

# DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

## PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EL DERECHO TRIBUTARIO EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA

SUMARIO: I. Introducción; II. Resumen Ejecutivo; III. Referencia expresa al Sistema Tributario en la Constitución; IV. Propuesta de incorporación expresa del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; V. Principios Constitucionales de Derecho Tributario (Constitución Tributaria); VI. Limitaciones a la soberanía nacional. El orden constitucional internacional; Bibliografía; Anexo: Jurisprudencia Constitucional Tributaria

### I. INTRODUCCIÓN

Teniendo en consideración el momento constitucional que vive nuestro país y la importancia que tendrá el debate sobre los tributos en este, FESIT<sup>1</sup> ha reflexionado crítica y propositivamente sobre las distintas normas y principios que integran o podrían incorporarse a la denominada «Constitución Tributaria»<sup>2</sup>.

En general, se trata la necesidad de hacer referencia expresa a la idea de «sistema tributario», como también al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. De igual modo, se dedican largos párrafos al contenido que deberían tener los principios constitucionales tributarios desde perspectiva del Derecho Tributario moderno y de los desarrollos doctrinal y jurisprudencial. Tampoco hemos perdido de vista que algunas de estas cuestiones están condicionadas o limitadas por el orden constitucional internacional y la jurisprudencia emanada de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH).

Sobre estos distintos tópicos hacemos propuestas o sugerencias tendientes, en general, a establecer a nivel constitucional un sistema tributario más justo y coherente que el vigente. Asimismo, las(os) lectoras(es) de este informe, en el anexo que se contiene en la parte final, podrán hacerse una idea general de la evolución de la jurisprudencia constitucional en materia tributaria.

Somos conscientes de que este informe no abarca todos los temas índole tributaria que supone la elaboración de una Nueva Constitución, sin embargo, creemos que sí se desarrollan, de manera esquemática y clara, posiblemente los más relevantes. En todo caso, esos otros temas de derecho constitucional tributario y un análisis de derecho comparado podrían ser en lo sucesivo objeto de un segundo informe.

Finalmente, corresponde dejar constancia que este informe fue elaborado en una primera fase por una subcomisión integrada Sergio Alburquenque, María Celeste Angulo, Javier Cerón, Patricio Masbernat, Rodrigo Rojas y Francisco Selamé. Luego de ser aprobado en general por el Comité Ampliado de FESIT, el informe en cuestión fue complementado en ciertas materias a sugerencia de algunos de sus miembros permanentes. Todo ello, conforme a los procedimientos y quorum establecidos en el Reglamento de FESIT.

---

<sup>1</sup> Ver: <https://fesit.cl/>

<sup>2</sup> Sobre esta categoría conceptual y su alcance, ver ALBURQUENQUE, 2021, p. 91 y siguientes.

## II. RESUMEN EJECUTIVO

1. Consideramos conveniente que la Nueva Constitución haga referencia expresa a la idea de «sistema tributario» como un todo. Los principios informantes de dicho sistema debiesen ser los siguientes: generalidad, capacidad contributiva, progresividad, seguridad jurídica, coherencia y suficiencia para solventar los gastos públicos. En todo caso, conviene recordar que los tributos son una de las dos caras del fenómeno financiero o de la hacienda pública. La otra cara, la del gasto público, merece igual o similar consideración constitucional, especialmente en sus dimensiones de justicia, eficiencia y responsabilidad.

2. También estimamos importante la incorporación expresa en la Nueva Constitución del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Una consagración de este tipo puede cumplir relevantes funciones legitimadoras, interpretativas y prácticas. Hay varias fórmulas posibles de consagración expresa.

3. En cuanto a los principios constitucionales tributarios, en general, somos de opinión de que los consagrados en la Constitución actual (legalidad tributaria o reserva de ley tributaria, igualdad tributaria, prohibición de tributos manifiestamente desproporcionados e injustos y prohibición de afectación de los tributos y sus excepciones) deberían mantenerse, pero con importantes cambios o reformulaciones, toda vez que no han cumplido a cabalidad las funciones que estaban llamados a cumplir. Por otra parte, se propone la incorporación expresa de otros principios, como por ejemplo, capacidad contributiva o económica y no confiscatoriedad.

4. Sería muy útil que las(os) constituyentes reflexionen respecto de la noción de «tributo», sin que ello suponga necesariamente la formulación de una definición expresa en la Nueva Constitución. Un buen diseño a este respecto es relevante a los efectos del alcance del deber de contribuir, de las competencias tributarias y los principios constitucionales tributarios.

5. La regulación de los derechos constitucionales tributarios deben tener en cuenta los alcances de los tratados internacionales que Chile ha suscrito especialmente en materia de derechos humanos. A nivel jurisprudencial internacional, ya existe un desarrollo incipiente de la aplicación de derechos humanos en materia tributaria.

### III. REFERENCIA AL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA CONSTITUCIÓN

El «Sistema Tributario» corresponde al conjunto de tributos vigentes en el país. Esos tributos se interrelacionan, formando (o debiendo formar) un sistema que determina la carga tributaria total aplicable a un residente o domiciliado en el país, o a un no residente ni domiciliado, cuando tiene ciertos vínculos o factores de conexión con el Estado chileno.

Según el CIAT, la “palabra sistema [tributario] implica armonía entre los impuestos [debería decir tributos] entre sí y entre los objetivos fiscales y extrafiscales del estado”<sup>3</sup>. Ni la Constitución Política de la República vigente (en adelante CPR) ni las anteriores han hecho referencia a un «Sistema Tributario», sino que, han utilizado la expresión «tributos» y establecido ciertos principios que inducen a considerar cada uno de ellos como un fenómeno particular.

Esos principios –que detallamos a continuación– se interrelacionan y coordinan, sin señalar, al menos expresamente, una referencia al Sistema Tributario como un todo.

