Artículo: Clase inaugural: La justicia tributaria
Revista: Nº199, año LXIV (En-Jun, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Nº 199
AÑO LXIV
ENERO - JUNIO 1996
Fundada en 1933

ISSN 0303 - 9986

REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Artículo: Clase inaugural: La justicia tributaria
Revista: Nº199, año LXIV (En-Jun, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

CLASE INAUGURAL.
"LA JUSTICIA TRIBUTARIA"

ELIZABETH EMILFORK SOTO
Profesora Derecho Económico
Universidad de Concepción

Quisiera comenzar agradeciendo el honor que el Consejo de nuestra Facultad ha tenido a bien concederme al entregarme la responsabilidad de dictar esta clase que, aun cuando con cierto retraso, tiene por objeto principal dar la bienvenida a los alumnos que este año se incorporan a nuestras aulas. Es un honor que utilizando las expresiones de mi distinguido colega Italo Paolinelli, debo haber ganado por prescripción; una prescripción de muy largo tiempo.

Confieso que la elección del tema que hoy compartiré con Uds. fue producto de un impulso emocional surgido de varias frustrantes y desconsoladoras "experiencias forenses"[1], que me llevaron a afirmar, airadamente: en Chile no existe justicia tributaria.

Enfrentada a la necesidad de justificar mi irreflexiva afirmación, constaté, con angustia, que el punto racional de partida me llevaba a asumir, como aspecto previo, una posición respecto del concepto de "justicia". Digo, con angustia, pues Uds. comprenderán que alguien que ha abrazado una disciplina como el Derecho Tributario no es muy dada a filosofar. Recordé entonces que ilustres profesores que me han precedido en esta tarea, eligieron también la justicia como tema de sus reflexiones; y así, en una tarde como hoy, la justicia fue sentimiento e ideal; en otra, de la mano de Virata, juez de jueces, nos adentramos en los problemas de la justicia sancionatoria y, en fecha

[1] Utilizando las expresiones de don Raúl Tavolari O. en sus *Nostalgias del Elogio de los Jueces*: Estudios de Derecho Procesal, Edeval, Valparaíso, 1990, pág. 238.

Artículo: Clase inaugural: La justicia tributaria
Revista: Nº199, año LXIV (En-Jun, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

más reciente, interesantes consideraciones en el ámbito laboral nos incitaron a meditar en torno a la justicia social. La lectura de estas tres clases magistrales me dejó perpleja: ¿es que la justicia no es una, sino tantas como sean las disciplinas en las cuales la buscamos?

A partir de estas dos interrogantes me sumí en diversos tratados de filosofía: Kelsen, Legaz y Lacambra, Alf Ross, entre otros. Sospecho que a estas alturas, una sonrisa se dibujará en la cara de los "filósofos profesionales". Naturalmente, esas lecturas sólo me permitieron constatar que definir o, ni siquiera tanto, acercarme a un concepto de justicia era casi como pretender definir el amor o resolver el problema de la existencia de la humanidad. Decidí entonces abordar el segundo aspecto, ¿tiene la justicia tributaria rasgos distintos que la diferencian de la justicia en otros ámbitos de lo jurídico?

Si difícil y compleja se nos presentó la búsqueda de un concepto general, más difícil y más complejo aún fue tratar de determinar los requisitos que permitirían sostener que un impuesto o, mejor aún, un sistema tributario es justo.

El tributo, en cuanto fuente de ingresos del Estado, es original y eminentemente un fenómeno financiero en el que confluyen aspectos económicos, políticos, sociales y jurídicos. Esta concurrencia de disciplinas determina la existencia de múltiples enfoques en el problema que nos preocupa; la "justicia tributaria" se presenta entonces como un concepto relativo que, como dijo el poeta, depende del cristal con que se mire.

Fueron los economistas quienes buscando, no específicamente la justicia, sino la forma de repartir el costo de los llamados servicios públicos indivisibles, los que formularon las primeras teorías sobre la materia. La respuesta más sencilla y aparentemente la más lógica surgía de la función que el impuesto estaba llamado a cumplir: si éste existe por la necesidad de financiar los servicios que el Estado otorga, el reparto de su costo debe hacerse en atención a la utilidad o beneficio que cada individuo obtiene. Sin embargo, en cuanto la búsqueda de una fórmula de reparto se origina precisamente en la indivisibilidad del servicio que se pretende financiar, la teoría de la contraprestación se demuestra incapaz de resolver el problema.

La imposibilidad de fraccionar el beneficio -contraprestación- llevó a los economistas a centrar su análisis en la "prestación" y creyeron encontrar el parámetro de la justa distribución de las cargas públicas, en el sacrificio individual que el pago involucra: "Se debe llamar igual a aquel gravamen que grava tanto al pobre como al rico; por qué y cuándo el pobre paga al común una décima de sus ingresos y un rico paga una décima, aunque la décima del rico rinda más que la del pobre, se desordena mucho más sin embargo al pobre por pagar su décima, que al rico por pagar la suya. Empero, la igualdad de un gravamen no consiste en esto, que cada uno pague de cuota tanto como los demás, sino que el pago sea de tal suerte que se incomode tanto a uno como a los demás"[1]. De esta forma, se fundamentó en Florencia el impuesto de la "décima scalata" o décima gra-

[1] Einaudi, Luigi, *Mitos y Paradojas de la Justicia Tributaria*, Ediciones Ariel, Barcelona, 1959, pág. 240.

Artículo: Clase inaugural: La justicia tributaria
Revista: Nº199, año LXIV (En-Jun, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

duada, conforme al cual quien tenía 5 ducados debía pagar una décima; quien tenía 10, una décima y cuarto; y así sucesivamente; lo que hoy conocemos como impuestos progresivos.

