

Enrique Navarro Beltrán\*

# Notas sobre Principios de Derecho Constitucional Tributario

## I. Los Tributos y su alcance

En primer lugar, analizaremos los conceptos que se han formulado, tanto como por la doctrina y jurisprudencia, en relación al contenido esencial que debe otorgársele al término tributo.

### 1. Concepto de tributo en la doctrina

El tributo ha sido definido por la doctrina como “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”.<sup>1</sup>

Por su parte, el Código Tributario modelo para América Latina lo define como las “prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.<sup>2</sup>

Usualmente, los autores distinguen entre impuestos, contribuciones y tasas.

Los primeros consisten básicamente en prestaciones pecuniarias que tiene derecho a exigir el Estado, en virtud de su potestad, en los casos, medida y forma establecida en la ley, con el fin de conseguir un ingreso. En cuanto a su naturaleza admiten ser clasificados entre: a) impuestos directos e indirectos; b) impuestos personales y reales; y c) impuestos proporcionales y progresivos.<sup>3</sup>

Las contribuciones, por su parte, corresponden a prestaciones obligatorias debidas en

\*Profesor de Derecho Constitucional  
Universidad de Chile,  
Ministro del Tribunal Constitucional,  
Director del Departamento de Derecho Público, Universidad de Chile.

<sup>1</sup> GIULIANI, CARLOS, Derecho Financiero, B. Aires, Tomo I, 1962, p. 255

<sup>2</sup> CÓDIGO TRIBUTARIO MODELO PARA AMÉRICA LATINA, artículo 13.

<sup>3</sup> FIGUEROA VALDÉS, JUAN E., Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución de 1980. Santiago, 1985, p. 26 y ss.

razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.<sup>4</sup>

Finalmente, la tasa es un tributo “que se establece expresamente por la ley a favor del Estado u otro ente público, y exigible cuando se presta efectivamente un determinado servicio en forma individual”.<sup>5</sup>

Ahora bien, como se dejó constancia en la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución (CENC) “tributo es un término genérico que comprende cualquier impuesto, contribución, arancel, derecho o tasa, es decir, cualquiera prestación que los particulares tengan que satisfacer al Estado”.<sup>6</sup>

Al efecto, Enrique Evans consigna que la expresión tributos “engloba toda exacción patrimonial impuesta por la ley a las personas en beneficio de la nación”.<sup>7</sup> Se trata de una carga pública de carácter patrimonial.

Por su lado, carga, según su sentido natural y obvio, es “impuesto, tributo, cualquier gravamen ligado a una propiedad o a un estado y al uso que de esos hace el Estado”.<sup>8</sup>

De esta manera, como se ha expresado por la doctrina “la Constitución ha empleado la expresión tributo, en su artículo 19 N° 20, con carácter comprensivo de toda prestación que los particulares deben efectuar a favor del Estado, en virtud de la potestad impositiva que la Constitución y la ley le confieren. Además, en este mismo numeral, se asegura la igualdad de las demás cargas públicas reales, esto es, las obligaciones que, sin traducirse en el traspaso de bienes del contribuyente al Estado, gravan su patrimonio”.<sup>9</sup> El término tributo, entonces, tiene un alcance amplio y genérico.<sup>10</sup>

En síntesis, el término tributos a que se refiere la Constitución incluye “toda y cualquier obligación o prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, y que permite a éste cumplir con los fines de bien común, objeto de su existencia”.<sup>11</sup>

## 2. *Concepto tributo en el derecho comparado*

La Constitución española prescribe que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributa-

<sup>4</sup> GIULIANI, CARLOS, ob. cit., p. 266.

<sup>5</sup> PÉREZ DE AYALA, JOSÉ, *Derecho Tributario*, Madrid, 1968, p. 54.

<sup>6</sup> Sr. Bertelsen, CENC, sesión N° 398, de 11 de julio de 1978, p. 3115. En el mismo sentido, señores Guzmán y Ortúzar, en la misma sesión, p. 3111.

<sup>7</sup> EVANS DE LA CUADRA, ENRIQUE, *Los derechos constitucionales*, Tomo II, p. 283.

<sup>8</sup> DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA, Madrid, 1992, p. 291.

<sup>9</sup> FERNÁNDEZ GONZALES, MIGUEL ÁNGEL, *Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria*, RCHD 27, 2000, p. 358.