Considerando la crítica que suele hacerse a la falta de coherencia del ordenamiento jurídico tributario, parece conveniente hacer referencia en la nueva Constitución (en adelante NC) al «Sistema Tributario» y a ciertas características de su aplicación y diseño.

Así, podría considerarse un capítulo o artículo en la NC que se refiera a «Sistema Tributario y Tributos», de manera que, establezca estos 2 niveles de regulación : uno referido a los tributos individualmente considerados, y otro al Sistema Tributario como un todo, que reagrupa y ordena dichos tributos.

Los principios del «Sistema Tributario» en la NC podrían corresponder a:

- Generalidad: Dice relación con el deber de todas las personas de contribuir al sostenimiento del gasto público mediante el pago de tributos, de manera que nadie quede marginado del deber de contribuir.
- Capacidad contributiva: Se refiere a que si bien todos contribuyen, lo hacen de acuerdo a su capacidad económica o nivel de riqueza.
- Progresividad: Dice relación con que a mayor base imponible exista una tasa o alícuota mayor. El sistema tiene que tender a la progresividad, sin perjuicio de que existan impuestos proporcionales o fijos.
- Seguridad Jurídica: Se refiere a la «certeza del derecho» que deben tener los individuos, en cuanto a poder prever las consecuencias tributarias de sus actuaciones y que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares y conductos legales establecidos. Las normas tributarias que integran el sistema deben ser claras, precisas y simples de aplicar.
- Coherencia: Que propenda a ser sistemático, congruente con los diferentes principios tributarios que consagra la NC y armónicamente relacionados entre sí.
- Suficiencia para solventar los gastos públicos.

Hacemos presente que estos principios pueden ser aplicables y, en consecuencia, incluirse tanto a nivel del sistema tributario, como de los tributos en particular.

<sup>3</sup> CENTRO INTEAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS: <https://www.ciat.org/sistemas-tributarios-y-reformas-tributarias-algunas-ideas-del-tema-parte-1/>

Por último, conviene recordar que los tributos son una de las dos caras del fenómeno financiero o de la hacienda pública. La otra cara, la del gasto público, merece igual o similar consideración constitucional, especialmente en sus dimensiones de justicia, eficiencia y responsabilidad. Ahora bien, el estudio pormenorizado de la cara del gasto público, escapa de los límites de este apartado, pero será abordado en un informe complementario.

#### IV. PROPUESTA DE INCORPORACIÓN EXPRESA DEL DEBER DE CONTRIBUIR AL SOSTENIMIENTO DE LOS GASTOS PÚBLICOS<sup>4</sup>

El texto constitucional vigente no formula expresamente este deber constitucional y solo encontramos disposiciones normativas que lo dan por presupuesto. Por ello, cuando tratamos de explicar por qué debemos pagar tributos nos vemos limitados a responder que es consecuencia del ejercicio de la potestad soberana del Estado.

Se puede intentar explicar esta ausencia del deber de contribuir en el texto constitucional desde un punto de vista histórico. Por una parte, porque los textos constitucionales surgen para establecer derechos de los ciudadanos frente al Estado y no facultades del Estado frente a los ciudadanos. Por otra parte, porque en sus orígenes los tributos surgen como una carga de los pueblos sometidos en favor de los pueblos vencedores; se le concibe como una institución odiosa porque limita la propiedad individual.

Dejando atrás estas ideas tradicionales es relevante establecer que un texto constitucional moderno debe contener las bases de la organización del Estado, con los derechos y deberes propios de vivir en una comunidad. Las Constituciones han incorporado expresamente el deber de contribuir desde mediados del siglo XX y esta es una oportunidad para ponernos al día.

La formulación expresa del deber de contribuir al sostenimiento en el nuevo texto constitucional cumplirá funciones importantes, tales como siguientes: (a) función legitimadora otorgando fundamento jurídico a todo el sistema tributario chileno y una justificación sustantiva a la potestad tributaria del Estado; (b) función relevante en materia de interpretación, operando como criterio interpretativo de todo el resto de las normas del sistema jurídico y como criterio orientador de la actuación de los poderes públicos; y (c) función pragmática porque, siguiendo la doctrina del costo de los derechos, el deber pagar tributos permite financiar los derechos constitucionales.

En definitiva, se constata que el constituyente regula principios constitucionales en materia tributaria, las que han sido interpretadas como garantías de los contribuyentes<sup>5</sup>, pero se extraña una contrapartida, vinculada a las obligaciones que tiene quienes son ciudadanos de pagar tributos –y en general cualquier persona afecta a tributos chilenos– consagrando un deber por vivir en sociedad y disfrutar de las prestaciones que el Estado ofrece financiadas por tributos. Por lo anterior, se considera fundamental dejar establecido en la Carta Fundamental junto a los principios que limitan el ejercicio de la potestad tributaria la

---

<sup>4</sup> Esta propuesta ha sido formulada por las profesoras Patricia Toledo y Pilar Navarro, como asimismo por el profesor Sergio Alburquenque.

<sup>5</sup> FIGUEROA, 1985.

obligación de contribuir al financiamiento del gasto público a través del pago de tributos<sup>6</sup> como ocurre a nivel comparado. Esto contribuye a cambiar una idea muy internalizada consistente en que los tributos son algo odioso (exacción ilegítima), para identificar lo que realmente son una obligación o carga que pesa sobre las personas por el hecho de vivir sociedad y realizar los presupuestos de hecho que una ley establece.

Con todo, hay que destacar que existen distintas fórmulas posibles de consagración expresa<sup>7</sup>.