Pueden apreciarse que conforme a esta teoría, la justicia del impuesto no se realiza en función de la cantidad de dinero que cada uno entrega al Estado, sino de la igualdad del sacrificio, del incomodo, de la pena o dolor que el pago le inflige. De esta forma, el quantum a pagar se hace depender de un elemento subjetivo, difícilmente mensurable. Irónicamente el insigne economista Luigi Einaudi sostiene que para la construcción de un impuesto racional, la teoría del sacrificio exige la existencia de un "psicoscopio" que permita medir las reacciones psicológicas de cada individuo frente a la adquisición o privación de las sucesivas dosis de riqueza; y concluye: "En el estado actual del conocimiento nadie ha logrado atravesar el puente entre las valoraciones individuales de la utilidad de la riqueza -diferentes entre sí e incognoscibles- y la uniforme valoración estatal". La justicia del impuesto queda entonces entregada a la elección arbitraria por el legislador de un criterio cualquiera de distribución aconsejado por el buen corazón, por la oportunidad política, por el predominio de ciertos sentimientos o de ciertos intereses.

Esta incapacidad de las teorías económicas de llegar a un criterio equitativo de reparto no es sorprendente, dice un ilustre jurista italiano, porque: "La 'justicia' como la 'belleza' y la 'bondad', quizá puedan ser objeto, pero nunca resultado de la 'ciencia'. La justicia es algo que no se 'demuestra', sino que se 'siente', y es especialmente un concepto límite, una tendencia que casi siempre se realiza sólo por aproximación"[3].

Ha transcurrido medio siglo desde que Luigi Vittorio Berliri escribiera estas palabras en su obra *La Giusta Imposta*. ¿Qué ha pasado en este tiempo?

Curiosamente, la doctrina jurídica moderna ha aceptado como criterio justo de reparto el de la "imposición según la capacidad contributiva"; decimos, curiosamente, porque este principio, naturalmente sin la elaboración actual, fue enunciado por Adam Smith en el siglo XVIII, como la primera de sus cuatro máximas: "Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal".

¿Significa esto que los juristas han sido capaces de encontrar el puente aquel a que se refería Einaudi, entre los beneficios o sacrificios de los ciudadanos y la carga impositiva? Nos parece que la respuesta es negativa. El problema solamente se ha trasladado de escenario: el tributo justo, se sostiene, debe establecerse en función de la capacidad contributiva; quien tiene más que pague más; y esta afirmación la hemos internalizado como un verdadero axioma. Qui-

[3] Berliri, Luigi Vittorio, *El Impuesto justo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 58.

Artículo: Clase inaugural: La justicia tributaria
Revista: Nº199, año LXIV (En-Jun, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

siera que, al igual como han hecho algunos autores, nos detuviéramos un momento a pensar, ¿existe alguna razón o fundamento en virtud del cual el que tiene más debe pagar más? Si ese que tiene más lo ha obtenido con mayor esfuerzo, trabajo, dedicación, ¿por qué tiene que pagar más? Y volvemos entonces al comienzo: ¿será porque obtiene mayores beneficios de la actividad del Estado? o, porque para él un mayor pago implica un menor sacrificio? o porque "sentimos" ¿que eso es lo justo? Y, ¿cuánto "más" deben pagar los que más tienen?

La doctrina jurídica ha intentado responder la primera de las interrogantes reconduciendo el problema al principio constitucional de la igualdad. En España e Italia, cuyos textos fundamentales consagran expresamente el principio de la capacidad contributiva, lo consideran una manifestación de ella. Así, el destacado tributarista español Saínz de Bujanda sostiene: "La idea de igualdad es la expresión lógica del valor justicia. El principio de igualdad en materia tributaria se reduce, prácticamente, al principio de capacidad contributiva"[4].

En Alemania, la Constitución de Weimer establecía en el art. 134 la obligación general de los ciudadanos de contribuir en relación a sus medios a todas las cargas públicas, disposición que fue derogada en la Ley Fundamental de Bonn de 1949. Sin embargo, para la doctrina alemana el principio se mantiene vigente por aplicación del art. 3° N° 1 conforme al cual "todos los hombres son iguales ante la ley". "Después del principio de tipicidad, dice Kruse, el principio de la igualdad -o su equivalente: de la proporcionalidad de la imposición- es el principio constitucional impositivo más próximo en antigüedad. Ha tenido su origen en dos principios estrechamente dependientes entre sí, el de la generalidad de la imposición y el de la imposición de acuerdo con la capacidad contributiva"[5].

Puede apreciarse que a estas alturas de las reflexiones hemos vuelto, en forma imperceptible, al tema que, impotentes, abandonáramos al comienzo: La justicia no como idea absoluta ni como ideal subjetivo, sino como esquema lógico, dice Legaz Lacambra es, en una primera determinación, proporcionalidad. Y, junto a ella, igualdad de regulación, de modo que exista proporción entre los distintos casos que se regulan[6]. Si la justicia es igualdad, siendo los problemas jurídicos problemas de distribución, el postulado de justicia equivale -según Ross[7]- a una demanda de igualdad en la distribución o reparto de las ventajas o cargas. Pero esta igualdad, paradojalmente para que sea tal, supone trato desigual a si-

[4] Saínz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho. Sección publicaciones. 8ª edición, Madrid, 1990, pág. 102.

[5] Citado por Yebra Martul Ortega, Perfecto, "Los Principios del Derecho Financiero y Tributario en la Ley Fundamental de Bonn (II)" en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública Española (RDHP)* N° 208, julio-agosto 1990, pág. 875.

[6] Legaz Lacambra, Luis, *Filosofía del derecho*, Editorial Bosch, Barcelona, 1953, pág. 450.

[7] Ross, Alf, *Sobre el derecho y la justicia*, Editorial Universitaria de Buenos Aires, 5ª ed., 1994, pág. 261.

