

## LIMITES DEL PODER TRIBUTARIO:

### Consagración Constitucional y Protección Jurisdiccional.

Por: *Augusto Parra Muñoz,*  
*Profesor de Derecho Económico*  
*Escuela de Derecho. U. de Concepción.*

1.- El Poder Tributario, esto es la facultad de crear y establecer tributos, se considera normalmente una facultad propia del Estado y una expresión de la soberanía. "Cuando se habla de poder tributario, no es que necesariamente tenga que ser un poder distinto del legislativo, del ejecutivo o del judicial, sino simplemente que la soberanía o el poder político se manifiestan con caracteres propios en la materia tributaria, e incluso la idea de imposición coactiva y sobre la voluntad de los demás, adquiere fuerza y vigencia indiscutible, cuando mediante ella se establecen tributos", escribe Narciso Amorós (Textos Fiscales Anotados.- Ley General Tributaria. Artículos 1 al 89. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1967, pág. 85).

Los textos constitucionales, casi sin exclusiones, consagran este poder y fijan las condiciones de su ejercicio. Se sigue de ello que una de sus características principales es, justamente, la de ser limitado, esto es estar sometido a prescripciones constitucionales que condicionan la validez de su ejercicio.

De ahí que las constituciones se ocupen de dos cuestiones fundamentales en la materia: establecer la titularidad del poder tributario y señalar los límites a que su ejercicio se somete.

No nos ocuparemos aquí de los fundamentos doctrinarios, sino de las concretas normas constitucionales atinentes a la materia; por la misma razón prescindiremos de los que Fonrouge llama límites políticos, de carácter fáctico y generalmente extraconstitucional (cuya expresión más clara es la doble tributación internacional). El análisis parece conveniente en el momento presente, pues nos encontramos en un período de revisión y definición constitucional.

2.- Como prueba de las afirmaciones anteriores y antes de ocuparnos de nuestro Derecho positivo, transcribimos las normas que se contienen en la Constitución española sancionada en 1978 sobre los problemas referidos.

El art. 133 de ese texto, en sus dos primeros incisos, precisa quienes son titulares del poder tributario. Dice: "1º) La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2º) Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las Leyes".

Ese mismo precepto consagra un primer límite al poder tributario al exigir que el se ejerza mediante ley. Y el artículo 134, inciso 7, aclara que "la Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea".

Por su parte, el art. 31 consagra otros límites (generalidad, igualdad, justicia y respeto al derecho de propiedad), al establecer en su inciso 1: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio".

Las normas transcritas evidencian cuan insoslayable resulta

el tema para los constituyentes.

3.- Siendo el Estado de Chile unitario no existe -a diferencia de lo que ocurre en estados federales- problema de reparto del poder tributario. Todos convienen en que el poder tributario originario radica única y exclusivamente en el Estado.

De ahí que la atención se centra en definir si otros entes públicos pueden gozar de un poder tributario derivado, lo que supone una norma legal expresa que los autorice a establecer tributos.

La Constitución del 25 resolvía afirmativamente la cuestión, disponiendo en su art. 98 -relativo a las Asambleas Provinciales- que la ley "podrá autorizarlas para imponer contribuciones determinadas en beneficio local". En cambio no atribuía tal poder a las Municipalidades.

El Anteproyecto de Nueva Constitución o Proyecto Ortúzar, sigue la misma tendencia al permitir que las Municipalidades puedan disfrutar de un poder tributario derivado. Dice, en efecto, su art. 115: "La Ley de Presupuestos de la Nación solventará los gastos de funcionamiento de las Municipalidades, sin perjuicio de que la ley, dentro del marco que señale, las autorice para establecer determinados tributos que graven actividades o bienes que tengan una clara identificación local".

Creemos preferible crear otros mecanismos de financiamiento de esas corporaciones, pero no conferirles un poder tributario que, aún cuando fuertemente limitado por la ley que se lo confiere, puede ser fuente de inequidades y aún de indefensión para los contribuyentes.

4.- Tradicionalmente en Chile se ha consagrado el principio de reserva de ley, como límite al ejercicio del poder tributario. Se ha exigido por ello que los tributos se crean por medio de una ley. La Constitución de

1925 era enfática sobre el particular, como lo testimonian los arts. 10 N°9 y 44 N°1. Pero, más tarde, el art. 44 N°15 autorizó expresamente la delegación de facultades por el Congreso en el Presidente de la República en la materia que nos ocupa. El Acta Constitucional N° 3 fue bastante más parca, pero el límite debe entenderse consagrado en sus artículos 1 N°5 y 8.