## V. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

### 1. Principio de reserva legal

#### 1.1. Normativa vigente

Esta materia se encuentra regulada en los artículos 19 N° 20, 32 N°6 (potestad reglamentaria) 63 N° 14 (materias de ley) y 65 inciso 2 e inciso 4 N° 1 (origen Cámara de Diputados, materias de iniciativa exclusiva del Presidente de la República). De acuerdo a este principio, los tributos sólo pueden ser establecidos, modificados, suprimidos o condonados por una norma de rango legal, siendo prohibido, en consecuencia, su establecimiento por reglas de inferior jerarquía, una instrucción administrativa o un acto de cualquier otra autoridad. No puede haber tributo sin ley.

#### 1.2. Aplicación: Definición de tributos

Una primera materia a definir es la extensión del objeto de protección del principio, es decir, qué debe considerarse «tributo» para efectos de determinar la aplicación de la reserva legal.

En esta materia, el Tribunal Constitucional (TC) en general ha utilizado una definición de tributos que excluye algunas categorías que en doctrina típicamente se consideran como tales, como son las tasas y cobros que supongan contraprestación (ver anexo sobre jurisprudencia constitucional, especialmente en lo relativo a las tarifas por servicios de aseo y derechos municipales establecidos en la Ley de Rentas Municipales). En consecuencia, atendida la importancia que llega a tener en la práctica la noción de tributo, resulta conveniente que los constituyentes analicen esta materia y su alcance, pudiendo en el extremo extender la protección a cualquier prestación pecuniaria exigidas por el Estado (como ocurre en las Constituciones española e italiana o por el contrario, limitarlo exclusivamente a los impuestos).

#### 1.3. Delegación de facultades

<sup>6</sup> Ha sido la doctrina interpretando de manera amplia lo que dispone el artículo 19 N° 20 que ha incluido esta idea de que tiene un alcance amplio, comprensiva de todas las prestaciones que los particulares se encuentran obligados a efectuar en favor del Estado “con la finalidad de cubrir el gasto público”. FERNÁNDEZ, 2000, p. 357.

<sup>7</sup> ALBURQUENQUE, 2021, p. 103. Así, por ejemplo, podría incorporarse en el actual artículo 22 o su equivalente en la Nueva Constitución.

Debido a que la CPR no es precisa en relación a esta materia debe precisarse si la competencia tributaria puede ser objeto de la delegación de facultades y en caso afirmativo sus límites y controles.

#### 1.4. Alcance: Reserva absoluta o reserva relativa

Respecto al alcance, el principio de reserva, tanto a nivel doctrinal como positivo, puede entenderse de una manera absoluta o relativa. Más allá de las diferencias entre estas doctrinas, ambas coinciden en lo ya señalado, respecto de que no hay tributo sin ley que la establezca.

La reserva absoluta dice relación con que todos los elementos del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, tasa o alícuota, exenciones, infracciones, condonaciones, procedimientos, modos de extinguir las obligaciones tributarias, etc.) deben estar precisamente establecidos por ley<sup>8</sup>, sin dejar espacio para normas tributarias de rango inferior.

Hay quienes entienden que también estaríamos frente a la reserva absoluta cuando la ley regula en forma completa los elementos esenciales del tributo (hecho imponible, sujetos, base imponible y tasa)<sup>9</sup>. Existen autores que han puesto de relieve que la intensidad de la reserva quedará supeditada en la práctica al modo cómo se conciba el tributo<sup>10</sup>.

Por otra parte, en virtud de la reserva relativa, la ley puede limitarse a establecer los principios o criterios sustanciales de los tributos, remitiendo a una fuente inferior el desarrollo de los aspectos secundarios o accesorios. En este caso, a diferencia del anterior, la potestad reglamentaria tendría un campo de acción más amplio.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en general, ha seguido la corriente de una reserva absoluta, aunque de alguna manera matizada. En efecto, ha señalado que los elementos esenciales del tributo (hecho imponible, sujetos, base imponible, tasa, exenciones e infracciones y sanciones tributarias) deben estar establecidos en la ley, y que la potestad reglamentaria autónoma no procede en materia tributaria. Sin embargo, también ha señalado que la potestad reglamentaria de ejecución puede aplicarse para complementar aspectos de detalle técnico que el legislador no puede regular, pero que éste debe delimitar con suficiente claridad y determinación. Por lo tanto, la intensidad y alcance de la reserva también pasa por el grado de concreción exigible a la ley (ver anexo sobre jurisprudencia constitucional, en la parte relativa a este principio) y se vincula estrechamente y como ya se ha dicho con la definición de tributo. Una definición extensa de tributos supondría una mayor flexibilidad de la reserva.

#### 1.5 Irretroactividad de la ley tributaria

<sup>8</sup> AVILÉS, 2005, p. 100.

<sup>9</sup> ALTAMIRANO Y MUÑOZ, 2006, p. 29.

<sup>10</sup> “A nuestro entender, la verdadera intensidad y eficacia de esta formulación del principio [no hay tributo sin ley que lo establezca] quedará supeditada en la práctica –además de lo que se entienda por ley– al modo en que se conciba el tributo. Si la concepción del tributo es muy amplia, cualquier cobro lo será y el ámbito de aplicación de la reserva también será amplio. Por el contrario, si la concepción es muy restringida, quedarán extramuros del principio y del Derecho tributario muchos cobros o prestaciones pecuniarias. Ninguno de los dos extremos parece razonable, el primero por irreal, el segundo porque podría acabar desmantelando o desnaturalizando el tributo y las normas y principios que lo estructuran” (ALBURQUENQUE, 2013, p. 138).

Podría evaluarse la conveniencia de establecer la irretroactividad como una característica del Sistema Tributario. Hay constituciones que consagran expresamente el principio de no retroactividad en materia tributaria, y otras que no, pero bajo estas últimas, se entiende que la retroactividad depende del peso de principios constitucionales en juego, siendo la garantía del derecho de propiedad uno de los elementos a ponderar, entre otros derechos o principios<sup>11</sup>.