Artículo: Clase inaugural: La justicia tributaria
Revista: Nº199, año LXIV (En-Jun, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

tuaciones desiguales y en consecuencia implica la adopción de criterios materiales que permitan determinar las categorías o situaciones que recibirán igual tratamiento. Surge entonces para el legislador la necesidad de establecer dicho criterio y es aquí donde la capacidad contributiva encontraría su función, configurando el criterio material conforme al cual se concreta la formulación abstracta de igualdad en la repartición de los tributos.

No obstante y como bien señala Ross, "la aparente evidencia que puede atribuirse a la idea de igualdad y que es experimentada como que da a esas fórmulas su justificación autosuficiente, no alcanza al elemento esencial de las mismas, es decir al postulado material de evaluación. La idea de justicia, se dice, surge de nuestra conciencia más íntima con necesidad imperativa a priori. Pero -continúa el autor- es muy difícil afirmar que en nuestro espíritu se aloja un postulado evidente que dice que el monto de los impuestos debe estar en relación con la capacidad para pagarlos... El valor de estas reglas obviamente no está por encima de toda discusión... presentarlas como una exigencia de justicia fundada en una idea evidente de igualdad, es un hábil método dirigido a conferir a ciertos postulados prácticos, determinados por el interés, la evidencia aparente que tiene la idea de igualdad"[8].

Compartiendo plenamente la opinión del filósofo escandinavo, debemos aceptar que la elección de la capacidad contributiva como criterio material de igualdad resulta tan arbitraria como pudiera serlo cualquier otro que en un momento determinado se estimare justo; es pues una opción válida en una época y en unas circunstancias dadas y por tanto, sujeta a revisión cuando esa época y esas circunstancias se modifican.

Sirve para ilustrar esta afirmación el cuestionamiento que desde hace ya algunos años se ha formulado en relación con los impuestos progresivos, calificados tradicionalmente como la alternativa óptima para conseguir la efectiva igualdad y, en consecuencia, un sistema tributario justo.

De acuerdo al principio de progresividad, la carga tributaria debe repartirse en forma más que proporcional, atendiendo al nivel de capacidad contributiva. "... la igualdad -ha señalado el Tribunal Constitucional español- va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser a estos efectos simplemente reconducida a los términos del art. 14 de la Constitución (los españoles son iguales ante la ley): una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta"[9].

Estas palabras del Tribunal Constitucional nos permiten extraer diversas conclusiones; en primer lugar, que cuando se busca la justicia tributaria no

[8] Ross, op. cit. pág. 266.

[9] Citado en: Pont Mestre, Magin, "Principio constitucional de capacidad económica" en *RDHP* septiembre-octubre 1989, Nº 203, pág. 1124.

Artículo: Clase inaugural: La justicia tributaria
Revista: Nº199, año LXIV (En-Jun, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

se pretende encontrar un criterio justo de reparto del costo de los servicios públicos indivisibles; en realidad, se intenta alcanzar la justicia social a través del sistema tributario. En segundo lugar, que la justicia social supone, para el Tribunal español, una equitativa distribución del ingreso y, por último, que la forma de obtener esa equitativa distribución sería a través de los impuestos progresivos. Conclusiones todas obviamente discutibles.

Si consideramos que el impuesto es justo en la medida en que permite una equitativa repartición del ingreso, el tributo pasa a ser objeto de análisis desde una óptica meta jurídica, de política financiera, de política social, o simplemente de concepciones ideológicas. Y, por tanto, el aspecto fundamental no es determinar si el tributo es justo o injusto, sino en qué medida constituye el medio idóneo para obtener la finalidad que se persigue. Y, es por eso que en la época actual, en que han resurgido con vigorosidad y aparente éxito las concepciones económicas liberales, se ha sostenido que las políticas redistributivas operadas sobre la base de una pesada carga tributaria -fundamentalmente a través de impuestos progresivos- no constituyen el medio adecuado para obtener la repartición equitativa del ingreso; que existen otras políticas -tales como la focalización del gasto y el otorgamiento de mejores posibilidades de acceso a una formación calificada- que permitirían obtener crecimiento económico con equidad. Sin embargo, "el hecho de que el mayor incremento de las desigualdades de ingresos se haya observado en economías como la de Estados Unidos, Gran Bretaña y Nueva Zelandia, países en que con mayor celo han puesto en práctica las políticas liberales no es coincidencia, dice un articulista del *The Economist*. La caída del comunismo -continúa- puede haber demostrado la superioridad de la 'mano invisible' de Adam Smith como motor de la actividad económica; pero ello no impide que ésta siga siendo moralmente sospechosa a los ojos de muchos a quienes inquieta la mala repartición de los excedentes económicos, pues la economía de mercado es, por naturaleza, insensible a la moral: las desigualdades de ingresos se originan en la interacción de individuos desigualmente provistos en calificación y en capital humano, cuyas ganancias dependen de lo que los consumidores y los productores estén dispuestos a pagar"[10].

Puede apreciarse que el problema de la justicia tributaria se ha escapado de las manos de los juristas; la ciencia económica y las concepciones políticas dominantes serán las que entreguen al legislador los criterios, principios y técnicas en base a los cuales se estructurará el sistema tributario que permita obtener la justicia social.

En nuestro país, al igual que en muchos otros, la opción por la economía de mercado determinó importantes modificaciones al sistema tributario; reformas que, en cuanto privilegiaron la adopción de impuestos al consumo -que afectan más intensamente a las personas de menores ingresos- tuvieron, para al-

[10] "Forricher, for poorer" en *The Economist* (Londres) 5 noviembre de 1994; reproducido en "*Problemes Economiques*" Nº 2413, 1995, pág. 1.