<sup>10</sup> FELIÚ SEGOVIA, OLGA, *Los tributos en la Constitución, en 20 años de la Constitución Chilena*, Santiago, 2001 (ed. Navarro B., Enrique), p. 355.

<sup>11</sup> EVANS ESPINEIRA, EUGENIO, *Justicia y proporcionalidad de los impuestos indirectos en la Constitución Política*, RCHD Ed. Especial, 1998, p. 165.

rio justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio<sup>12</sup> y que “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.<sup>13</sup> Los autores y la jurisprudencia han precisado que la referida norma da origen no a una legalidad de carácter absoluto, sino, con mayor flexibilidad, a la exigencia de que ordene la ley los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y, concretamente, la creación del tributo y la determinación de sus elementos esenciales.<sup>14</sup>

Otros ordenamientos europeos también consagran el deber de concurrir a los tributos. Así, en el caso francés, se consigna que “para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración es indispensable una contribución común, que deberá ser equitativamente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades”.<sup>15</sup> En Grecia, los ciudadanos “contribuirán sin distinción a las cargas públicas en proporción a sus ingresos”.<sup>16</sup> Por su parte, en Italia “todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva”, agregándose que “el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad”.<sup>17</sup>

Finalmente, es del caso hacer presente que en el derecho alemán se ha sostenido por la doctrina que uno de los deberes cívicos fundamentales es el de “contribuir por igual, junto a los demás ciudadanos, al levantamiento de las cargas del Estado, de acuerdo con la propia capacidad económica”.<sup>18</sup>

### 3. *Concepto tributo en la jurisprudencia*

La Corte Suprema, con motivo de un recurso de inaplicabilidad impetrado en contra del artículo 43 de la Ley sobre Rentas Municipales, señaló que “el vocablo tributo fue incorporado en nuestra actual Constitución, en reemplazo de la voz contribuciones o impuestos, de modo que ha de entenderse que comprende, además, las tasas y los demás derechos o cargas semejantes”.<sup>19</sup>

Nuestro máximo tribunal también ha puntualizado que la expresión gravamen, en un sentido amplio, “comprende cualquier obligación, aun aquella que nace de un hecho voluntario, quedando comprendida en ella la prestación pecuniaria que el Estado exige a quien hace uso actual de ciertos servicios públicos, llámense derechos o tasas”.<sup>20</sup>

<sup>12</sup> CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE ESPAÑA, artículo 31.1.

<sup>13</sup> CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE ESPAÑA, artículo 31.3.

<sup>14</sup> FERNÁNDEZ SEGADO, FRANCISCO, *El sistema constitucional español*, Madrid, 1992, p. 533.

<sup>15</sup> DECLARACIÓN DE LOS DERECHOS DEL HOMBRE Y CIUDADANO, artículo 13.

<sup>16</sup> CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE GRECIA, artículo 4.5.

<sup>17</sup> CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE ITALIA, artículo 53.

<sup>18</sup> PAPIER, JUAN JORGE, *Ley Fundamental y Orden Económico*, en BENDA y otros, *Manual de Derecho Constitucional*, Madrid, 1996, p. 612.

<sup>19</sup> CORTE SUPREMA, Rol N° 16.293, 28 de enero de 1992, consid. 15°, RDJ 89, 1992, sec. 5ª, p. 11.

<sup>20</sup> CORTE SUPREMA, 13 de junio de 1989, Rol 14.145, consid. 5, RDJ 86, 1989, p. 77.

Cabe hacer presente que, en un fallo más reciente, la Corte Suprema ha señalado que “Es lo cierto que el vocablo tributo fue incorporado en nuestra Constitución, en reemplazo de las palabras contribuciones o impuestos que empleaba la anterior, de modo que ha de entenderse que incluye, además, las tasas y los demás derechos o cargas semejantes, como lo hace notar don Juan Eduardo Figueroa en su obra *Las garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución política de 1980* (Editorial Jurídica 1985), y así se dejó constancia en la discusión respectiva, en la comisión constituyente, sesión 398, en el sentido que dicho vocablo significa Obligaciones Tributarias que la ley impone a las personas para el cumplimiento de los fines de bien común propios del Estado, que comprende precisamente los impuestos, contribuciones, las tasas y los derechos”.<sup>21</sup>

El Tribunal Constitucional, precisando dicho concepto, estimó –en su oportunidad– que tenía la naturaleza jurídica de tributo una tarifa para operaciones aduaneras.<sup>22</sup>

#### 4. *Concepto de tributo en los dictámenes de Contraloría*

Por su parte, la Contraloría General de la República, a través de diversos dictámenes, se ha preocupado del tema de los tributos.