## 1.6 Formación de la Ley

La mantención de la iniciativa exclusiva en materia tributaria tiene vinculación con el régimen político que se adopte en la NC. La Cámara de Diputados como cámara de origen tiene raíz histórica y se ajusta a principios del régimen democrático. El quórum simple de las leyes impositivas permite dar flexibilidad a los cambios que el sistema tributario exige en un mundo cambiante.

En cuanto a la iniciativa en materia tributaria, hay que tener presente que un aspecto relevante a la hora de configurar constitucionalmente el ejercicio de la potestad tributaria se refiere a determinar cómo se distribuye y quién tiene iniciativa en materias que se refieran al establecimiento, derogación, modificación o condonación de tributos y al establecimiento, derogación o modificación de beneficios tributarios en sentido amplio<sup>12</sup>. En este sentido, la Carta Fundamental actual contempla una iniciativa legal exclusiva radicada en el Presidente de la República. Sin perjuicio de ello, y teniendo presente el nuevo orden de Gobierno y Administración existente a nivel regional con la incorporación de Gobernadores elegidos democráticamente, pudiera pensarse que es necesario ampliar esta iniciativa a ellos y, eventualmente, a las Municipalidades respecto de tributos de clara identificación regional o local. Las tasas y las contribuciones especiales se estima que debieran tener un tratamiento distinto, señalando la ley los marcos dentro de los cuales este tipo de tributos debieran establecerse. Este proceder no sería novedoso a nivel comparado, si se tiene presente que esto ocurre no solo a nivel latinoamericano<sup>13</sup>, sino también a nivel europeo<sup>14</sup> y permitiría dotar de financiamiento autónomo del nivel central a las regiones<sup>15</sup>. Esto no implica una toma de posición al respecto, pero es una materia que debería necesariamente discutirse.

## 1.7. Síntesis sobre temas relevantes vinculados al principio de legalidad que podrían incluirse en el debate de una nueva CPR

Las materias referidas comprenden: (i) alcance del concepto tributo como objeto del deber y de la protección; (ii) pertinencia o prohibición de la delegación de facultades en el Poder Ejecutivo<sup>16</sup>; (iii) si los elementos del tributo que deben estar definidos por el legislador, o si se debe mantener una redacción como la actual, que entrega su delimitación al intérprete constitucional; (iv) la conveniencia de establecer expresamente la irretroactividad como una

<sup>11</sup> Seguridad jurídica, confianza legítima, etc.

<sup>12</sup> ALBURQUENQUE, 2020.

<sup>13</sup> Uruguay, Colombia, Venezuela y Bolivia.

<sup>14</sup> Alemania, España, por ejemplo.

<sup>15</sup> Párrafo propuesto por la profesora Pilar Navarro.

<sup>16</sup> Durante la vigencia de la Constitución de 1980 se ha discutido la posibilidad de DFL en materia tributaria, no existiendo consenso a nivel doctrinal. La discusión se genera porque el texto constitucional no resuelve expresamente la cuestión.



característica del Sistema Tributario; (v) revisión del procedimiento de formación de la ley tributaria, incluida su iniciativa.

## 2. Principio de igualdad en general y tributaria

### 2.1. Normativa vigente

Artículo 1 y artículo 19 N°s 2, 3, 20 y 22 de la CPR

### 2.2. Alcance y aplicación

Corresponde a un principio general, que se proyecta en materia tributaria como la obligación de gravar de manera equivalente a quienes se encuentran en situaciones similares y de forma diferente a quienes no se encuentran en una situación análoga. Se suele asociar a la igualdad económica, y sintetizar señalando que la aplicación de los tributos debe importar iguales cargas para los contribuyentes, esto es que mediante los mecanismos de proporcionalidad y/o progresión, el sacrificio económico sea equitativo.

Relacionado con este principio se encuentra la obligatoriedad de no establecer discriminaciones arbitrarias (artículo 19 N°22), en términos tales de que toda persona que se encuentre en la misma situación descrita por la ley debe soportar el tributo respectivo, en la misma forma.

### 2.3 Sugerencias

La interpretación de la actual CPR, que ha entendido este principio ajustándolo a parámetros de igualdad, parece ser insuficiente y extremadamente formalista en materia tributaria. Limitarse a señalar que la ley debe tratar igual a aquellos en situaciones iguales vacía de contenido importante a este principio, por lo que debería considerarse que la inclusión de este principio en la NC deba favorecer una interpretación inclusiva de situaciones equivalentes o asimilables. Así, todos aquellos que se encuentren en situaciones similares debiesen soportar una igual carga tributaria, o, en sentido negativo, se debe evitar que haya un tratamiento tributario distinto en situaciones que se consideran como equivalentes o asimilables.

El desafío que importa lo anterior es el de definir qué debe considerarse como una situación equivalente, ya que para ello no debiese analizarse de manera aislada la situación del individuo en relación al impuesto, sino que la posición del mismo en relación al sistema tributario como un todo. La inclusión del «Sistema Tributario» en la CPR facilitaría dar contenido a esta garantía.

Por otra parte, pareciese que el principio de capacidad contributiva es de alguna manera traducción o manifestación del principio de igualdad. Sin embargo, aunque el principio de capacidad contributiva podría ser un referente muy importante para definir situaciones “equivalentes”, ese principio no necesariamente se agota en ello, y debiese informar todo el Sistema, como señalamos anteriormente.

La igualdad no es absoluta y admite discriminación, la que no debe ser arbitraria, pudiendo distinguirse entre categorías de contribuyentes por criterios determinados tales como la capacidad contributiva, origen de las rentas o el monto del beneficio del contribuyente. Sin



embargo, además de la razonabilidad/no arbitrariedad en la creación de cargas, debiese también considerarse que la creación de beneficios tributarios o exenciones responda también a cierta razonabilidad, que debe necesariamente analizarse en función del objetivo perseguido por el legislador al momento de establecer el beneficio. La razonabilidad dice relación con que existan buenas razones para justificar un determinado tratamiento, lo que no iría en desmedro de la igualdad en la medida que existan motivos fundados para una solución específica que justifique hacer distinciones. Sin embargo, podría argumentarse en contra de esta inclusión que una disposición de este tipo podría permitir excepciones a principios generales motivadas por mayorías circunstanciales (experiencia latinoamericana).