Artículo: Clase inaugural: La justicia tributaria
Revista: Nº199, año LXIV (En-Jun, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

gunos, un claro efecto regresivo[11]. De acuerdo a las estadísticas, entre los años 93 a 95, el impuesto al valor agregado representó entre el 47% y el 49% del total de los ingresos tributarios netos; en tanto que el Impuesto a la Renta sólo participó, en ese mismo período y respecto del mismo total, en porcentajes que oscilaron entre un 24,5% y el 26%. La tributación de las empresas, representada por el impuesto de 1ª categoría originó, en los años considerados un ingreso tributario de entre el 12,08% en 1993 y 13,06% en 1995.

El conjunto de los impuestos progresivos a la renta, esto es, impuesto único del trabajo dependiente y Global complementario alcanzó, en el período considerado, porcentajes de entre el 8,39% al 9,25% del total de los ingresos tributarios netos. De estas cifras, el impuesto al trabajo dependiente representa entre un 5,51% y un 6%; en consecuencia, los profesionales liberales y los "dueños de las empresas" que son los otros componentes de este conjunto, sólo generan entre un 2,88% y un 3,48% del total de los ingresos tributarios netos de los períodos 93-95.

Las cifras anteriores permiten apreciar la incidencia de la reforma del año 84 en la tributación de las empresas y de sus dueños. La falta de relación entre los ingresos tributarios de primera categoría y los del impuesto personal demuestra la medida en que ha operado la transformación del impuesto a la renta en un impuesto al consumo. Recordemos que, a partir de esa fecha, el impuesto personal sólo se aplica en la medida en que el empresario o socios retiren utilidades y siempre que esas utilidades no se destinen a ser reinvertidas en otras empresas; por otra parte el impuesto de categoría pagado por la empresa es sólo nominal en cuanto puede ser invocado como deducción en el impuesto Global complementario de sus dueños.

De esta forma, la baja participación de los impuestos progresivos en los ingresos tributarios totales y la creciente preponderancia de los impuestos al consumo, confirman la apreciación de que el sistema tributario en Chile es fuertemente regresivo.

Frente a este panorama cabe preguntarse si esta regresividad ha sido efectivamente compensada a través del gasto social. Recientemente, el Episcopado chileno ha llamado la atención sobre la existencia de preocupantes desigualdades en la distribución del ingreso; esta declaración ha venido a plantear, en Chile, la polémica que ya anticipaba *The Economist*: ¿es realmente compatible la economía de mercado con un equitativo reparto del ingreso? Y, aunque nos resulta altamente atractivo continuar nuestras reflexiones por estos derroteros, la

[11] Marfan, Manuel, "Nueva Reforma tributaria", en colección Estudios Públicos Cieplán N° 13, junio de 1984, pág. 45. Estas críticas que han sido refutadas por los defensores del sistema, para quienes "lo que realmente interesa es la distribución final del ingreso. Es decir, la distribución resultante de los ingresos asignados por el mercado, los impuestos y la asignación del gasto público. El efecto neto de una política impositiva no progresiva y de una política fiscal progresiva puede, en definitiva, mejorar la distribución del ingreso". Fontaine Talavera, Bernardo "Sobre la Ley de impuesto a la Renta" en *Revista de Estudios Públicos* N° 34. Otoño, 1989, pág. 99.

Artículo: Clase inaugural: La justicia tributaria
Revista: Nº199, año LXIV (En-Jun, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

verdad es que nos encontramos muy lejos ya del tema de nuestra clase y, por otra parte debo hacer presente que no fue precisamente la justicia del sistema tributario la que motivó nuestra visceral reacción y que en esta oportunidad pretendemos justificar.

El problema de la justicia tributaria no se limita ni se agota en el análisis de la estructura del sistema impositivo; hay múltiples formas de introducir la injusticia en un sistema aparentemente justo. Una de ellas es olvidar que el contribuyente no sólo tiene obligaciones, sino también derechos y que si éstos son vulnerados por la ley o ésta permite su violación, no habrá justicia tributaria, aun cuando el sistema posibilite un reparto equitativo de la carga fiscal.

Lamentablemente en nuestro país la relación jurídico-tributaria parece estar integrada solamente por deberes; innumerables son las situaciones en que por vacíos legales, por deficiencias de técnica legislativa, por abuso de facultades discrecionales de la Administración, día a día se atenta contra los derechos fundamentales del contribuyente; y, lo que es más grave, sin que el ordenamiento le proporcione la garantía jurisdiccional que le permita su adecuada defensa.

En nuestra percepción, el problema se ha agudizado en los diez últimos años; el Derecho Tributario es cada día menos "Derecho" y cada vez más política fiscal: "A impulsos de necesidades casi siempre contingentes, mediante regulaciones a menudo provisionales, elaboradas con innecesaria precipitación y con técnica jurídica deficiente, con desconocimiento o abierta violación de los más importantes principios constitucionales, el Derecho Tributario camina sin remedio por la senda de la decadencia"; con estas palabras, el autor español Víctor Mendoza denuncia, respecto de su sistema normativo, el mismo fenómeno que nosotros percibimos en Chile[12].

Pasemos al examen de algunos de los aspectos más relevantes que demuestran la necesidad urgente de introducir modificaciones a nuestro ordenamiento jurídico que posibiliten el respeto de las normas constitucionales, la seguridad jurídica y la efectiva tutela jurisdiccional.

-En primer lugar, en cuanto a la función normativa.

Si bien es cierto que de acuerdo con la Constitución Política, el Presidente de la República tiene la iniciativa exclusiva de los proyectos de ley que impongan, supriman, reduzcan o condonen tributos; establezcan exenciones o modifiquen las existentes, cualquier otro aspecto referido al Derecho Tributario queda fuera de esta limitación constitucional. Sin embargo, tal vez por una inadecuada interpretación de esta norma -otorgándole un mayor alcance que el que tiene- o, por la complejidad y tecnicismo de la materia, la intervención de nuestros parlamentarios suele limitarse a aquellos problemas que directamente se relacionan con la creación de nuevos tributos y con el aumento

[12] Mendoza Olivín, Víctor. "La reciente decadencia del Derecho Tributario español" en *Rev. de Dº Financiero y H. Pública*. Madrid. Nº 185, 1986, pág. 1065.