Así, en cuanto al concepto de tributo se ha señalado que “el vocablo ‘tributo’ que utiliza la Ley Suprema fue incorporado en reemplazo de las voces contribuciones o impuestos que figuraban en la pertinente disposición del anterior texto constitucional, de modo que ha de entenderse que comprende, asimismo, las tasas y los demás derechos o cargas semejantes”. Así, “el término tributo implica exacciones u obligaciones pecuniarias que la ley impone a las personas para el cumplimiento de los fines de bien común propios del Estado y comprende los impuestos, las contribuciones, las tasas y los derechos”.<sup>23</sup> En suma, “La expresión ‘tributo’ se utilizó de manera amplia, comprensiva de los derechos, impuestos y contribuciones municipales en general”.<sup>24</sup>

Así las cosas, tanto la revisión de la norma constitucional que consagra la igual repartición de los tributos, como la doctrina nacional y extranjera y la jurisprudencia, están plenamente contestes en el alcance amplio del término tributo, como una carga de carácter patrimonial, comprensiva de los impuestos, contribuciones, tasas y derechos.

<sup>21</sup> CORTE SUPREMA, Rol 3260–2003, 21 de enero de 2004, consid. 4 y 5.

<sup>22</sup> TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol 247, 14 de octubre de 1996.

<sup>23</sup> CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, Dictamen N° 15.089/2000.

<sup>24</sup> CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, Dictamen N° 13.188/1995.

## II. Principios Constitucionales en materia de Tributos

El artículo 19 N° 20 de la carta fundamental asegura a todas las personas:

“La igual protección de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley; y la igual repartición de las demás cargas públicas.

En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.

Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectos a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo”.

### 1. Principio de legalidad

Sólo en virtud de una ley pueden establecerse tributos, los que son de iniciativa exclusiva del Presidente de la República (artículo 65, N° 1) y cuya discusión sólo puede tener su origen en la Cámara de Diputados (artículo 65, inciso 2°).

Como consecuencia de dicho principio fundamental los impuestos son de derecho estricto y requieren de una ley expresa, estándole vedado al Presidente el pretender establecer tributos a través de la potestad reglamentaria (artículo 32) e, incluso, a través de decretos con fuerza de ley (artículo 64, inciso 2°).

Así las cosas “sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Al decir elementos y supuestos, se quiere acentuar que es la ley la que debe definir los hechos imposables en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado y es también la ley la que debe definir ese monto”.<sup>25</sup>

El Tribunal Constitucional ha señalado que el principio de reserva legal de los tributos

<sup>25</sup> SPISSO, RODOLFO, *Derecho Constitucional Tributario*, B. Aires, 1993, p.193.

“consiste en que la ley es la norma jurídica llamada a determinar los elementos esenciales que configuran la obligación tributaria, cuales son el hecho gravado, la base imponible, el sujeto obligado y la tasa o cuantía del tributo a aplicar”.<sup>26</sup> En el mismo sentido, se ha reiterado que “los elementos esenciales de la obligación tributaria deben quedar suficientemente definidos en la ley, no pudiendo efectuarse remisiones vagas y genéricas a la potestad reglamentaria de ejecución”.<sup>27</sup> En tal sentido, la potestad reglamentaria sólo puede estar referida a “situaciones de detalle técnico”.<sup>28</sup>

En suma, “resulta contraria a la Constitución Política de la República la circunstancia de que la ley otorgue a la autoridad administrativa facultades discrecionales o genéricas para la regulación de los elementos esenciales de la obligación tributaria”. De modo que “si el tributo no se encuentra completamente determinado en la ley –por las características propias de toda obligación tributaria–, debe a lo menos ser determinable, sobre la base de los criterios claros y precisos fijados al efecto por el propio legislador, cumpliéndose así el mandato constitucional en cuanto a que sólo le compete a aquél el establecimiento de tributos, como asimismo su modificación o supresión”.<sup>29</sup>

