

TRIBUTOS MANIFIESTAMENTE DESPROPORCIONADOS O INJUSTOS *Aspectos relevantes de la jurisprudencia constitucional*

Dr. Teodoro Ribera Neumann¹
Abogado por la Universidad de Chile

I. LOS TRIBUTOS EN EL CONTEXTO CONSTITUCIONAL

1. Aspectos generales

Una de las formas más sutiles que tiene el Estado de intervenir en la vida de la sociedad y de los individuos es utilizando los instrumentos tributarios. Por ello brindarles al Estado la potestad de fijar impuestos en forma ilimitada implica reconocerle una injerencia en el sistema social y económico que puede afectar diversos principios y derechos, tornándolos inciertos y socavando su existencia. De ahí entonces que la Ley Fundamental, junto con conferir al Estado la potestad de imponer tributos a los individuos, como contraprestación al derecho a vivir en sociedad, ha desarrollado y exigido el reconocimiento a los principios de legalidad de los tributos, de igualdad tributaria y de no confiscación, entre otros. Nuestra Constitución señala en el artículo 19 N° 20, incisos primero y segundo:

“La Constitución asegura a todas las personas:

20° La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que determine la ley, y la igual repartición de las cargas públicas.

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

Con esta disposición el constituyente de 1980 buscó evitar que se produjeran injusticias tributarias como las ocurridas bajo la vigencia de la Constitución de 1925, donde, utilizando los impuestos como elementos de política económica, se burlaron los principios tributarios de la igualdad y la legalidad consagrados en los artículos 10, N° 9 y 45, limitando o desconociendo la iniciativa económica, el derecho a la propiedad, el libre ejercicio de otros derechos, etc., y atribuyéndose la autoridad la facultad de decidir lo que se podía producir, importar, adquirir o consumir.

El Tribunal Constitucional ha resuelto diversos requerimientos relativos a temas tributarios, analizando

con mayor intensidad el artículo 19, N° 20, de la Constitución, especialmente en la Sentencia Rol N° 183 (Peajes), Sentencia N° 203 (Patentes Municipales), Sentencia Rol N° 219 (Tabacos I) y en la sentencia Rol N° 280 (Tabacos II). Son estas sentencias las que han dado pábulo a este estudio.

2. Bases de nuestro orden constitucional

La Constitución Política de la República de 1980 abandonó la neutralidad axiológica de su antecesora, incorporando al actual texto fundamental valores y principios esenciales de nuestra estructura política y vida social. Estos principios inspiradores y limitativos del actuar de los órganos del Estado, establecidos principalmente en el Capítulo I de la Constitución, están conformados, entre otros, por los siguientes:

- a) Las personas nacen libres e iguales en dignidad y derechos, por lo que la Constitución los reconoce y asegura.
- b) El Estado reconoce y ampara a los grupos intermedios, garantizándoles la adecuada autonomía para cumplir sus fines específicos, consagrándose así el principio de subsidiariedad.
- c) El Estado está al servicio de la persona humana y su finalidad es promover el bien común, para lo cual debe contribuir a crear las condiciones sociales que permitan a todos y a cada uno de los integrantes de la comunidad nacional su mayor realización espiritual y material posible, con pleno respeto de los derechos y garantías que la Constitución establece.
- d) El ejercicio de la soberanía reconoce como limitación el respeto a los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana, siendo deber del Estado respetar y promover tales derechos, garantizados por la Constitución, así como por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes.

El propio Tribunal Constitucional, en diversas sentencias, ha reconocido el carácter valórico o axiológico de nuestro ordenamiento constitucional, indicando, a manera de ejemplo:

“19) Que de lo expuesto en los considerandos anteriores se infiere con nitidez que el ordenamiento institucional estructurado por la Constitución de 1980

¹ Abogado por la Universidad de Chile y Doctor *Iuris Utriusque* por la Universidad Julius Maximilian de Würzburg, Alemania. Profesor de la Universidad Autónoma del Sur (Temuco) y de la Universidad de Chile (Santiago).

descansa sobre ciertos principios y valores básicos, entre los cuales cabe señalar, por su íntima vinculación con el problema que se analiza, los siguientes: la libertad del hombre, que los derechos fundamentales de la persona humana son anteriores y superiores al Estado y a la Constitución, razón por la cual esta no los crea, sino que los "reconoce y asegura"; que el Estado en cumplimiento de su finalidad propia, cual es promover el bien común, debe darles segura y eficaz protección debiendo destacarse, en la especie, "la seguridad y la certeza jurídica"; que el ejercicio de la soberanía que se realiza por el pueblo y por las autoridades que la Constitución establece reconoce como limitación el respeto a los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana y, en fin, que nadie puede ser condenado por hechos anteriores a la norma jurídica que establece la pena".

"21) Que los preceptos no son meramente declarativos, sino que constituyen disposiciones expresas que obligan a gobernantes y gobernados, tanto en sí mismas como también en cuanto normas rectoras y vitales que coadyuvan a desentrañar el verdadero sentido y espíritu del resto de las disposiciones de la Constitución"².

Relevante es para el análisis posterior afirmar que el Estado, en nuestro Ordenamiento Fundamental no tiene un rol rector de la vida de los individuos o planificador en la vida social, sino que su función es más bien subsidiaria a la función de los órganos intermedios, teniendo una misión de servicio, esto es, promover el bien común en general y asumir ciertos deberes específicos, en especial. De nuestra estructura constitucional puede concluirse así, que al Estado no le compete decidir ni entregar una determinada o única "realización espiritual o material", debiendo solo crear las condiciones para que cada persona o grupo, busque y concrete la suya. Por ello la realización espiritual y material es un asunto individual o grupal, pero no estatal, salvo para crear las condiciones sociales, garantizando principalmente la libertad y la igualdad de oportunidades.