Artículo: Clase inaugural: La justicia tributaria
Revista: Nº199, año LXIV (En-Jun, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

o disminución de sus tasas. De esta forma la función legislativa se ha desplazado, de hecho, a los técnicos de la Administración. Prevenir y reprimir la evasión tributaria ha sido el objetivo fundamental de las innumerables modificaciones introducidas a los textos legales a partir de la reforma del año 84; y en la medida en que estas reformas han sido elaboradas por economistas o expertos en política financiera teniendo en cuenta solamente el objetivo perseguido y prescindiendo de la opinión de los juristas -sin que esa omisión sea suplida por el Parlamento- adolecen de graves deficiencias de técnica legislativa que junto con aumentar la complejidad del sistema lo hacen incoherente, lo privan de la lógica de sus instituciones y terminan desnaturalizando los tributos. Cualquier persona con formación jurídica que lea las modificaciones a que hemos hecho referencia puede apreciar que el lenguaje utilizado no es un lenguaje jurídico, sino técnico; su inserción en los textos vigentes se hace a través del sistema de "parches", de donde resultan vacíos, omisiones y contradicciones que incrementan en forma innecesaria la complejidad de una materia de suyo compleja. Y ello resulta especialmente grave si se considera que, desde hace ya algún tiempo la tarea de determinación del impuesto -propia de la Administración- ha sido trasladada al contribuyente, lo que implica exigir de éste un cabal conocimiento y comprensión de las normas tributarias so pena de incurrir en gravosos recargos e incluso en sanciones penales. En esta disciplina, la ficción de conocimiento de la ley no puede ser una ficción: el contribuyente está obligado a conocer y comprender las complejas e ininteligibles disposiciones tributarias, incluyendo dentro de ellas las resoluciones, circulares e interpretaciones emanadas de la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos.

Hace algún tiempo, tuvimos oportunidad de conocer una sentencia de la Excma. Corte Suprema, cuyos hechos constituyen la prueba más evidente de la irracionalidad del sistema. El Banco Central, no cualquier contribuyente, sino el Banco Central de Chile, estimando afectas al impuesto al Valor Agregado ciertas comisiones que él cobraba, procedió a recargar el impuesto. El contribuyente que lo soportó, lo dedujo como crédito fiscal. Sin embargo, fiscalizado por el Servicio de Impuestos Internos, éste le rechazó la deducción, fundado en que esas comisiones no se encontraban gravadas; prescindiendo de que el tributo fue soportado y enterado en arcas fiscales, se le determinaron diferencias de impuestos las que, reclamadas, llevaron el asunto hasta la Corte Suprema. Si el Banco Central se equivoca, ¿qué podemos esperar de cualquier otra persona?

Parece innecesario dice un autor señalar que, para ordenar al contribuyente, en forma de mandato legal, es decir, de modo imperativo y coactivo, que efectúe liquidaciones tributarias, se le ha de ilustrar previamente facilitándole información clara, precisa, completa y sencilla, y se le ha de instruir con las enseñanzas procedentes. Sin información suficiente y sin previa instrucción, el mandato carece de legitimidad puesto que puede derivar en tirana destemplanza, sin cabida en nuestro Estado social y democrático de Derecho. Se convierte en clara arbitrariedad, toda vez que no puede reconducirse a la idea de colaboración ni

Artículo: Clase inaugural: La justicia tributaria
Revista: Nº199, año LXIV (En-Jun, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

puede invocarse como deber, ya que ese deber de colaboración no va ni puede ir más allá de lo posible e incluso de lo razonable"[13].

Y en una doctrina que desearíamos fuera compartida por nuestros sentenciadores, el Tribunal Supremo español declaró: "Al ciudadano común, que no tiene el deber de conocer los complejos entresijos del Ordenamiento jurídico tributario, cada día más frondoso, no cabe exigirle el conocimiento de unos saberes con características esotéricas y desprovistas de exactitud. Ello elimina la malicia o dolo en su denominación tradicional, y por tanto, excluye la culpabilidad"[14].

-En segundo lugar, respecto de la aplicación y fiscalización de los tributos.

En esta materia el Servicio de Impuestos Internos parece haber olvidado que, en cuanto órgano de la Administración, se encuentra sometido al principio de juridicidad y que en consecuencia, para actuar válidamente necesita previa y expresa habilitación jurídica. Lo dispuesto en el art. 7° de la Constitución Política -dice Soto Kloss- "está significando muy claramente que no acepta la existencia de poderes tácitos, implícitos, presuntos o por derivación, integración o complementación..."[15]

Este actuar ilegítimo de la Administración se produce, en primer lugar, al arrogarse facultades que la ley no le otorga; tal ocurre, por ejemplo, en los llamados bloqueos de timbraje y en las retenciones indebidas de remanentes de pagos provisionales. Se produce, en segundo lugar, al extender facultades que le fueron concedidas, distorsionando el texto legal; es decir, a través del uso de "resquicios legales" tan criticados otrora. Es así como amparada en el art. 3° del D.L. 825 pero en abierta contradicción con él, ha dispuesto el cambio de sujeto en el I.V.A., respecto de contribuyentes individualmente determinados, lo que, además de constituir una discriminación arbitraria, tiene indudables efectos económicos para el sustituido. Lamentablemente nuestros Tribunales no siempre lo han entendido así[16].

En tercer lugar, es la propia ley la que, con la cómplice indiferencia de los parlamentarios, otorga a la Administración facultades que posibilitan la violación de los derechos de los contribuyentes. El ejemplo más demostrativo de nuestro aserto lo encontramos en el art. 23 N° 5 del DL 825, conocido genéricamente como el de las facturas irregulares.