Entre los autores nacionales especialistas en el tema se ha afirmado que la ley debe determinar a lo menos los siguientes elementos: “el hecho jurídico tributario, la correspondiente base imponible, la tasa y el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Además, el principio en estudio comprende no sólo las normas que instituyen tributos, sino también aquellas que regulan su determinación y aplicación y las sanciones por la posible infracción de las mismas”.<sup>30</sup>

En el mismo sentido se ha insistido que “corresponde al legislador no sólo crear el tributo, sino que establecer la totalidad de los elementos de la relación tributaria entre el Estado y el contribuyente, de modo que la obligación quede determinada en todos sus aspectos y pueda cumplirse sin necesidad de otros antecedentes. Un criterio reductor lleva el riesgo de la discrecionalidad administrativa y podría afectar garantías constitucionales como la igualdad ante la ley y la libertad de trabajo y empresarial”.<sup>31</sup>

La Corte Suprema, conociendo del recurso de inaplicabilidad interpuesto en contra del artículo 43 de la Ley de Rentas Municipales ya citado, señaló sobre la materia, que la aludida disposición “prescinde de dicho marco legal, puesto que sin señalar márgenes o tasas de ninguna especie deja al albedrío de la autoridad edilicia la implantación de derechos municipales, abriendo paso a la arbitrariedad desde el momento que dichos tributos pueden resultar inconsecuentes con la índole, importancia, magnitud o cuantía de la obra o actividad sobre que pueden recaer o la trascendencia del servicio que se pre-

<sup>26</sup> TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol N° 822-07, 3 de noviembre de 2007, consid. 5°.

<sup>27</sup> TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol N° 718-07, 26 de noviembre de 2007, consid. 18. Se expresa que dichos elementos esenciales dicen relación con el sujeto pasivo obligado, el hecho gravado, la base imponible, la tasa imponible y las situaciones de exención.

<sup>28</sup> Ibid. consid. 31.

<sup>29</sup> Ibid. consid. 33.

<sup>30</sup> MASSONE E., PEDRO, Principios de Derecho Tributario, Valparaíso, 1975, p. 32.

<sup>31</sup> EVANS DE LA CUADRA, ENRIQUE. Los tributos ante la Constitución, Santiago, 1997, p. 51.

tende, es decir, pueden ser desproporcionados y abusivos y además resultar inconciliables en una contingencia determinada con los que se han aplicado en otra u otras situaciones semejantes y respecto de otros tributos en parecidas condiciones y circunstancias”. Concluyendo que “del modo que acaba de expresarse, la norma del artículo 43 resulta contraria a los señalados artículos 19 N° 20 inciso 1° y 4° así como el artículo 62 inciso 4° N° 1, porque sus disposiciones no se avienen con las exigencias que para los tributos tales disposiciones exigen, y esta disconformidad es tal que la hace incompatible con el estatuto de la Carta que se apoya en el acatamiento a la legalidad en el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, supeditado a su vez al respeto al principio de la igual repartición de las cargas públicas”.<sup>32</sup>

A su vez, se ha resuelto que, por tratarse de una materia reservada al legislador, carecen los municipios de la facultad de cobrar derechos, que importan verdaderos tributos.<sup>33</sup>

Más recientemente, el TC ha señalado que no infringe el principio de legalidad, la circunstancia que la precisión cuantitativa de la base imponible quede entregada a la autoridad de aplicación del impuesto, tal como ocurre en los tributos ad valorem, en que el establecimiento de la base de cálculo para la aplicación de la tasa es efectuado por la administración tributaria, observándose así rigurosamente los procedimientos y criterios de evaluación o determinación contemplados en la ley.<sup>34</sup>

Del mismo modo, se expresa que resulta contrario a la Constitución Política la circunstancia que el legislador no haya establecido parámetros objetivos y precisos a los que deba sujetarse la autoridad administrativa para la determinación del régimen de exención en materia de impuesto territorial de los estadios y recintos deportivos.<sup>35</sup>

Por su lado, conceptualizando el principio de legalidad, la Contraloría General de la República ha señalado que “es la propia ley la que debe singularizar el tributo respectivo y regularlo en todos sus aspectos substanciales, precisando su forma, proporcionalidad o progresión, no siendo suficiente por tanto que la ley se limite a una expresión genérica o indeterminada, ya que con ello se estaría ignorando la perentoria exigencia constitucional”; concluyendo que “fluye de lo expresado que en la Carta Fundamental se consagró que las cargas tributarias, de cualquier naturaleza o índole que sean, sólo pueden ser impuestas y establecidas mediante una norma legal, originada en la Cámara de Diputados y por iniciativa exclusiva del Presidente de la República”.<sup>36</sup>