De esta manera y en consideración a los principios fundantes e inspiradores del Capítulo I de la Constitución, la potestad tributaria del Estado está restringida exclusivamente a preservar el carácter subsidiario y servicial del mismo. Esto es tal, ya que la irrupción del Estado en la vida individual y social está regulada en la propia Carta Fundamental y deriva de los principios generales de la Constitución, de las normas específicas relativas al Orden Público Económico como del respeto que debe otorgarse a los derechos fundamentales.

Particularmente importante es considerar los principios del Orden Público Económico como al igual la

garantía del contenido esencial y el libre ejercicio de los derechos a la hora de analizar la forma como el Estado ejerce su potestad tributaria, pues ella es diversa respetando o desconociendo estos elementos.

3. *El Orden Público Económico y los tributos*

El Orden Público Económico consagrado en la Constitución merece un análisis particular, dado que es una aplicación de las bases de la institucionalidad antes mencionadas en el campo de las relaciones económicas entre el Estado, la sociedad y los individuos. Así tienen fuerza normativa los preceptos constitucionales que expresamente lo consagran, pero también los principios y valores en que se funda, entre los que cabe mencionar el bien común, la subsidiariedad, la igualdad, la libertad y la justicia tributaria, entre otros³.

Este tema fue expresamente discutido por la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República⁴, abandonando la idea de introducir un capítulo especial sobre el particular e incorporando diversas normas que buscan idéntico cometido, tal es salvaguardar una economía basada en la libre iniciativa, como limitar la actividad empresarial del Estado y su intromisión en materias económicas⁵. Este Orden Público Económico restringe la actividad del Estado y tiene por objeto evitar la implementación de un sistema económico basado en la intervención o en la planificación estatal. Un elemento tenido a la vista permanentemente por los comisionados fue la situación económica existente en Chile a comienzos de los años setenta, por lo que establecieron normas constitucionales para impedir su restablecimiento.

Igualmente en la Sesión 389 de dicha Comisión se acordó incluir una norma sobre la libre iniciativa privada y en la Sesión 398 otra que prohibiera los tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. En definitiva, de las reflexiones sobre el Orden Público Económico se estableció la necesidad de consagrar disposiciones sobre la subsidiariedad del Estado, la igualdad y no discriminación arbitraria del mismo o sus organismos en materia económica, las garantías de legalidad, igualdad y justicia en materia tributaria, la amplia protección del derecho de propiedad, la libertad para desarrollar actividades empresariales y laborales, etc.

Tanto la Corte Suprema como el Tribunal Constitucional han constatado la existencia de un orden público económico. Este último Tribunal señaló:

³ Así, EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS ESPINEIRA, Eugenio *Los Tributos ante la Constitución*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1997, p. 99.

⁴ La Comisión dedicó a su análisis especialmente las sesiones 384, 388, 389, 393, 394, 397, 398, 399, 400 y 403. Las mismas pueden consultarse en: Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, Actas Oficiales, Talleres Gráficos de Gendarmería de Chile, Santiago, 1983.

⁵ Al respecto, véase a URETA SILVA, Ismael *Recurso de Amparo Económico*, Editorial Jurídica ConoSur Ltda., Santiago, Chile, 1997, pp. 5 y ss.

² Sentencia Rol N° 46, Considerandos 19 y 21. A citarse a futuro como STC46/19 y STC 46/21. Sobre el particular, véase a Teodoro RIBERA, "El Tribunal Constitucional y su aporte al desarrollo del Derecho", Revista Estudios Públicos, N° 34, Centro de Estudios Públicos, Santiago, 1989, pp. 213 y ss.

“7° Que el orden público económico puede describirse como: “el conjunto de normas y principios que se inspiran en el supremo interés de la colectividad y son esenciales para asegurar el correcto funcionamiento de esta en determinado momento histórico, por lo que no pueden derogarse por los particulares”. (Curso de Derecho Civil. Parte General y los Sujetos de Derecho. 1ª Parte. Arturo Alessandri Rodríguez y Manuel Somarriva Undurraga, p. 162).

También se ha definido como “el conjunto de principios y normas jurídicas que organizan la economía de un país y facultan a la autoridad para regularla en armonía con los valores de la sociedad nacional formulados en la Constitución”, “el concepto en estudio no es solo de índole constitucional ni se agota en la Ley Fundamental. Aunque es cierto que en este nivel se torna necesario centrar los criterios esenciales conforme a los cuales se dictan las reglas y decisiones complementarias pertinentes, fuerza es tener conciencia que el Orden Público Económico comprende el conjunto de principios, normas y medidas jurídicas, en sus diversas jerarquías y especies, dirigidos a organizar y regular ese aspecto de convivencia humana, incluyendo la dirección, promoción y control de él, tanto como la penalidad de las transgresiones”. (Tratado de la Constitución de 1980, José Luis Cea Egaña, pp. 158 y 159)⁶.

En concreto, cabe precisar que en el ejercicio de la potestad tributaria el legislador debe respetar los principios y valores generales en que se basa nuestra Ley Fundamental, aquellos que derivan expresamente de la libre iniciativa, del mercado como distribuidor de recursos y del rol subsidiario del Estado, al igual que la prohibición expresa consignada en el artículo 19, N° 20, inciso segundo, CPR.