Finalmente, el Proyecto Ortúzar consagra también este límite -cuyas raíces se encuentran en la Carta Magna de 1215- como lo demuestran los artículos 68, en relación al 66 letra g; 19 N 19; 25, etc... El artículo 37 N° 3 hace posible nuevamente la delegación de facultades y, consecuentemente, el ejercicio del poder tributario mediante DFL.

No estimamos conveniente la delegación de facultades en cuanto al ejercicio tributario, pues en la creación de tributos debe asegurarse la debida expresión de la comunidad que, como demuestra la experiencia, no se consigue sino a través del proceso normal de generación de la ley.

Cosa distinta es el que las leyes que crean tributos confieran al Jefe del Ejecutivo facultades tales como las de aumentar o disminuir tasas y aún la de suspender temporalmente la aplicación de un determinado tributo, especialmente para que pueda hacer frente a exigencias coyunturales y asegurar el cumplimiento de la función extrafiscal de los impuestos. Tales facultades no implican, como se comprenderá, desplazamiento del ejercicio del poder tributario.

5.- Otro límite que ha tenido normal consagración entre nosotros, es el de la generalidad: los tributos deben afectar a todos los que se encuentran en la situación prevista por la ley (hecho gravado) no ser discriminatorios ni tener destinatarios singularizados.

Si se quiere, hay aquí una extensión y precisión de la igualdad ante la ley. La sola excepción admisible está constituida por las exen

ciones tributarias, a cuyo respecto el Proyecto Ortúzar innova al reconocerlas y aceptarlas expresamente, condicionándolas a que se contengan en leyes aprobadas con quórum calificado. Pero como hacemos presente en nuestra ponencia sobre el régimen legal, la motivación de esa norma (art. 19, N°21, inciso 2°) y la garantía a que se le vincula son contestables.

6.- La equidad o justicia tributaria es, también, un límite al poder tributario, estrechamente vinculado a las ideas de generalidad o igualdad antes mencionadas. Demás está decir que es, tal vez, el límite de más difícil expresión a través de una norma jurídica. La Constitución del 25 lo estatuye en el art. 10 N°9, al asegurar a todos los habitantes de la república "la igual repartición de los impuestos y contribuciones, en proporción de los haberes o en la progresión o forma que fije la ley". Norma que el Acta Constitucional N°3 reproduce en el ya mencionado art. 1 N° 5.-

Otro tanto hace el Proyecto Ortúzar en su art. 19 N°19.

Nos parece que la norma es demasiado general y preferimos, por lo mismo, fórmulas más específicas, como la ya citada de la Constitución de España. En caso contrario la limitación será siempre puramente teórica. Obviamente el control de constitucionalidad de la ley resulta aquí más difícil y fuerza a quienes lo realizan a salir del campo de la pura interpretación dogmática para explorar la realidad y juzgarla conforme a padrones extra-jurídicos.

7.- Otro límite constitucional es el derecho de propiedad, lo que también se expresa como carácter no confiscatorio que debe tener el impuesto.

Resulta naturalmente difícil precisar a partir de qué instante el tributo empieza a ser confiscatorio. Recuérdense, por ejemplo, los fallidos intentos de introducir en Estados Unidos una enmienda constitucional que lo precisara y la ausencia de normas o criterios generalmente acep-

tados que resuelvan la cuestión.

Ni la Constitución de 1925, ni el Acta Constitucional N°3, consagran expresamente este límite constitucional al ejercicio del poder tributario. El Proyecto Ortúzar tampoco es explícito sobre el particular pero contiene dos normas que le dan fundamento más claro en nuestro ordenamiento jurídico. En efecto, el art. 19, inciso 2°, dice "En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos"; y el inciso 3° del N°20 del mismo art. dice: "No se podrá establecer tributos, condiciones o requisitos que, por su cuantía elevada o por su naturaleza, impidan a los particulares el desarrollo de una determinada actividad".

Como se ve, si la consagración no es directa y clara, resulta al menos incuestionable. Pero de nuevo la ausencia de criterios precisos y generales, obligará a definiciones caso por caso y forzará a los Tribunales a salir del análisis estrictamente jurídico.

8.- Los límites anteriores son universalmente reconocidos y aceptados y existe sobre ellos una extensa y relativamente uniforme doctrina. No ocurre lo mismo con uno nuevo que, como veremos, el Proyecto Ortúzar desea introducir. Nos referimos a la neutralidad impositiva.

El problema apunta al manejo posible del impuesto como instrumento extra-fiscal. Pues una cosa es que todo tributo, por el sólo hecho de existir y aplicarse, produce efectos económicos -previstos y queridos por el legislador, o no- y otra distinta es que el impuesto se emplee como elemento en la obtención de determinados fines o propósitos de índole no fiscal (económicos, preferentemente).

