetizar brevemente en la siguiente enumeración:

- (1) Una decisión justa necesita resolver la tensión entre la norma general, universal, pre-existente al caso, por una parte, y el caso particular, con toda su riqueza fenoménica, por la otra. Si se desatiende la norma general, no hay justicia sino capricho. Si se desatiende el caso particular, no hay justicia sino una absurda mecánica propensa a resultados aberrantes.
- (2) La relación que requiere la justicia entre lo universal de la norma y lo particular del caso, no es una relación de mecánica subsunción del particular dentro de lo general, sino una relación resultante de un trabajo sobre el caso particular a fin de encontrar lo que hay en él de general para, entonces, relacionarlo con la norma universal. Es lo que Kant denomina *juicio reflexivo*, a diferencia de lo que llama *juicio determinante* propio de las ciencias y de la matemática.
- (3) Porque el juicio reflexivo tiene un fuerte componente decisonal y, por lo mismo, no conduce necesariamente a un único resultado, entonces, para que las decisiones tengan no sólo carácter coercitivo sino también carácter socialmente vinculante, y así contribuyan a la consiguiente paz social, se torna imprescindible, a) que las partes perciban que se han tomado en consideración todos aquellos aspectos de la situación particular que, conforme al sentido común reinante y pertinente, debieran ser considerados; b) que el tribunal sea

y aparezca imparcial; y c) que el tribunal dé cuenta inteligible de las consideraciones sobre cuya base llegó a su decisión.

(4) La justicia tributaria en Chile con frecuencia se ve débil en estos tres frentes. La insuficiente comprensión que los tribunales tienen de la actividad empresarial, la cual día a día es más compleja, hace difícil que el sentenciador conceptualice el caso particular de manera que sea razonable para la comunidad de negocios y contribuyentes. Es hoy en día, a la luz de mi experiencia profesional, la principal fuente de injusticia tributaria. Las normas que instituyen a los directores regionales como tribunal, que vinculan sus remuneraciones a la recaudación efectiva y que les ordenan fallar conforme a las instrucciones de una de las partes en litigio, quitan al proceso toda imparcialidad o imagen de tal. La mala práctica de que la sentencia no explique cuidadosa, exhaustiva y persuasivamente las consideraciones que condujeron a la decisión, no hace sino agregar a la imagen de arbitrariedad que ya resulta de las dos insuficiencias iniciales.

Esbozo de posibles caminos de solución

Una propuesta de solución requeriría de un análisis en detalle, que yo no he hecho, acerca de disposiciones legales y, especialmente, de recursos económicos y humanos disponibles. Sin embargo, un mero esbozo de caminos a explorar no necesita de tan profundo análisis. Aventuro un mero esbozo.

El grado de dificultad de los tres problemas que he presentado es inverso al orden de presentación que ahora sigo:

Comenzando por el más sencillo, la publicidad inteligible requiere simplemente que se tome conciencia del rol pacificador que deben cumplir los fallos, y que se lleve esa conciencia a la práctica de una fundamentación clara, completa, profunda y docente de las decisiones. Es tarea de la Corte Suprema dada su

función tutelar de los tribunales. Tanto o más importante que la última línea decisoria es la calidad de la argumentación. Esa argumentación *forja y consolida comunidad*, o tal vez desgraciadamente no lo hace debiendo hacerlo. El tribunal de peso, aquel del cual se puede esperar justicia, se expresa en su argumentación, no sólo en su decisión. Cualquiera puede decidir caprichosamente. Pero despierta nuestra admiración y respeto el tribunal que nos ayuda a entender la decisión.

La parcialidad institucional de nuestros jueces tributarios se podría resolver derogando las disposiciones legales que obligan a fallar conforme a las instrucciones de la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos; derogando aquella que remunera al juez tributario (en su calidad de funcionario) por la mayor recaudación del año; quitando a la autoridad administrativa la facultad de remover de sus cargos a los jueces tributarios; y radicando sus evaluaciones y ascensos en algún órgano del Poder Judicial.

La falta de comprensión del mundo económico y empresarial, que tanto empobrece el indispensable trabajo del tribunal sobre el caso concreto, es un problema de mucho mayor complejidad. No visualizo una solución, pero cualquiera sea la forma que ella tome, pareciera inevitable que incluya el establecimiento de *canales de contacto y conversación regular entre el sector privado y los jueces tributarios*. Instancias de encuentro, personal o electrónico, que permita a los jueces tributarios ir conociendo y comprendiendo la naturaleza y racionalidad de las decisiones empresariales así como manteniéndose al día en la evolución de ellas en cada una de las principales áreas de la economía.