4. El artículo 19, N° 26, CPR, como límite a la potestad tributaria

Una garantía que reviste vital importancia, al analizar cualquiera de los derechos fundamentales, es la del artículo 19, N° 26 de la Carta Magna, que prescribe:

“La Constitución asegura a todas las personas:

La seguridad de que los preceptos legales que por mandato de la Constitución regulen o complementen las garantías que esta establece, o que las limiten en los casos en que ella lo autoriza, no podrán afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio”.

Esta norma, caracterizada por el Tribunal Constitucional como “garantía general”⁷, tiene por objeto evitar que los preceptos legales puedan afectar el contenido esencial de un derecho o impedir su libre ejercicio. Por ello este precepto constituye una fuerte limitación a la potestad tributaria, ya que incorpora

principalmente los criterios de racionalidad y prudencia como exigencia al legislador tributario.

Al analizarse en la Comisión de Estudio la conveniencia de incorporar una norma prohibitiva expresa, como la consignada en el artículo 19, N° 20, inciso segundo, CPR, se tuvo en consideración que la garantía general relativa al contenido esencial de los derechos hacía innecesario su establecimiento. Con todo primó la idea de hacer una referencia expresa, lo que no inhibe que el artículo 19, N° 26, CPR, constituye la disposición general que también en materia tributaria limita la potestad del Estado en resguardo de los derechos fundamentales.

La garantía del contenido esencial de los derechos fue asumida por nuestros constituyentes del artículo 19 de la Ley Fundamental alemana de 1949. El Tribunal Constitucional Federal alemán ha precisado que el “contenido esencial” de un derecho debe determinarse considerando su importancia en el contexto general de los derechos fundamentales⁸, siendo el “contenido esencial” intocable, no pudiendo relativizarse sobre la base del criterio de la proporcionalidad entre el medio y el fin, pues se trataría en este caso de un límite final absoluto⁹. No procede de esta manera privilegiar un derecho o potestad de una autoridad pública en términos tales, que se viole como contrapartida la esencia de un derecho fundamental.

Por su parte el Tribunal Constitucional de España, interpretando el artículo 53.1 de la Constitución española de 1978 que recoge la idea del “contenido esencial” de la Ley Fundamental alemana, ha indicado:

“De este modo, se rebasa o desconoce el contenido esencial cuando el derecho queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable, lo dificultan más allá de lo razonable o lo despojan de la necesaria protección”¹⁰.

El Tribunal Constitucional chileno ha descrito al artículo 19, N° 26, CPR, señalando:

“Un derecho es afectado en su “esencia” cuando se le priva de aquello que le es consustancial de manera tal, que deja de ser reconocible y que se “impide el libre ejercicio” en aquellos casos en que el legislador lo somete a exigencias que lo hacen irrealizable, lo entran más allá de lo razonable o lo privan de tutela jurídica”¹¹.

De la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional chileno, expresada en forma reiterada en otras sentencias, se colige que se “impide su libre ejercicio” cuando el legislador entraba un derecho “más de lo razonable” o lo hace en forma “imprudente”. Sin lugar a dudas, la razonabilidad en la toma de decisiones ha sido un tópico recurrente para el Tribunal

⁸ BVerfGE 22,219.

⁹ BVerfGE 16,201.

¹⁰ STC37/1987, entre otras, citado por PULIDO, Manuel *La Constitución Española*, Aranzadi Editorial, Madrid, 1996, p. 1160.

¹¹ STC 43/19 y STC 280/29.

⁶ STC 207/77.

⁷ STC 43/19.

Constitucional al momento de fundamentar sus sentencias. El Tribunal ha indicado que los titulares e integrantes de los órganos del Estado en el cumplimiento de su misión deben actuar con la debida "prudencia, equidad y mesura"¹², sosteniendo que si bien el legislador tiene autonomía para reglar el ejercicio de un derecho, debe hacerlo "en forma prudente, y dentro de latitudes razonables"¹³. Igualmente argumentó que crear una situación inequitativa carece de toda justificación razonable¹⁴.

El Tribunal ha hecho suyo el principio *favor libertatis*, en términos de exigir la concurrencia de la prudencia y de la razonabilidad para limitar un derecho fundamental, actuando en caso de duda a favor de la libertad o de la interpretación menos restrictiva¹⁵.

Por ello, el criterio de la razonabilidad en materia de interpretación constitucional y legal es esencial para la debida protección de los derechos fundamentales, debiendo el legislador, en todo momento, dentro de su autonomía para legislar elegir aquellas opciones que impliquen una limitación menor de los derechos, estándole prohibido imponer condiciones, tributos o requisitos, incluso cuando no se afecta su contenido esencial, más allá de lo estrictamente razonable y prudente, en relación a los objetivos que se pretenden lograr.

En Tabacos II, el Tribunal Constitucional estableció una serie de requisitos para que un derecho fundamental pudiera ser limitado sin impedir su libre ejercicio, entre los que consideró nuevamente que las restricciones deben estar establecidas "con parámetros incuestionables, esto es, razonables y justificados"¹⁶.

¹² STC19/9.

¹³ STC43/22.

¹⁴ STC 53/22.

¹⁵ STC 200/5.

¹⁶ Al respecto en STC 280/29 expresó: "Siguiendo nuestra doctrina constitucional, es posible señalar que para limitar de forma constitucionalmente admisible un derecho fundamental sin impedir su libre ejercicio, tales limitaciones deben primeramente encontrarse señaladas de forma precisa por la Carta Fundamental; en seguida, debe respetarse el principio de igualdad, esto es, deben imponerse de manera igual para todos los afectados; además, deben establecerse con indudable determinación, tanto en el momento en que nacen como en el que cesan y, finalmente, deben estar establecidas con parámetros incuestionables, esto es, razonables y justificados (Rol N° 226, considerando 47°).