En otros términos, el principio de igualdad no es una garantía constitucional de carácter absoluto, pues debe ponerse en relación con el resto de las normas constitucionales. En este sentido, existirá una excepción a este cada vez que se consagre un beneficio tributario<sup>17</sup> y es deseable que así sea, pues los tributos y los beneficios tributarios persiguen muchas veces fines extrafiscales. Por lo mismo, esta posibilidad de establecer una diferenciación debiera contemplarse expresamente en el futuro texto constitucional, tal cual lo hace actualmente el artículo 19 N° 22 de la Carta Fundamental siempre teniendo como límite la arbitrariedad<sup>18</sup>.

#### 2.4 Propuesta de incorporación expresa del principio de igualdad en materia tributaria en el nuevo texto constitucional<sup>19</sup>

Entendiendo que no se trata de un principio distinto del principio de igualdad general, se propone complementariamente mencionar expresamente el principio de igualdad en materia tributaria porque cumple un rol simbólico relevante en una sociedad con índices de desigualdad tan altos.

Estamos de acuerdo en que el principio de igualdad suele criticarse por ser excesivamente formal; sin embargo, en materia tributaria ha tenido un desarrollo dogmático importante que se quedaría sin fundamento constitucional expreso. Además, al incorporarse junto al principio de capacidad contributiva, la capacidad económica del contribuyente opera como el criterio sustantivo del principio de igualdad en materia tributaria. De este modo, se propone establecer que se exija el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas con igualdad de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente. En cualquier caso, la capacidad económica no limita al legislador en su libertad de configuración de los hechos imposables, sino que es un mandato acerca de cómo distribuir la carga tributaria<sup>20</sup>.

### 3. Principio de proporcionalidad y justicia tributaria. Principio de no confiscatoriedad

#### 3.1. Normativa vigente

Artículo 19 N° 20 inciso 2, complementado por artículo 1 y artículo 19 N°s 2, 3 y 22 de la CPR.

<sup>17</sup> SPISSO, 2012, p. 347 y ss.

<sup>18</sup> Este párrafo fue incorporado al informe por sugerencia de la profesora María Pilar Navarro.

<sup>19</sup> Esta propuesta ha sido formulada por la profesora Patricia Toledo.

<sup>20</sup> Esta última precisión sobre la capacidad económica fue introducida a sugerencia del profesor Álvaro Magasich.

### 3.2. Alcance

De acuerdo con este principio, no es posible establecer tributos “manifiestamente desproporcionados o injustos”. Algunos señalan que la proporcionalidad es parte configurativa de la garantía general de igualdad.

Algunos autores separan el estudio de proporcionalidad y de justicia, en base al uso de la conjunción disyuntiva “o” que utiliza el artículo 19 N°20, señalando que la proporcionalidad atiende criterios cuantitativos (evitar tributos desproporcionados) mientras que la justicia del tributo se refiere a criterios cualitativos (evitar tributos injustos)<sup>21</sup>.

Sin embargo, precisar el límite de lo desproporcionado o injusto no es una tarea sencilla, ya que ambas expresiones son bastante amplias y generales.

### 3.3. Sugerencia de reformulación

Por ello, y siguiendo la tendencia de algunas constituciones modernas en lugar de contener una prohibición general de impuestos desproporcionados o injustos, se propone cautelar este derecho a través de la garantía de la no confiscatoriedad de los tributos. Este principio básicamente significa no afectar esencialmente la propiedad a través del tributo, sin pagar una indemnización adecuada.

Se ha entendido que un tributo es confiscatorio cuando absorbe la mayor parte de la renta, afectando la esencia del derecho de propiedad, impidiendo el desarrollo de una actividad económica, desincentivándola o haciéndola ineficiente.

Hasta el momento, el TC no ha concluido que alguno de los tributos sometidos a su conocimiento sea confiscatorio, estableciendo criterios generales, tales como capacidad contributiva, límite conceptual, análisis casuístico, la calificación del bien como de uso o consumo habitual o de carácter suntuario o prescindible o, si con su imposición se impide el desarrollo de una actividad económica, etc. El Constituyente podría dar algunas definiciones generales que permitan tutelar adecuadamente esta garantía (ver anexo sobre jurisprudencia constitucional, en la parte relativa a este principio).

El principio de no confiscatoriedad se relaciona con el principio de capacidad contributiva o económica; sin embargo, la incorporación expresa de ambos en la Nueva Constitución (técnica que sugerimos) no resulta contraproducente o perjudicial, sino más bien, en nuestra opinión, ambos principios son complementarios, en cuanto parámetros de tributación razonable.

## 4. Principio de no afectación y referencia al gasto público

### 4.1. Normativa vigente

Artículo 19 N° 20 inciso 3° y 4° y disposición sexta transitoria de la CPR

### 4.2. Alcance

---

<sup>21</sup> FERNÁNDEZ, 2000, pp. 357-371.

En virtud de este principio, los tributos no pueden tener un destino determinado, sino que han de ingresar a las rentas generales del Estado para satisfacer las necesidades comunes de índole pública.

En general, el origen de este principio se encuentra en precaver la caída en corporativismos, la satisfacción de demandas de grupos o zonas determinadas o de actividades que no merecen un trato de privilegio. Así, se busca evitar negociaciones directas con posibles beneficiarios de los tributos.