En aplicación de lo anterior, el órgano contralor ha señalado que se infringe el principio de legalidad en un Reglamento sobre contribuciones marítimas, lacustres y fluviales, al advertirse que emanan de la potestad reglamentaria.<sup>37</sup> En otra opinión se sostiene

<sup>32</sup> CORTE SUPREMA, Rol N° 16.293, 28 de enero de 1992, consid. 9 y 10.

<sup>33</sup> CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO, 4 de junio de 1996, Rol 779-95, GJ 192, 1996, p. 174.

<sup>34</sup> TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol N° 822-07, 3 de noviembre de 2007.

<sup>35</sup> TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol N° 718-07, 26 de noviembre de 2007.

<sup>36</sup> CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, Dictámenes N° 49.487/1999 y 5.230/2000.

<sup>37</sup> CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, Dictamen N° 19.356/1975.

que se requiere de ley para facultar a servicios dependientes del MOP para cobrar a los interesados el valor de documentos y antecedentes que proporcione para la celebración de contratos de estudio y ejecución de obra de suministro.<sup>38</sup> Por su lado, el pretender una potestad normativa de la autoridad administrativa que le permita en forma incontrarrestable fijar y cobrar a particulares determinados derechos infringiría el principio de legalidad.<sup>39</sup>

## 2. *Principio de igualdad*

La igual repartición de los tributos y cargas es una concreción de la igualdad ante la ley que resguarda y reconoce el artículo 19 N° 2 de la Constitución Política.

Ahora bien, es la propia Constitución la que se encarga de precisar que dicha igualdad puede manifestarse a través de tributos proporcionales, progresivos u otras formas que fije la ley.

De acuerdo a la doctrina nacional las fuentes del establecimiento de diferencias pueden tener su origen en: a) la capacidad contributiva o capacidad de pago; b) el origen de las rentas, esto es, rentas de capital o trabajo; y c) el beneficio de los contribuyentes.<sup>40</sup>

La Corte Suprema, por su lado, ha señalado que “el principio de proporcionalidad asegura la debida confianza de que el tributo o gabela que se imponga a los servicios, concesiones o permisos (...) guarde la debida relación equitativa, con tales servicios, concesiones o permisos, sobre la base de pautas permanentes e inequívocas, como una forma de respetar el principio básico de igualdad ante la ley e igual repartición de los tributos”.<sup>41</sup> Lo consustancial, entonces, al derecho de igualdad impositiva sería “que los tributos deben ser iguales, proporcionados y justos”.<sup>42</sup> En otras palabras “todos quienes se encuentren en idénticas condiciones deben ser gravados tributariamente de la misma manera”.<sup>43</sup>

El organismo contralor también ha dado aplicación al principio de igualdad al exigir a un municipio el mismo tratamiento en materia de permisos de circulación.<sup>44</sup>

Todo lo dicho resulta aplicable a las cargas patrimoniales. En tal sentido el Tribunal Constitucional ha sentenciado que se infringe dicho principio al pretender “gravar a los medios de comunicación con una carga que no se impone a los demás, sino sólo a ellos”.<sup>45</sup>

<sup>38</sup> CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, Dictamen N° 31.513/1977.

<sup>39</sup> CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, Dictamen N° 15.089/2000. En igual sentido, Dictamen N° 35.231/1988.

<sup>40</sup> FIGUEROA VALDÉS, JUAN E., ob. cit., p. 164.

<sup>41</sup> CORTE SUPREMA, 28 de enero de 1992, RDJ 89, 1992, sec. 5ª., p. 9.

<sup>42</sup> TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol 203, 6 de diciembre de 1994, consid. 14.

<sup>43</sup> CORTE SUPREMA, 16 de octubre de 1996, Rol 374-96, consid. 76, GJ 197, 1996, p. 204.

<sup>44</sup> CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, Dictamen N° 24.164/ 1991.

<sup>45</sup> TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol 226, 30 de octubre de 1995, consid. 37.