El derecho se hace impracticable cuando sus facultades no pueden ejecutarse. El derecho se dificulta más allá de lo razonable cuando las limitaciones se convierten en intolerables para su titular. Finalmente debe averiguarse si el derecho ha sido despojado de su necesaria protección o tutela adecuada a fin de que el derecho no se transforme en una facultad indisponible para su titular.

Estos supuestos deben ser aplicados, en todo caso, con la confluencia de dos elementos irrenunciables. En primer lugar, el momento histórico de cada situación concreta, por el carácter evolutivo del contenido esencial del derecho; y luego, las condiciones inherentes de las sociedades democráticas, lo que alude a determinar el sistema de límites del ordenamiento jurídico general y cómo juega en ella el derecho y la limitación".

II. LA PROHIBICIÓN DE ESTABLECER TRIBUTOS MANIFIESTAMENTE DESPROPORCIONADOS O INJUSTOS

1. Origen y fundamento del artículo 19, N° 20, inciso segundo, CPR

Al iniciarse el análisis de las disposiciones relativas al Orden Público Económico en la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, el entonces Fiscal del Banco Central, Roberto Guerrero, sostuvo el principio de la confiscatoriedad como complemento del derecho de propiedad¹⁷.

Además se analizó la necesidad de establecer un porcentaje fijo máximo para los impuestos, tal es un 50% de los ingresos totales, aprobando la Comisión incluso una modificación al artículo 44 de la Constitución de 1925 en los siguientes términos:

"Los tributos que se establezcan en virtud de la ley no podrán, en ningún caso, alcanzar montos que constituyan una expropiación al contribuyente o que impidan por su cuantía elevada el desarrollo de una determinada actividad"¹⁸. Durante el estudio de este precepto se discutió la necesidad de incorporar una norma específica, dada la garantía general que se encuentra actualmente en el actual artículo 19, N° 26 de la Constitución, primando en definitiva la idea de consignar una disposición particular para regular la potestad tributaria. Esta norma viene así a ser el antecedente inmediato al actual inciso segundo del artículo 19, N° 20, CPR.

Así, la potestad tributaria está *limitada formalmente* en cuanto exige la Constitución que los tributos sean creados por ley. Además los tributos tienen *limitaciones materiales*, esto es, restricciones absolutas que, violentadas, derivan en inconstitucionalidad. Tal es el caso de un tributo que afecta el contenido esencial, o limita el ejercicio de un derecho, o que instituye una prestación manifiestamente desproporcionada o injusta. En estos últimos casos la limitación no se refiere a la forma cómo se genera la norma, sino que a su contenido propiamente tal.

El artículo 19, N° 20, incisos primero y segundo de la Constitución, hace referencia a la igual repartición de los tributos como a los criterios de proporcionalidad, progresividad u otra forma que determine la ley.

Al respecto el mandato esencial del constituyente es la igual repartición de los tributos, principio que es una reiteración del precepto consignado en el artículo 19, N° 2, CPR, sobre la igualdad ante la ley, como que "ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias". La igualdad tributaria, eso sí, no consiste en una igualdad numérica en términos que los contribuyentes cancelen un determinado cuántum; se trata, más bien, de un tratamiento idéntico frente a iguales situaciones o circunstancias, como uno desigual ante situaciones o circunstancias disímiles. El

¹⁷ Comisión de Estudio ob. cit., Sesión 384, pp. 2816 y ss.

¹⁸ Comisión de Estudio, ob. cit., Sesión 398, pp. 3111 y ss.

principio de la igualdad tributaria impide aplicar cargas tributarias excesivas a un grupo dentro de una especie y no a todos los que se encuentran en una misma situación, o colocar en condición de igualdad a quienes tienen características diversas¹⁹. En este aspecto juega un papel trascendental la razonabilidad de la distinción, esto es, si existe o no una discriminación basada en un juicio justo y fundado²⁰.

En cuanto a la proporcionalidad a que alude la Constitución, se infiere la posibilidad de establecer tributos equivalentes a una determinada circunstancia o situación, mientras que con la progresión es posible que también puedan incrementarse a medida que aumenta la cantidad gravada.

Con todo, y a pesar del carácter imperativo de la igual repartición de los tributos consignada en el inciso primero del artículo 19, N° 20, CPR, el constituyente optó por reiterar y ampliar dicha idea, incorporando la prohibición del inciso segundo del mismo precepto, en término que “en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”.

2. Tributos manifiestamente desproporcionados o injustos

El Tribunal Constitucional ha interpretado la prohibición del artículo 19, N° 20, inciso segundo, CPR, señalando que esta disposición fue incorporada con la intención de “establecer una norma que impidiera que se pudieran imponer tributos de carácter expropiatorios o confiscatorios o que impidieran el ejercicio de una actividad”.²¹

De esta manera se ha orientado el ámbito de aplicación de la norma constitucional a la circunstancia de impedir “una expropiación o confiscación o ejercicio de una actividad”, lo que comprende indudablemente la idea de los comisionados, pero que no se aviene al texto literal consagrado en la Constitución, que es más amplio y que dice relación a la “manifiesta desproporcionalidad” o la “manifiesta injusticia” que puede implicar un tributo, y que comprende por ello una gama mayor de posibilidades, que corresponde analizar a la jurisprudencia.