[13] Pont Mestre, Magin, "Acerca de la modificación de los procedimientos tributarios: necesario equilibrio de derechos, deberes y responsabilidades entre la Administración y los contribuyentes" en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, España N° 230, 1994, pág. 524.

[14] Sentencia de 2 de noviembre de 1987 3ª Sala del Tribunal Supremo español, citado por Pont Mestre, op. cit. pág. 522.

[15] Soto Kloss, Eduardo, *Derecho Administrativo. Bases Fundamentales*. T.II. Edit. Jurídica de Chile, 1996, pág. 49.

[16] Véase *Fallos del mes* XII-93 N° 421, pág. 1045, rechazando el recurso de protección interpuesto; y *Revista Impuesto* XII, 1995, pág. acogiéndolo.

Artículo: Clase inaugural: La justicia tributaria
Revista: Nº199, año LXIV (En-Jun, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Fue la Ley 18.110 de marzo de 1982 la que introdujo este numeral estableciendo la pérdida del derecho al crédito fiscal respecto de los impuestos contenidos en facturas no fidedignas o falsas, o que no cumplieran los requisitos legales o reglamentarios o que hubieren sido otorgadas por personas que no fueren contribuyentes del IVA. Al dictarse esta norma el legislador trasladó -de hecho- al contribuyente, funciones fiscalizadoras que no está en condiciones de cumplir, y que -en cuanto tales- competen, conforme a la ley, al Servicio de Impuestos Internos.

Esta circunstancia, así como lo drástico de la sanción, aplicable con prescindencia de la participación que el contribuyente hubiere tenido en los hechos irregulares, determinaron su modificación, dando lugar al texto actualmente vigente. Conforme a éste, la sanción de pérdida del crédito fiscal no se aplicará cuando el pago de la factura se haga dando cumplimiento a una serie de exigencias, entre las cuales se encuentra el pago con cheque nominativo girado contra la cuenta corriente del contribuyente, la que debe estar, además, registrada en su contabilidad. Si posteriormente, agrega la ley, la factura fuere objetada por el Servicio, deberá probarse que ella cumple los requisitos formales y la efectividad material de la operación, permitiéndose, a este último efecto, sólo la prueba documental y la pericial.

Este intento de atenuar las evidentes injusticias que propiciaba la norma, se hizo a través del sistema de "parche" -a que antes aludíamos-, originando mayores problemas que los que se pretendía solucionar. Así, resulta que una factura no fidedigna o falsa puede dar lugar al crédito fiscal; sin embargo nunca lo dará una factura normalmente irregular (y pensemos que una irregularidad formal puede ser simplemente un error en alguno de los números del RUT). La exigencia de que el pago de la factura se haga con cheque registrado en la contabilidad constituye indudablemente una violación a la garantía constitucional del art. 19 Nº 21: una persona que no tenga cuenta corriente no puede, de hecho, realizar una actividad económica afecta a IVA. Esta misma exigencia lleva al absurdo de impedir que el contribuyente utilice en sus negocios figuras jurídicas tales como la dación en pago, la permuta, etc.

Sin embargo, las consecuencias más graves se originan en el hecho de que el legislador, livianamente, utilizó expresiones tan amplias que la Administración se ha entendido autorizada para objetar, sin mayor fundamento, cualquier factura que, por las razones que sea, le parezca irregular. Una irreflexiva interpretación de la norma llevaría a la conclusión de que toda factura se presume falsa a menos que se pruebe lo contrario. Es frecuente encontrar liquidaciones en que se rechaza el crédito fiscal, fundamentándose en circunstancias tales como, que el proveedor se encuentra con timbraje bloqueado (aun cuando este bloqueo se haya producido con posterioridad a la emisión de la factura objetada); o, por domicilio existente, aun cuando a la fecha se le haya timbrado un número considerable de facturas; e incluso, por inexistencia del domicilio de una sucursal, aun cuando no se discuta la existencia del de la casa matriz. En la aplicación práctica que el Servicio hace de esta facultad más que rechazar la "factura irregular", las objeciones apuntan a "proveedores irregulares". De esta forma, la Admi-

Artículo: Clase inaugural: La justicia tributaria
Revista: Nº199, año LXIV (En-Jun, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

nistración ha introducido -para la utilización del crédito fiscal- un requisito no contenido en la ley, cual es el que el impuesto correspondiente haya sido ingresado por el proveedor en arcas fiscales.

De hecho, pareciera que el IVA no tiene más normas que el 23 Nº 5; toda la fiscalización se hace a su amparo, y es lógico si al Servicio le basta objetar para que el contribuyente deba embarcarse en una prueba diabólica.

Especialmente injustas son aquellas situaciones en que el proveedor es contribuyente con iniciación de actividades y en que las facturas han sido timbradas por el Servicio de Impuestos Internos. Se supone que la Administración debe efectuar las fiscalizaciones necesarias antes de autorizar estas gestiones y su ineficiencia no puede redundar en la violación del derecho de propiedad que el contribuyente tiene sobre su crédito fiscal. Lamentablemente, en la gran mayoría de los casos nuestros Tribunales no lo han entendido así.

- En cuanto a la garantía jurisdiccional.

En los acápites anteriores hemos visto que el Servicio de Impuestos Internos legisla y fiscaliza; lamentablemente también, juzga. El carácter de Juez y parte que la Administración tiene, como Tribunal de primera instancia en materias civiles e infraccionales, ha sido denunciado desde hace ya mucho tiempo. De acuerdo a los estudios realizados por el tributarista Ramón Valdés Costa, somos uno de los dos países latinoamericanos que aún presenta esta anómala situación; al año 1992[17] "de los catorce países analizados,... Bolivia, Brasil, Panamá, Paraguay y Venezuela, ubican esta jurisdicción dentro del clásico Poder Judicial;... Colombia, Ecuador, Guatemala y Uruguay, sin mencionar expresamente a este Poder, organizan el contencioso administrativo y tributario en forma totalmente independiente del Poder Ejecutivo y al mismo nivel jerárquico que las Cortes Supremas de Justicia. Los cinco países restantes dan a sus tribunales administrativos fiscales una independencia variable".