### 3. *Principio de no confiscatoriedad*

La Constitución señala expresamente que, en ningún caso, “la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”.

Tal, como se dejó constancia en la Comisión de Estudio “la ley que establezca un tributo manifiestamente desproporcionado o injusto, sería inconstitucional y la Corte Suprema estaría facultada para declararla inaplicable”.<sup>46</sup>

De este modo, como lo señalara el Tribunal Constitucional, “la intención de los comisionados fue establecer una norma que impidiera que se pudieran imponer tributos de carácter expropiatorio o confiscatorio o que impidieran el ejercicio de una actividad”.<sup>47</sup> En tal sentido, el mismo tribunal señaló que “esencialmente reúnen el carácter de confiscatorios o expropiatorios aquellos que por su monto afectan el patrimonio o la renta de una persona”.<sup>48</sup> Entre los factores a considerar se mencionan la capacidad de pago del contribuyente, la calificación del bien como suntuario y la afectación al libre ejercicio de una actividad económica.<sup>49</sup>

A su vez, como lo ha consignado la Corte Suprema, “la determinación de la calidad de injusto o desproporcionado de un tributo no aparece reglamentada en alguna disposición legal (...) pero de la historia del establecimiento del referido precepto constitucional queda en claro que habiéndose pensado en establecer porcentajes máximos, se abandonó esa idea y se dejó expresa constancia que sería un hecho que en cada caso analizarían y calificarían los tribunales en forma prudencial y, por ende, de considerarse un tributo como manifiestamente desproporcionado, la Corte Suprema estará facultada para declarar su inaplicabilidad”.<sup>50</sup>

En tal sentido se ha expresado que un tributo es confiscatorio “cuando el monto de su tasa es irrazonable, lo que ocurre cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en su esencia o en cualquiera de sus atributos, esto es, cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital, renta o utilidad”.<sup>51</sup>

De esta manera, la manifiesta injusticia “se expresa cuando es claro y patente que se ha distribuido la carga tributaria sin razonabilidad y prudencia, beneficiando a unos y perjudicando a otros”.<sup>52</sup> En particular se sostiene que contraviene el texto constitucional “cuando el Estado establece un sistema impositivo por el cual se apropia de un porcentaje significativo e irrazonable del precio final de venta, regulando de esta manera el margen de utilidad del industrial o comerciante, pues genera que en concreto sea el Estado, y

<sup>46</sup> CENC, sesión N° 398, 11 de julio de 1978, p. 3114.

<sup>47</sup> TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol 203, 6 de diciembre de 1994, consid. 8.

<sup>48</sup> TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol 219, 31 de julio de 1995, consid. 7.

<sup>49</sup> Ibid. Consid. 8.

<sup>50</sup> CORTE SUPREMA, Rol 19.584, 11 de mayo de 1994, consid. 7.

<sup>51</sup> Ibid., p. 201.

<sup>52</sup> RIBERA NEUMANN, TEODORO, Tributos manifiestamente desproporcionados o injustos, RCHD Número Especial, 1998, p. 241.

no aquellos, el verdadero propietario de la actividad económica”.<sup>53</sup> En definitiva, “se trata de una situación que debe apreciarse caso a caso, esto es, de acuerdo a la naturaleza fáctica concreta, cualquiera sea la naturaleza jurídica de los tributos”.<sup>54</sup>

La doctrina ha señalado que un tributo es confiscatorio “cuando el monto de su tasa es irrazonable, lo que ocurre cuando ocasiona un aniquilamiento del derecho de propiedad en su esencia o en cualquiera de sus atributos, esto es, cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital, renta o utilidad”.<sup>55</sup>

Sobre este punto, la Corte Suprema declaró inconstitucional y confiscatorio un tributo equivalente al 85% de las sumas que deban pagarse al fisco a título de indemnizaciones.<sup>56</sup> No aplicó igual criterio frente al alza de la sobretasa del impuesto a la venta de whisky de un 55 a un 70%.<sup>57</sup>

Por su parte, el Tribunal Constitucional no consideró expropiatorio el aumento del tope del monto del capital propio, de 1.000 a 4.000 UTM, para efecto del pago de la patente municipal.<sup>58</sup> Tampoco el aumento del impuesto al tabaco de un 42,9 a un 45,4%.<sup>59</sup> Idéntico criterio se empleó para la ley que aumentó nuevamente el impuesto al tabaco y gasolina.<sup>60</sup>