Cabe expresar que el inciso segundo del artículo 19, N° 20, CPR, reitera y complementa lo indicado en el inciso primero del mismo numeral. Así la manifiesta desproporción alude a la prohibición que los tributos alcancen una clara desigualdad e insiste en la necesidad de que sean proporcionales, esto es, que exista una ecuación de equilibrio entre el hecho o renta gravada y la carga tributaria que soporta. Conlleva igualmente la idea que exista una debida armonía entre la necesidad de colaborar al funcionamiento del

Estado, para que este cumpla sus fines propios, como contrapartida al derecho a vivir en sociedad y el derecho optar a incrementar el patrimonio mediante el ejercicio de actividades lícitas. Por su parte, la manifiesta injusticia dice relación al hecho que los tributos no se distribuyan en forma tal, que cada cual asuma lo que corresponde. 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.

El Tribunal Constitucional ha expresado que el constituyente no fijó un monto o rango para este tipo de gravámenes, “pero sí señaló al legislador un límite conceptual que impide desproporciones, injustificables o irracionales y ellas se producen cuando son manifiestas, esto es, al tenor de la definición del Diccionario de la Lengua Española, cuando son descubiertas, patentes, claras”²².

Sin perjuicio de sostener que la manifiesta desproporción o injusticia debe analizarse en consideración a la totalidad de la carga tributaria, esta puede expresarse, a manera de ejemplo, si claramente no existe debida correspondencia entre la base o precio real del producto y los impuestos que lo afectan, en términos tales que los tributos constituyan una parte sustancial y determinante del precio final, en términos de abierta falta de equidad. La desproporción de un tributo, además, debe ser ponderada en relación con la capacidad de pago del contribuyente²³.

Igualmente, se presenta si la diferencia de la carga tributaria, respecto de otros bienes similares o en relación al sistema tributario en general, es ostensiblemente diferente, en términos de absoluta desigualdad, no respetándose el principio de trato igualitario que deben dispensar los órganos públicos. Sobre el particular el Tribunal ha indicado:

“Este Tribunal entiende que lo consustancial al derecho de igualdad impositiva sería que los tributos deben ser iguales, proporcionados y justos y, como ya lo hemos analizado en considerandos anteriores, estos principios no se han desconocido por la reforma propuesta, más aún teniendo en consideración que se trata solo de la modificación de un límite máximo”²⁴.

3. El principio de la no confiscatoriedad

Mientras otras Constituciones expresamente consagran el principio de la no confiscatoriedad²⁵, en la Constitución de 1980 es una consecuencia directa de la amplia protección que se le brinda al derecho de propiedad, el que se ve fortalecido por la prohibición

²² STC 219/7. La palabra “manifiestamente” se define como “descubierto, patente, claro” y la expresión “desproporcionado”, significa que no es proporcionado. La desproporción a que alude el constituyente debe ser manifiesta, esto es “aquellas que resulten burdas, exageradas e injustificables”. Así también, STC 280/19.

²³ STC 203/7.

²⁴ STC 203/14.

¹⁹ STC 201/11.

²⁰ Sobre el particular, véase a VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1994, pp. 202 y ss.

²¹ STC 200/9.

que se impone a la potestad tributaria en el artículo 19, N° 20, inciso segundo, CPR.

El artículo 19, N° 24, CPR, garantiza en forma especial el derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales e incorporales, no pudiendo nadie, en caso alguno, ser privado de su propiedad, del bien que recae o de alguno de los atributos o facultades esenciales del dominio, sino en virtud de ley general o especial que autorice la expropiación por causa de utilidad pública o de interés general, calificada por el legislador. El resguardo de este derecho, base de nuestra sociedad democrática, es de tal magnitud, que incluso en los estados de excepción constitucional es posible establecer limitaciones al ejercicio del derecho de propiedad o disponer requisiciones de bienes, pero ellas dan derecho a indemnizaciones en conformidad al numeral 8° del artículo 41, CPR.

La potestad tributaria tiene, por tanto, como límite inmanente respetar el derecho de propiedad, no pudiendo la autoridad bajo circunstancia alguna incurrir en actos confiscatorio. Por ello la confiscación es por esencia contraria al derecho de propiedad, pues sustrae del patrimonio de una persona derechos materiales o inmateriales sin su consentimiento y sin causa lícita.

En el requerimiento relativo a las patentes municipales, los requerientes sostuvieron que los tributos debían recaer únicamente sobre las rentas y no sobre los haberes, por lo que en virtud de ello quedaban prohibidos los impuestos al patrimonio. Recalaron, además, que la privación de una parte del patrimonio solo puede producirse en virtud de una expropiación. El Presidente de la República, por su parte, argumentó que el cambio de "haberes" a "rentas" tenía como fundamento que ello establecía una mayor afinidad con la proporción y progresión²⁵. En la sentencia que resolvió esta cuestión de constitucionalidad, el Tribunal Constitucional reconoció que la intención del constituyente fue en principio precaver la posibilidad de que se establezcan impuestos al patrimonio de una persona, esto es, la totalidad de sus bienes o sobre una parte alcuota de ellos²⁷.

El Tribunal Constitucional, sin embargo, también ha señalado que "esencialmente reúnen el carácter de impuestos confiscatorios o expropiatorios aquellos que por su monto afectan el patrimonio o la renta de una persona"²⁸. La Corte Suprema ha sostenido, por

su parte, que "si se dicta una norma legal que establezca tributos que empobrecen al contribuyente o le cercenan sus ingresos en términos confiscatorios, es indudable que la ley que así lo disponga es inconstitucional"²⁹.