"Los tribunales de Perú y Chile, señala este autor, tienen menor autonomía, especialmente el de este último, en que la función es desempeñada por funcionarios administrativos... que tienen vinculaciones tan estrechas con la administración activa que no permite considerarlos como órganos jurisdiccionales independientes, lo que indudablemente disminuye la garantía jurisdiccional."

Afortunadamente, para el prestigio de nuestro Estado de Derecho, Valdés Costa no sabía que el art. 19 letra b) de la Ley Orgánica del Servicio de I.I. obliga al Director Regional a resolver las reclamaciones tributarias y las denuncias por infracción conforme a las instrucciones impartidas por la Dirección Nacional. Y tampoco sabía que, desde la dictación de la Ley 19.041, la remuneración de los funcionarios de Impuestos Internos, incluidos los jueces tributarios, se incrementa con un "incentivo" por recaudación.

Podrá sostenerse que la posibilidad de recurrir posteriormente a órga-

[17] Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 305.

Artículo: Clase inaugural: La justicia tributaria
Revista: Nº199, año LXIV (En-Jun, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

nos judiciales independientes, subsana la ausencia de garantías de la 1ª instancia[18]. Sin embargo, ello no es así. En efecto, debe considerarse en primer lugar que, al permitirse la comparescencia personal, el contribuyente actúa, por regla general, asesorado por su contador, y si bien es cierto la ley faculta a la Corte de Apelaciones para subsanar de oficio los vicios en que pudiera haberse incurrido en la primera instancia, ¿hasta qué punto el defensor letrado puede reparar -en la apelación- las deficiencias de fondo en que se haya incurrido al plantear la defensa? En sentencia de 17 de abril de 1985, la Excma. C. Suprema confirmó el fallo de 2ª instancia de la C.A. de Antofagasta en el que se sostuvo que "las alegaciones del apelante reseñadas en el motivo que precede deben desestimarse por los sentenciadores, por cuanto éstas no fueron incluidas en el primitivo reclamo..." El mismo criterio ha sido sustentado recientemente por el Tribunal Tributario de esta región, quien, conociendo del recurso de reposición y apelación subsidiaria, estimó que "no resultan admisibles en esta etapa del proceso las alegaciones fundadas en la inaplicabilidad del art. 23 Nº 5 del D.L. 825, por cuanto ellas no se hicieron valer en la reclamación de autos en que se han fijado irrevocablemente las excepciones opuestas por el reclamante"[19].

Un segundo aspecto que impide considerar que el recurso a los Tribunales ordinarios subsanaría la ausencia de garantía jurisdiccional, radica en el hecho de que, dictada la sentencia de primera instancia, el Servicio se encuentra facultado para girar y, consecuentemente, Tesorerías para cobrar los impuestos reclamados. Si bien es cierto, el Código Tributario permite la suspensión del cobro, esta facultad es improcedente en aquellos casos en que se trate de impuestos de retención o recargo que hayan sido efectivamente retenidos o recargados.

Hemos visto anteriormente que el impuesto al valor agregado -impuesto de recargo y a veces de retención- es el de mayor incidencia en el sistema tributario; y hemos visto también que su fiscalización se efectúa casi exclusivamente a través del cuestionamiento del crédito fiscal (art. 23 Nº 5 DL 825). Ahora bien, el Servicio de Impuestos Internos -lamentablemente respaldado por nuestros Tribunales- sostiene, prescindiendo de todo análisis doctrinario y fundado exclusivamente en razones extrajurídicas, que cuando la cuestión debatida incide en el crédito fiscal, estamos frente a un "impuesto efectivamente recargado" y en consecuencia no procede la suspensión del cobro. Resulta entonces que, con el solo mérito de una sentencia emanada de un tribunal que no tenga la debida garantía jurisdiccional, en cuanto representa al propio acreedor y resuelve

[18] Al decir de Valdés Costa esta posibilidad "no puede tener la virtud de legitimar el otorgamiento por ley ordinaria de facultades jurisdiccionales a los órganos administrativos", op. cit. pág. 306.

[19] En: Año II, Nº 21, junio de 1985, pág. 11. Similar planteamiento formuló en estrados el abogado de la defensa fiscal.

Artículo: Clase inaugural: La justicia tributaria
Revista: Nº199, año LXIV (En-Jun, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

de acuerdo a las instrucciones de éste, el contribuyente puede ser no sólo ejecutado, sino además privado de libertad pues en Chile, a pesar de haberse suscrito el Pacto de Costa Rica, se mantiene la prisión por deudas, a través del procedimiento de apremio establecido en el Código Tributario.

En tercer lugar, la complejidad y el excesivo tecnicismo de la materia tributaria a que tantas veces hemos aludido, requieren de los jueces llamados a resolver las contiendas tributarias una especialización que no existe[20] ni puede exigirse a los Tribunales ordinarios. Desde este punto de vista su intervención puede atenuar pero no siempre subsanar adecuadamente la falta de garantía jurisdiccional.