#### 4. *Principio de no afectación*

Se trata de que los tributos no tengan un fin específico. Tal como se consignó en la Comisión de Estudio, “cualquiera que sea su naturaleza, las contribuciones que se perciban ingresarán al patrimonio general de la nación y no podrán jamás estar afectos a un destino determinado”.<sup>61</sup>

De lo que se trata, como lo consigna el Tribunal Constitucional, es que “no haya una relación absoluta dependiente y directa entre lo que se recauda por concepto de impuestos y el destino que se da a lo recaudado. Así, el constituyente quiere evitar un vínculo directo y subordinado de un tributo a un gasto determinado”.<sup>62</sup>

Las excepciones a este principio general se encuentran en el propio artículo 19 N° 20 (defensa nacional y actividades o bienes de identificación regional o local) y en la disposición sexta transitoria, que permite la subsistencia de los tributos de afectación anteriores al 11 de marzo de 1981, mientras no sean expresamente derogados.

<sup>53</sup> Ibid., p. 243.

<sup>54</sup> TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol N° 718-07, 26 de noviembre de 2007, consdi. 44°.

<sup>55</sup> RADOVIC SCHOEPEN, ÁNGELA, *Obligación Tributaria*, Santiago, 1998.

<sup>56</sup> CORTE SUPREMA, 13 de mayo de 1982, FM 282, 1982, p. 117.

<sup>57</sup> CORTE SUPREMA, Rol 19.584, 11 de mayo de 1994.

<sup>58</sup> TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol 203, 6 de diciembre de 1994.

<sup>59</sup> TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol 219, 31 de julio de 1995.

<sup>60</sup> TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol 280, 20 de octubre de 1998.

<sup>61</sup> CENC, sesión N° 393, de 4 de julio de 1978, p. 3018.

<sup>62</sup> TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol 219, 31 de julio de 1995, consdi. 2.

En tal sentido, el Tribunal Constitucional no estimó tributo de afectación el aumento del impuesto al tabaco tendiente a obtener ingresos que permitieran un reajuste de pensiones. Se sostiene que los referidos tributos “constituyen fuentes de recursos de gastos que se pretenden financiar”.<sup>63</sup>

En sentido contrario, sin embargo, se estimaron inconstitucionales tributos que contenía el proyecto de ley de municipalidades sin indicarse requisitos que establece la Constitución.<sup>64</sup>

### III. Conclusiones

De lo señalado podemos concluir que:

1. La Constitución reconoce la igualdad ante las cargas (artículo 19 N° 20), las que pueden ser personales o patrimoniales. Dentro de estas últimas, principal lugar le corresponde a los tributos.
2. El concepto tributo se empleó por el constituyente genéricamente, incluyendo cualquier impuesto, contribución, arancel, derecho o tasa, es decir, cualquiera prestación pecuniaria que los particulares tengan que satisfacer al Estado.
3. Precisamente por lo anterior es que la doctrina ha conceptualizado el término tributo como cualquier prestación obligatoria, usualmente en dinero, exigida por el Estado para satisfacer el bien común.
4. En el derecho comparado, en diversos ordenamientos, se reconoce el deber de los ciudadanos de contribuir de manera igualitaria a las cargas patrimoniales o tributos.
5. Por su parte, la jurisprudencia, tanto de la Corte Suprema, como del Tribunal Constitucional, han reafirmado el concepto genérico de tributo, como una carga patrimonial impuesta por el Estado para el cumplimiento de los fines propios de bien común.
6. Idéntico razonamiento ha tenido la Contraloría General de la República, haciendo presente que el término tributo importa el establecimiento de exacciones u obligaciones pecuniarias que la ley impone a las personas para el cumplimiento de los fines de bien común propios del Estado, comprendiendo así los impuestos, las contribuciones, las tasas y los derechos.
7. De la lectura de la norma constitucional se desprenden una serie de principios aplicables a los tributos, como son los de legalidad, igualdad, no confiscatoriedad y no afectación. Especial relevancia adquiere el primero, desde que sólo le corresponde al legislador establecer los elementos fundamentales de todo tributo.

<sup>63</sup> Ibid., consid. 4.

<sup>64</sup> TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol 50, 29 de febrero de 1988.