La confiscatoriedad ha sido entendida en diversos sentidos por la doctrina. Rodolfo Spisso considera que la confiscatoriedad se configura cuando se prueba la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado³⁰. Para Angela Radovic, en la generalidad de los casos un tributo es confiscatorio cuando "suponga (la) destrucción del patrimonio que los contribuyentes ostentaban antes de su entrada en vigor, de modo tal que el respeto a la propiedad privada y a la herencia pueda coonestarse con la distribución equitativa de la renta"³¹. Valdés Acosta, por su parte, entiende por confiscación en materia tributaria no el "quitar una cosa" sin la debida compensación, sino que "establecer una obligación pecuniaria que no corresponde a una causa legítima conforme con el ordenamiento constitucional"³².

Considerando lo anteriormente indicado, debe reiterarse que los impuestos deben recaer principalmente sobre la renta y no en el capital e incluso si uno de estos considera al capital para la determinación del cálculo, su pago debe provenir de las rentas que dicho capital devengue³³.

²⁹ Al respecto, Fallos del Mes, N° 426, pp. 214 y ss., Sentencia de la Corte Suprema Rol N° 19.584, de 11 de mayo de 1994, Considerando Undécimo. En nuestro país no existe jurisprudencia que haya declarado que un determinado impuesto ha incurrido en confiscación ni se han fijado límites porcentuales a la potestad tributaria del Estado. Si bien en la Comisión de Estudio esta idea fue planteada, la misma se desechó para dejar la determinación a los tribunales. Particularmente interesante es la jurisprudencia de la Corte Suprema Nacional argentina, la que ha establecido límites para ciertos tributos. Así en el caso del impuesto territorial y a la transmisión gratuita de bienes, el impuesto no puede absorber más del 33% de la riqueza gravada. Al respecto puede consultarse a F. SPISSE, Roldolfo *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, 1991, Buenos Aires, p. 272. El autor proporciona, además, información sobre diversos otros límites, según los bienes o actividades gravadas. Véanse al respecto, pp. 252 y ss.

³⁰ Al respecto, ob. cit., p. 251. Así también el Presidente de la República en su escrito de contestación Rol N° 219, numeral 303.

³¹ RADOVIC SCHOEPEN, Angela *Sistema Sancionatorio Tributario, Infracciones y Delitos*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1994, pág. 32. La misma autora, en *Obligación Tributaria*, Editorial Jurídica ConoSur Ltda, Santiago, 1998, indica: "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".

³² VALDÉS ACOSTA, Ramón *Instituciones de Derecho Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1996.

³³ En la STC 203/17 el Tribunal Constitucional recalco que "las patentes municipales no gravan el patrimonio, sino que una actividad, haciendo suyo el Informe de la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento del Senado, en torno a que "las patentes municipales son tributos que no gravan bienes, sino que actividades de una persona, sin perjuicio de que su monto se calcule sobre la base del capital propio de cada contribuyente. Ello significa que, si no se desarrolla la actividad de que se trata, los bienes que conforman el capital propio no están sujetos al pago de dichas patentes".

²⁵ Así la Constitución española en su artículo 31.1 indica que el sistema tributario "en ningún caso tendrá alcance confiscatorio". La Constitución brasileña en su artículo 150 indica que no se podrán utilizar los tributos con efecto de confiscar.

²⁶ En la Sesión 64ª del Consejo de Estado celebrada el día 23 de enero de 1979, se aprobó la proposición del Consejero Pedro Ibáñez de sustituir las palabras "los haberes" por "las rentas", sin consignar los motivos para ello.

²⁷ STC 203/17.

²⁸ STC 219/7.

4. *El libre ejercicio de una actividad económica y la no discriminación en materia económica*

Uno de los eventos que los miembros de la Comisión de Estudio consideraron al momento de discutir el artículo 19, N° 20°, inciso segundo, CPR, fue que el Estado mediante los tributos pudiera desconocer el libre ejercicio de la actividad económica. Esto es tal, pues mediante una carga impositiva importante el Estado puede incentivar o desincentivar actividades económicas, llegando incluso a imposibilitar su establecimiento o libre ejercicio.

El artículo 19, N° 21°, inciso primero, CPR, reconoce el "derecho a desarrollar cualquier actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulen", garantizando el numeral 22° de la misma disposición: "la no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica".

El Tribunal Constitucional interpretó el artículo 19, N° 21°, CPR, señalando:

"8° Que el derecho consagrado en el artículo 19, N° 21°, antes transcrito, y que protege la libre iniciativa privada es una expresión de los contenidos filosófico-jurídicos del Capítulo I de la Constitución Política, y viene a ser una consecuencia del principio de subsidiariedad, como también del deber del Estado de resguardar el derecho de las personas a participar con igualdad de oportunidades en la vida nacional;

9° Que del tenor del artículo 19, N° 21°, resulta que los que desarrollen una actividad económica deben someterse a las normas legales que la regulen. Por regular debemos entender, según el Diccionario de la Real Academia: "Ajustado y conforme a reglas". De lo anterior se infiere que sujetar una actividad a una regulación significa establecer la forma o normas conforme con las cuales debe realizarse, *pero en caso alguno puede ser que bajo el pretexto de regular se llegue a impedir el ejercicio de una actividad*"³⁴.