Este principio puede considerarse en una doble perspectiva. En primer lugar, es una clara norma de control financiero, que se relaciona con el gasto público y su financiamiento. Esta dimensión, lleva a considerar la posibilidad de incluir una referencia expresa al gasto público en la NC. Dicha norma podría señalar que será solventado de acuerdo a los ingresos tributarios sin destinación previa, y ejecutado al menos bajo principios de economía, eficiencia y control efectivo. Esto último sería particularmente relevante si por otra parte se consignara el principio de suficiencia como característica del sistema tributario.

En segundo lugar, este principio se relaciona con la estructura del tributo, en el sentido que obliga a que el tributo no considere en su diseño la destinación a un fin específico. Es, por ello, también una prohibición al legislador tributario.

Con todo su reconocimiento como verdadera garantía de las personas es discutible, y quizás sería recomendable debatir si una NC debiese o no tratarlo en este carácter. Considerarlo como garantía podría significar extremar el concepto, ya que como hemos señalado este principio impone un límite al legislador, pero por otra parte reconocerlo como tal fortalece el control del gasto público, al incorporarlo en el catálogo de los derechos de los ciudadanos frente a la autoridad.

De lo que no existe duda es que este principio tiene evidentes virtudes (no siempre cumplidas), como permitir flexibilidad para enfrentar el gasto público y el control financiero y fiscal en la gestión administrativa.

Los límites de este principio (o sus excepciones) tendrán que evaluarse en conjunto con otras decisiones constitucionales (la descentralización, la mayor o menor libertad de los gobiernos regionales y locales a la hora de decidir en que gastar los recursos<sup>22</sup>, el financiamiento de gastos excepcionales, los derechos sociales, la necesidad de mantener la destinación a materias como la defensa nacional, etc.).

Finalmente, un tema relevante en relación a este principio es la existencia y vigencia de la disposición sexta transitoria de la CPR, que dispone la vigencia de las normas que hayan establecido tributo de afectación con anterioridad a la CPR. Esta disposición y su interpretación extensiva a las modificaciones posteriores de esas mismas normas han limitado significativamente la aplicación de este principio (ver anexo sobre jurisprudencia constitucional, en la parte relativa a este principio).

La NC deberá decidir mantener o no esa disposición transitoria. Lo más razonable es no mantenerla, pero para ello hay que hacerse cargo expresamente del problema del financiamiento de los distintos niveles de gobierno que establezca la NC<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> Interrogante planteada por la profesora María Pilar Navarro. Agrega –siguiendo a GARCÍA Y FLIES, 2021–, y a propósito de la experiencia en la Región de Magallanes, que debiera incluirse una concepción algo más flexible y, además, establecer mecanismos que eviten que la Ley de Presupuestos asigne los tributos de clara afectación local o regional en una cuantía inferior a lo recaudado por la Tesorería General de la República, dejando a salvo que son recursos propios de las regiones o municipios con lo cual, si no se los gastan, no deben devolverlos.

<sup>23</sup> Párrafo propuesto por el profesor Sergio Alburquenque.

## 5. Principio de limitación de los tributos en relación al goce de derechos constitucionales

### 5.1. Normativa vigente:

Artículo 19 N° 26 de la CPR

### 5.2 Alcance

La CPR prohíbe a través de una norma de cláusura que las normas tributarias puedan afectar en su esencia los derechos garantizados constitucionalmente o impidan su ejercicio. Se trata de una regla de protección que impide que los tributos sean utilizados como una herramienta o mecanismo para burlar o hacer ilusorio los derechos ciudadanos. Tratándose de un principio general, pro derechos, que defiende la efectividad de los mismos de una excesiva o desviada intrusión fiscal, debería mantenerse.

## 6. Otros principios y derechos constitucionales más generales aplicables en materia tributaria

### 6.1. Normativa vigente

Artículo 19 N°2, N°3, N°4, N°7, N°22 y N°24 de la CPR

### 6.2 Referencias

Existen otros principios y derechos consagrados constitucionalmente a los cuales se les reconoce por la doctrina y jurisprudencia constitucional efecto en materia tributaria y que no son objeto de análisis en este informe, entre ellos pueden indicarse las garantías procesales y penales (tutela judicial efectiva y debido proceso), el derecho a la protección de la vida privada y las comunicaciones, el derecho a la igualdad ante la ley y el derecho a la propiedad.

## VI. LIMITACIONES A LA SOBERANÍA NACIONAL. EL ORDEN CONSTITUCIONAL INTERNACIONAL

### 1. Contexto

La regulación de los derechos constitucionales en general y de los derechos constitucionales tributarios en particular debe tener en cuenta los alcances de los tratados internacionales que Chile ha suscrito especialmente en materia de derechos humanos. La aprobación de dichos convenios internacionales ha incorporado al ordenamiento jurídico constitucional nacional un conjunto de derechos inalienables que sin formar parte del texto constitucional deben entenderse parte de ella (bloqueo de constitucionalidad). Tales derechos no podrían ser modificados por una norma interna ni aún de rango constitucional (artículos 26 y 27 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados), son ejecutables ante tribunales internacionales y en caso de limitarse o restringirse por la NC en relación a lo estipulado en los tratados, prevalecerá la regla de interpretación “pro-homine” de derecho

internacional público, según la cual siempre se hará prevalecer la norma que otorgue más derechos a las personas o que imponga menores restricciones a sus libertades y garantías.

## 2. Convención Interamericana de Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica)

A modo ejemplar, y solo en referencia a la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, podemos indicar, como se muestra en los casos que se mencionan más adelante, que ya existe un desarrollo incipiente de aplicación de Derechos Humanos en materia tributaria.