En el segundo caso, el impuesto es un instrumento valiosísimo de política económica, sobre todo en cuanto estimula la concertación

de esfuerzos entre particulares y Estado en pos de unos mismos objetivos. Y ello porque el tributo influye en importantes decisiones económicas de los sujetos particulares (especialmente en la definición de políticas de las distintas unidades de producción).

Esta realidad llevó al legislador, en países que presentaban grandes similitudes con el nuestro, como la España franquista por ejemplo, a renunciar explícitamente a la idea de la neutralidad. Así, el art. 4° de la Ley General Tributaria de ese país dispone: "Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional".

El Proyecto, en cambio -cuyo afán prioritario parece ser la consolidación del presente, actuando como freno de la dinámica propia de toda sociedad con urgencia y sentido de futuro- opta por la neutralidad; quiere, hasta donde ello sea posible, tributos "ascéticos", que sean simples fuentes de financiamiento fiscal y cuyos efectos agregados sean menores, y que en todo caso no influyan en las decisiones de los particulares las que sólo deben estar determinadas por leyes económicas objetivas (las del mercado, principalmente). Así, el N°20 del art. 19 del Proyecto consagra el Derecho de la libre iniciativa privada para el desarrollo de toda actividad económica y para asegurarla prohíbe, en su inciso 3° los tributos "que, por su cuantía elevada o por su naturaleza, impidan a los particulares una determinada actividad". Y el N°21 del mismo art. 19, tras consagrar en materia económica el derecho a un trato igual de parte del Estado, agrega en su inciso 2° considerables límites para cualquier discriminación en materia tributaria (exenciones, créditos en contra de la base o del impuesto, etc...), exigiendo por una parte que se contengan en leyes con quórum calificado y, por otra, "que no signifiquen una discriminación arbitraria".

Creemos que esas normas son perniciosas y, como tantas otras dentro del Proyecto referido, no tienen otro norte que el impedir y limitar la acción pública, tanto necesaria en países que sin un Estado dinámico, que sea un efectivo agente de desarrollo, verán postergadas por años sus aspiraciones y esperanzas.

9.- De nada vale establecer límites constitucionales al ejercicio de poder tributario, si no se crean al mismo tiempo mecanismos (recursos y tribunales) de protección al particular afectado por la aplicación de una norma que desborda tales límites.

Como es bien sabido, la Constitución del 25 sólo contemplaba para el caso el recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad. El Acta Constitucional N°3 dió un paso valioso al introducir el recurso de protección, cuyos reales efectos son aún escasos (sobre todo por la timidez demostrada por Tribunales cuya misión ese recurso exalta). Pero el Acta Constitucional excluye, en su art. 2° al N° 5 del art. 1° (consagradorio de los límites de reserva de ley, generalidad y equidad de la tributación); de modo que las cuestiones suscitadas por el no respeto de éstos límites han debido basarse en otros derechos o libertades garantizados en ese texto (principalmente derecho de propiedad y libertad de trabajo).

El Proyecto sigue la línea del Acta Constitucional. En su art. 20 permite recurrir de protección cuando las garantías burladas (a través del impuesto) son la libre iniciativa para desarrollar cualquier actividad económica o la igualdad de trato por el Estado en materia económica (garantía a cuyos efectos se reglan y limitan las exenciones). Los otros límites constitucionales del poder tributario (art. 19 N°9) no gozan de esa misma protección.

El recurso de protección está referido a actos arbitrarios o ilegales, fundamentalmente de la Administración -que puede ser el producto

de una interpretación de ley errónea que ella haya efectuado-. No se divisa, por lo mismo, razón alguna para la exclusión referida. El ideal, sin embargo, para el funcionamiento adecuado del Estado de Derecho y para una efectiva supremacía constitucional de la Ley, que vayan más allá del que el país conoció en el pasado (intervención de la C. Suprema a través del recurso de inaplicabilidad), pero el debate sobre ese punto y las normas propuestas escapa a los objetivos del presente trabajo.

En síntesis, nos parece importante un reexamen de la forma en cómo se ha propuesto tratar en una nueva Constitución el tema del Poder Tributario, titulares y límites a su ejercicio, así como los mecanismos de control sobre los actos de la administración y aún del legislador en cuanto contravienen esos límites. Hay en la materia tradición y experiencia suficiente como para avanzar hacia soluciones más perfectas.

NOTA: —Dejo constancia que las referencias al Proyecto Ortúzar están basadas en la publicación de él por el diario "El Mercurio", del día 19 de octubre de 1978.