En los procedimientos ante el Tribunal Constitucional Tabacos I y Tabacos II, se sostuvo por los requirentes que los impuestos al tabaco importaban una violación al artículo 19, N° 21°, CPR, pues generaría el cierre de empresas y dificultaría el acceso al mercado. El Tribunal rechazó esta argumentación, indicando que "es un hecho público y notorio que todas ellas (las empresas tabacaleras) se encuentran en buena posición" y que en el caso de las distribuidoras de petróleo, estas no se verían afectadas, pues serían los usuarios quienes soportarían los aumentos de precio.

Sin perjuicio que el caso del tabaco lo analizaremos con posterioridad, al Estado le está vedado afec-

tar el contenido esencial del derecho a desarrollar actividades económicas como impedir su libre ejercicio. En este sentido consideramos parte consustancial de toda actividad económica la libertad de organización, contratación, inversión y la de fijar sus políticas comerciales, entre las que cabe considerar, sus precios y posibles márgenes de beneficio. Especialmente este último tema nos debe llamar la atención, pues la libertad a desarrollar libremente actividades económicas lleva consigo lógicamente el derecho a optar por utilidades, asumiendo el riesgo de ganancia o pérdida.

Por ello es inconstitucional 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 no aquellos, el verdadero propietario de la actividad económica. En este caso el Estado, a través de los impuestos, instituye en el mejor de los casos un sistema de cogestión, en que a los productores les fija los márgenes de utilidad, desconociendo el libre desarrollo de una actividad económica

En Tabacos I, el Tribunal Constitucional argumentó que los hechos que implican un impedimento a una actividad económica constituyen un juicio valorico, debiendo acreditarse la manifiesta desproporcionalidad o injusticia "fehacientemente para que puedan fundar una decisión al respecto"³⁵, lo que podría conllevar a efectuar un control concreto de las leyes sobre esta materia, circunstancia que se contrapone al texto constitucional³⁶. No debe olvidarse que ante el Tribunal Constitucional se discuten asuntos de Derecho, no existiendo, además, en el procedimiento que se sigue ante el Tribunal, un período probatorio.

Utilizando la jurisprudencia constitucional que exigía acreditar fehacientemente violación del derecho a desarrollar actividad económica, en el requerimiento Tabacos II una de las empresas afectadas por el aumento tributario acompañó antecedentes, no objetados por el Presidente de la República, tendientes a comprobar que se afectaba la libre iniciativa privada.³⁷ El Tribunal, sin embargo, hizo caso omiso de estos argumentos, no profundizando en la posible inconstitucionalidad concreta que se invocaba.

III. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LOS TRIBUTOS

1. *Objeto y objetivo del control de constitucionalidad de los tributos*

Un tema de alta relevancia en el control de constitucionalidad que ejerce el Tribunal Constitucional es

³⁵ STC219/8.

³⁶ Véase al respecto el numeral 323 del escrito de contestación.

³⁷ La Sociedad José Domínguez y Compañía Limitada señaló, sin que el Ejecutivo rebatiera el hecho, que a lo menos en su caso se conculcaba el derecho en su esencia de desarrollar libremente actividades económicas.

³⁴ STC 146/8 y 9. Con posterioridad el Tribunal Constitucional indicó que el derecho a desarrollar cualquier actividad económica es de fundamental importancia para los individuos, pues permite desarrollar tanto el espíritu de iniciativa como la subjetividad creadora de cada una de las personas. Así STC 226/ 41 y ss.

determinar cuál es su ámbito. La discusión se suscita si el *objeto* del control constitucional comprende solo el aumento tributario que se consigna en el proyecto de ley, analizado este individualmente, con prescindencia de el o los tributos ya existentes, o si necesariamente debe el Tribunal para cumplir el *objetivo* constitucional que se le ha encomendado, tal es, resguardar la supremacía constitucional e impedir, en este caso, tributos manifiestamente desproporcionados o injustos, analizar dicho aumento a la luz de la carga tributaria total que, en definitiva, se impone a una persona o actividad.

Al Tribunal Constitucional se le ha confiado resguardar la supremacía constitucional y resolver las cuestiones de constitucionalidad que se someten a su decisión. Sin embargo, en consideración al artículo 5°, inciso 2° de la Ley Fundamental, los órganos del Estado deben respetar y promover los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana, obligación que recae también en el Tribunal Constitucional. No se trata por ello de declarar la inconstitucionalidad de normas jurídicas vigentes, situación respecto de la cual el Tribunal carece de competencia, sino que de considerar si el proyecto de ley recurrido viola, con sus efectos las disposiciones constitucionales y los derechos fundamentales, lo que solo es posible de determinar a la luz de la totalidad de las limitaciones que afectan a una persona.

La garantía general del artículo 19, N° 26°, CPR, se traduce necesariamente en la exigencia de considerar la totalidad de los tributos que afectan a una actividad o persona, pues individualmente o sumados pueden conducir a afectar un derecho en su esencia o impedir su libre ejercicio³⁸. En este sentido una aplicación teleológica de la norma debe buscar resguardar los bienes jurídicos protegidos, tal es, los derechos fundamentales y los principios y valores esenciales de nuestro sistema constitucional, por lo que el Tribunal debe analizar el aumento consignado en el proyecto de ley, en consideración a la carga total que afecta a una persona o actividad, considerando incluso descuentos tributarios.