Uno de los más conocidos es el caso “*Cantos vs. Argentina*”, y que evaluó las “*tasas de acceso a la justicia*” en relación a la tutela judicial efectiva (artículos 8 y 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos). Si bien para la Corte el derecho al acceso a la justicia no es absoluto y, por ello, puede sujetarse a ciertas limitaciones discrecionales por parte del Estado, las mismas “deben guardar correspondencia entre el medio empleado y el fin perseguido y, en definitiva, no pueden suponer la negación misma de dicho derecho”. A la Corte no le parecen razonables, “aún cuando la mencionada tasa de justicia sea, en términos aritméticos, proporcional al monto de la demanda”. Por ello, afirma que el monto indicado “no guarda relación entre el medio empleado y el fin perseguido por la legislación argentina, con lo cual obstruye, evidentemente, el acceso a la justicia del señor Cantos, y en conclusión viola los artículos 8 y 25 de la CADH” (párr. 54). Respecto de los honorarios profesionales regulados con base en el monto de la litis, en los términos determinados en este caso, añade: “impone al actor una carga desmedida y se transforma, en definitiva, en un elemento obstructor de la efectiva administración de justicia” (párr. 56). Para la Corte IDH, dichos cobros efectuados de acuerdo con parámetros legales “condujeron a que se cobraran sumas exorbitantes, con el efecto de obstaculizar el acceso del señor Cantos a la justicia” (párr. 60), por lo que el Estado de Argentina ha violado los artículos 8 y 25 en relación con el artículo 1.1 de la CADH, en perjuicio de dicha persona (párr. 65).

En otros tres casos, la CIDH abordó el problema de la eficacia de las sentencias, y su entorpecimiento por causas tributarias (“*Suárez Rosero vs. Ecuador*”, “*Baena Ricardo y Otros vs. Panamá*”, “*Myrna Mack Chang vs. Guatemala*”, “*Loayza Tamayo vs. Perú*”). En estos casos, la Corte ha sostenido el “principio de integridad e intangibilidad de la indemnización”, que se expresa al sostener que “el pago de las indemnizaciones estará exento de todo impuesto actualmente existente o que pueda decretarse en el futuro”. Este principio persigue evitar que por vía de aplicación de tributos esta se disminuya o extinga, sin que la sentencia deba suponer algún mandamiento específico respecto del sistema fiscal del Estado condenado.

Igualmente, en otros tres casos se abordó el derecho de propiedad frente a los tributos. “*Acevedo Buendía y otros vs. Perú*”, que dijo relación con un asunto de pensiones. “*Chiriboga vs. Ecuador*” se refirió a la expropiación de un bien inmueble heredado sin entregar el Estado justa ni oportuna indemnización, además del cobro de los impuestos territoriales sobre el bien en circunstancias de que no tenía posesión del inmueble, frente a lo que la CIDH decide que los impuestos y las multas sean devueltos. En “*Ivcher Bronstein vs. Perú*”, el Estado toma el control de una empresa de televisión y la entrega a unos administradores y al restituirla se continúan cobrando impuestos devengados durante la administración ilegal del tercero y la CIDH decide revertir estas situaciones violatorias de derechos humanos, aun en beneficio de una sociedad.

## BIBLIOGRAFÍA

- ALBURQUENQUE, Sergio, 2013: “Pagar la cuenta de la Ciudad de Santiago de Chile”, en *Pagar a Conta da Cidade*, Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.
- ALBURQUENQUE, Sergio, 2020: “Exenciones tributarias”: por qué urge analizar los múltiples “beneficios tributarios” que se aplican en Chile, CIPER Académico, 09.10.2020. Disponible en: <https://www.ciperchile.cl/2020/10/09/exenciones-tributarias-por-que-urge-analizar-los-multiples-beneficios-tributarios-que-se-aplican-en-chile/>
- ALBURQUENQUE, Sergio, 2021: “La ‘Constitución Tributaria’ en Chile”, en SAFFIE, Francisco, y FAÚNDEZ, Antonio (coordinadores), *Derecho Tributario Constitucional: En Tiempos de Decisión de una Nueva Constitución*, Valencia: Tirant lo Blanch.
- ALTAMIRANO CATALÁN, Marco y MUÑOZ BENAVENTE, Felipe, 2006, *Derecho Tributario. Parte General. Determinación de la Obligación Tributaria*, Santiago: LegalPublishing.
- AVILÉS, Víctor, 2005, *Legalidad tributaria*, Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- CENTRO INTEAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS: <https://www.ciat.org/sistemas-tributarios-y-reformas-tributarias-algunas-ideas-del-tema-parte-1/>
- FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Miguel Ángel, 2000: “Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 27, N° 2, pp. 357-371.
- FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo, 1985, *Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980*, Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- FLIES AÑÓN, Anggie y GARCÍA CASTILLO, Cristián, 2021: “Impuestos regionales, una oportunidad de mejora en la discusión de una nueva Constitución política en Chile, en SAFFIE, Francisco, y FAÚNDEZ, Antonio (coordinadores), *Derecho Tributario Constitucional: En Tiempos de Decisión de una Nueva Constitución*, Valencia: Tirant lo Blanch.
- SPISSO, Rodolfo, 2012, “Potestad tributaria en el estado de derecho”, en Masbernat Patricio (Coord.): *Problemas actuales de Derecho Tributario Comparado. Una perspectiva de Iberoamérica*, Santiago: Librotecnia.

## NORMAS CITADAS

- Constitución Política de la República de Chile de 1980. Decreto 100/2005, Ministerio Secretaría General de la Presidencia. *Diario Oficial*, 22 de septiembre de 2005.
- Convención Interamericana de Derechos Humanos, adoptada con fecha 22 de noviembre de 1969. Publicada en Chile con fecha 05 de enero de 1991
- Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, adoptada con fecha 23 de mayo de 1969. Publicada en Chile con fecha 22 de junio de 1981

## JURISPRUDENCIA CITADA

- Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso “Cantos vs. Argentina”*, Sentencia de fecha 28 de noviembre de 2002.
- Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso “Suárez Rosero vs. Ecuador”*, Sentencia de fecha 12 de noviembre de 1997.
- Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso “Baena Ricardo y Otros vs. Panamá”*, Sentencia de fecha 02 de febrero de 2001.

- Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso “Myrna Mack Chang vs. Guatemala”*, Sentencia de fecha 25 de noviembre de 2003.
- Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso “Loayza Tamayo vs. Perú”*, Sentencia de fecha 17 de septiembre de 1997.
- Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso “Acevedo Buendía y otros vs. Perú”*, Resolución de fecha 21 de junio de 2021.
- Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso “Chiriboga vs. Ecuador”*, Sentencia de 06 de mayo de 2008.
- Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso “Ivcher Bronstein vs. Perú”*, Sentencia de fecha 06 de febrero de 2001.



ANEXO JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL TRIBUTARIA		
Materia	Rol	Comentarios
Noción de tributo	Rol N° 183-94 (Peajes); Rol N° 247-96 (SNA); Rol N° 1034-08; Rol N° 1063-08 (tarifa de aseo); Rol N° 1.295-09 (Bomberos); Rol N° 2.332-12; 2489-13-INA (Interés penal); Rol N° 1951-11; Rol N° 1952-11	Noción restringida (excluye las tasas y cobros que supongan contraprestación), salvo CTC (C.S. Rol N° 16.293, de 1992) y causas sobre interés penal.
Legalidad tributaria	Rol N° 183-94 (Peajes); Rol N° 203-94 (Patentes municipales); Rol N° 773-07-INA (Estadios); Rol N° 773-07-INA; Rol N° 2.038-11-INA (Cambio de Sujeto del IVA); Rol N° 718-07; Rol N° 822-07; Rol N° 1234-08; Rol N° 2.614-14 (artículo 59 LIR); Rol N° 282-99.	Reserva absoluta (matizada): los elementos esenciales del tributo (hecho imponible, sujetos, base imponible, tasa, exenciones e infracciones y sanciones tributarias) deben estar establecidos en la ley. La potestad reglamentaria autónoma no procede en materia tributaria. La potestad reglamentaria de ejecución se aplica para complementar aspectos de detalle técnico que el legislador no puede regular, pero que este debe delimitar con suficiente claridad y determinación.
Igualdad tributaria	Rol N° 219-95; Rol N° 280-98 (Tabacos I); Rol N° 203-94; Rol N° 773-07-INA; 2489-13-INA (Interés penal); Rol N° 1951-11; Rol N° 1952-11	Igualdad de sacrificio (no matemática); la CPE no impide diferenciar con tal que no vulnere la prohibición de arbitrio; tiene que haber una justificación racional (razonabilidad).
No confiscatoriedad	Rol N° 183-94 (Peajes); Rol N° 773-07-INA	En ningunos de los casos el TC concluye que el tributo es confiscatorio. Establece criterios generales: capacidad contributiva, límite conceptual, análisis casuístico, la calificación del bien como de uso o consumo habitual o de carácter suntuario o prescindible o, si con su imposición se impide el desarrollo de una actividad económica, etc.
No afectación	Rol N° 50-88 (declara inconstitucional por no declarar las obras de desarrollo comunal); Rol N° 219-95; Rol N° 203-95; Rol N° 212-95	El principio es conciliable con la obligación impuesta por artículo 67 CPE; válida interpretación amplia de la disposición sexta transitoria
Impuestos al patrimonio	Rol N° 773-07-INA	No existen limitaciones respecto a la naturaleza de los tributos. El art. 19 N° 20 permite establecer tributos tanto sobre rentas como sobre <b>bienes</b> y actividades. El artículo 65 habla de tributos de cualquier clase.

Poder tributario	Roles N°s. 1399-09 INA y 1469-09 INA acumulados; Rol N° 1452-09	El legislador es el titular del poder o potestad tributaria, pero con límites (las exigencias y las garantías que la propia CPE impone). La concesión de beneficios tributarios forma parte de la potestad tributaria del Estado.
Beneficios tributarios	Rol N° 2.614-14; Rol N° 1.492-09	En la primera sentencia, el TC da a entender que el principio de legalidad es más intenso si se trata de la regulación del tributo y menos intenso si se trata de una exención. En la segunda sentencia el TC sobre la base de la distinción referida en el último apartado del literal anterior, esto es, se pueden dar dos situaciones al entrar en vigor una ley que modifique o suprima un determinado beneficio tributario: (1) que antes de la entrada en vigor “se hayan consumado diversos periodos impositivos, habiéndose devengado en cada uno de ellos la correspondiente exención” (en este supuesto bastaría el principio de irretroactividad para mantener los beneficios devengados a resguardo de la nueva norma); (2) que los eventuales beneficios se encuentren pendientes de producción, pero aún no devengados al no haberse verificado en su integridad el periodo impositivo en que esté ni, desde luego, los sucesivos (como no ha “nacido todavía la exención derivada de estos últimos, no puede considerarse ya adquirida frente a la ley modificadora”, por tanto, retroactividad).
Capacidad contributiva	Rol N° 1399-09; Rol N° 1.492- 09	Capacidad contributiva como criterio y medida de la igualdad. Los beneficios tributarios suponen un quiebre al principio de capacidad contributiva, quiebre que encontrará legitimación en la medida que se fundamente en razones objetivas de carácter económico, social o político.
Retroactividad	Rol N° 1.492-09	Retroactividad propia e impropia: beneficios tributario.
Apremio	Rol N° 1006-07-INA; Rol 2216-12-INA	En el primer pronunciamiento se rechaza por empate de votos. En el segundo se acoge. En ambos casos, los argumentos son de legalidad (requisitos

		del artículo 19 N° 7 CPE) y de legitimidad (debido proceso; medio-fin; proporcionalidad en sentido estricto).
--	--	---