No podemos finalizar sin referirnos, someramente siquiera, a la tutela jurisdiccional en materia sancionatoria en que el panorama es aún más desolador. La aplicación del llamado "plan simplificado", conforme al cual los contribuyentes pueden beneficiarse con la condonación de parte de las sanciones que les correspondería, por haber incurrido -supuestamente- en alguna infracción constituye una presión ilegítima que afecta fundamentalmente a los pequeños contribuyentes. Es presión ilegítima, porque el otorgamiento del beneficio de condonación establecido en el art. 106 del C.T. se condiciona a la renuncia del derecho que la ley le concede al supuesto infractor para reclamar de la infracción; exigencia que la ley no establece y que no puede entenderse autorizada por el hecho de haberse entregado esta facultad "a juicio exclusivo del Director Regional". "Si el contribuyente decide reclamar -señala la circular Nº 15[21]- debe hacérsele presente que *si la infracción se cometió realmente*[22], se le aplicarán las mismas sanciones del sistema simplificado y no tendrá derecho en caso alguno a rebaja o condonación". Es ilegal, además, porque implica una modificación de la ley, en cuanto el Director Nacional cercena facultades que el Código Tributario otorga expresamente a los Directores Regionales; son éstos los que, a su juicio exclusivo, pueden remitir, rebajar o suspender las sanciones pecuniarias, cuando concurran los supuestos legales. Perjudica en especial a los pequeños contribuyentes quienes, con temor reverencial ante la Administración, prefieren aceptar "el trato" que se les propone a defender sus derechos. Y, porque, el generoso ofrecimiento es más seguro que la incertidumbre de un proceso cuya resolución está en manos, precisamente, de quien le propone el trato. No sabe el contribuyente que está vendiendo su alma al diablo; que llegará un momento en que no habrá más plan simplificado y que esas infracciones que confesó y que, a lo mejor no fueron tales, serán un pesado lastre al intentar la defensa judicial.

[20] Esta especialización debe ser real; no basta, por lo tanto, con establecer, como se ha hecho en la Excma. Corte Suprema, salas especializadas, si los magistrados que en ellas resuelven no cuentan con la debida especialización. Pero, sí podría suplirse ya sea a través de "relatores ad hoc" o de la creación de departamentos técnicos asesores, como se ha hecho en Bolivia y Perú. Véase a este respecto, Valdés Costa op. cit. pág. 313.

[21] De 19.04.95, en *B. S.I.I.* Nº 497, abril 1995, pág. 49.

[22] El subrayado es nuestro.

Artículo: Clase inaugural: La justicia tributaria
Revista: Nº199, año LXIV (En-Jun, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Más grave aún es la situación en aquellas infracciones constitutivas de delito. De acuerdo con el art. 162 del Código Tributario el Servicio de I.I. debe investigar los hechos que sirvan de fundamento para ejercitar la acción penal, de la cual es titular. No establece la ley, sin embargo, ninguna norma de procedimiento: ni notificaciones, ni plazos, ni nada; la investigación administrativa puede durar años, como efectivamente ha ocurrido. Sin embargo, importantes efectos jurídicos, que limitan derechos conferidos por la ley e incluso por la Constitución Política se vinculan a la circunstancia de encontrarse un contribuyente sometido a investigación. Es así como, si estas personas desean salir del país deben contar con un certificado del Servicio de Impuestos Internos que acredite que ha otorgado caución suficiente. La devolución del IVA a los exportadores puede verse obstaculizada; y la aplicación de las normas de incentivo al cumplimiento tributario sería improcedente, entre otros efectos.

Tanto o más grave que el anterior es el uso abusivo que en los últimos tiempos está haciendo la Administración de la facultad que la ley le otorga para no ejercer la acción penal, persiguiendo en cambio la aplicación de la sanción pecuniaria con arreglo al procedimiento establecido para infracciones no constitutivas de delito. Es esta una decisión tomada por el Director sin que concurra la voluntad del presunto infractor; no constituye por tanto una "transacción" que posibilite la aplicación de la multa sin más trámite. Se origina entonces un procedimiento contencioso regido por normas que no están concebidas para la investigación de delitos tributarios y que no cumplen las más elementales exigencias del debido proceso penal.

Creemos que cuanto aquí se ha dicho demuestra la urgente necesidad de ir a la creación de Tribunales tributarios. Sin embargo, la ingenua pretensión de dar la imagen de imparcialidad e independencia a través de la delegación de facultades jurisdiccionales en los llamados "tribunales tributarios" integrados por los mismos funcionarios administrativos a los que sólo se les ha cambiado el nombre, nos hace temer que esta aspiración esté lejos de ser cumplida. Es por ello que el obtener la declaración de inconstitucionalidad de la norma que posibilita tal delegación[23] resulta de extraordinaria trascendencia; sin embargo, en un fallo que, por decir lo menos, nos parece sorprendente[24], la Excma. Corte Suprema, requerida al efecto, declaró la improcedencia del recurso. El excelente voto de minoría nos ayuda a mantener la esperanza.

Quisiera terminar esta intervención haciendo mías las palabras de Eduardo Soto Kloss: "La pasividad del medio jurídico frente a las violaciones de los derechos de las personas, del hombre común en su vida diaria, es algo que repugna, porque pareciera que es el fruto maligno de un espíritu servil, que ja-

[23] El texto original del Código Tributario permitía esta delegación en asuntos de cuantía inferior a 5 sueldos vitales anuales. Véase Oltra Alonso, Ovidio, "Comentarios al Código Tributario" en *R.D. y J.*

[24] Sentencia de 28 de junio de 1996 en causa rol 24.941.

Artículo: Clase inaugural: La justicia tributaria
Revista: Nº199, año LXIV (En-Jun, 1996)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

más tuvo en otro tiempo nuestro pueblo, o el resultado perverso de una ignorancia demasiado notoria del derecho público... nada es tan deshonroso para el hombre como cruzarse de brazos y capitular ante el mal; aunque pudiera aparecer abrumadoramente poco, cualquier esfuerzo dirigido al amparo de los derechos ciudadanos es importante, pues posee la rara eficacia de mantener viva la conciencia de reforzar a alguno en su esperanza de tiempos mejores, y de impulsar a otros a empeñarse en la lucha, para que algún día, cada uno desde su puesto, oficio o función, pueda contribuir a que imperen en nuestra tierra el Derecho y la Justicia..."[25]

[25] SotoKloss, op. cit. T. II, pág. 112.