El Tribunal ha sostenido que debe verificar únicamente el alza que contiene el proyecto de ley y no la carga tributaria total que grava a una actividad o persona. Si bien la sentencia de inconstitucionalidad del Tribunal alcanza lógicamente al proyecto de ley motivo de la cuestión de constitucionalidad, es imposible, salvo en casos grotescos de incrementos tributarios desproporcionados o irracionales, configurar en una misma ley de aumento tributario las causales consignadas en el artículo 19, N° 20°, CPR. Esta tesis restrictiva del control de constitucionalidad, además, cercena la facultad del Tribunal de analizar en su real dimensión una modificación legal y lo limita en términos tales, que el control de constitucionalidad podría reducirse a un mero formalismo. Asumiendo

como válida esta tesis, basta tramitar, incluso paralelamente, diversas leyes que incrementen gradualmente los tributos para violentar, sin posibilidad de control constitucional, el artículo 19, N° 20, CPR. Estamos seguros, que esta idea no puede haber sido la del constituyente, sino que, por el contrario, lo que se buscó fue proteger a los individuos ante la carga tributaria global.

Por ello el Tribunal no puede prescindir de considerar la totalidad de la carga tributaria que recae sobre una persona o actividad, pues solo de esta manera es posible establecer si un derecho fundamental es violado en su esencia o se impide su libre ejercicio y se transgrede así el artículo 19, N° 26°, de la Carta Magna. En otras palabras, es intrascendente si el aumento es significativo o menor, sino que lo relevante está dado, si en definitiva ese incremento, pequeño o grande, conduce a la violación de los preceptos constitucionales. Alcanzado ese límite no pueden imponerse mayores cargas tributarias y, superado, debe el Tribunal declarar inconstitucional los impuestos que se pretenden establecer.

2. Interpretación restrictiva del artículo 19, N° 20, inciso 2° CPR

El Tribunal Constitucional ha sostenido erróneamente que el artículo 19, N° 20, inciso segundo, CPR, constituye una restricción al legislador particularmente excepcional, por lo que la defensa de la supremacía constitucional permite actuar solo cuando "las desproporciones o injusticias tributarias (...) *traspasen todos los límites de lo razonable y prudente*"³⁹. Pareciera así que el Tribunal ha buscado entroncar su argumentación a una jurisprudencia anterior relativa a las prohibiciones constitucionales, cuando sostuvo:

"Las prohibiciones constitucionales deben ser siempre interpretadas con criterio restrictivo y no es posible al respecto que se aplique un criterio amplio o extensivo para entender prohibiciones de rango fundamental"⁴⁰.

Es erróneo sostener que la prohibición consignada en el artículo 19, N° 20, inciso segundo, CPR, deba ser aplicada con criterio restrictivo, toda vez que se trata de un precepto tendiente a resguardar derechos fundamentales, la igualdad y la justicia, base de nuestro ordenamiento constitucional, que los órganos del Estado deben respetar y promover en virtud del artículo 5°, inciso segundo, CPR.

¿Cómo se podrán respetar y promover los derechos fundamentales, si se interpretan restrictivamente las prohibiciones destinadas a salvaguardarlos?

La interpretación de las prohibiciones constitucionales amerita siempre formular una pregunta previa: ¿La prohibición busca limitar el poder de los gobernantes, en beneficio de los derechos y libertades de las personas, o restringe los derechos y libertades de

³⁸ Respecto de la tesis de la confiscatoriedad por una suma de tributos, véase a VILLEGAS, Héctor B., ob. cit., pp. 209 y ss.

³⁹ STC 280/19.

⁴⁰ STC 203/10.

los individuos? Las prohibiciones constitucionales dirigidas a los gobernantes deben ser interpretadas considerando siempre que buscan limitar su actuar, con el objeto de resguardar los derechos fundamentales, toda vez que el principio básico en un Estado de Derecho democrático es que las personas puedan hacer todo aquello que no esté expresamente prohibido, mientras que los órganos públicos solamente lo que esté expresamente autorizado. De esta manera siempre debe prevalecer la interpretación que favorezca a los derechos fundamentales sobre las potestades públicas. Por el contrario, una prohibición que afecta el libre ejercicio de los derechos y libertades fundamentales constituye una excepción a la presunción general de libertad y derechos consustanciales al individuo, por lo que su interpretación debe ser restrictiva. Además, esta ha sido una constante en nuestra jurisprudencia constitucional, que ha entendido correctamente “que la prevalencia de los derechos fundamentales sobre las potestades públicas aparece claramente establecida en el texto expreso de nuestra Constitución Política”⁴¹.

Interpretar en forma restrictiva las prohibiciones dirigidas a la autoridad y que buscan salvaguardar los derechos fundamentales implica desconocer una norma básica de nuestra sociedad democrática, esto es, que los derechos de los individuos están antes que el Estado y que su subsistencia y su extensión es fundamental para nuestra vida social y la del estado de Derecho.

Este error interpretativo puede tener su origen en desear aplicar una jurisprudencia anterior a una situación diversa. En la STC 19/6 el Tribunal Constitucional con justa razón indicó que las inhabilidades, incompatibilidades y prohibiciones debían interpretarse en forma restrictiva, lo que tiene fundamento, pues son excepciones al principio de libre acceso a los cargos públicos. Sin embargo, una prohibición dirigida a la autoridad y, por tanto, establecida en beneficio de los derechos y libertades fundamentales, jamás puede interpretarse en sentido restringido, pues ello conlleva como contrapartida una presunción de ampliación de los derechos de las autoridades, en perjuicio de los derechos y libertades de las personas.

De ahí entonces que no compartimos la visión interpretativa que subyace en la jurisprudencia constitucional relativa al artículo 19, N° 20°, inciso segundo, CPR, y más bien abogamos porque el Tribunal reasuma su rol de guardián de la Constitución y de los derechos fundamentales, decidiendo en consideración al principio *favor libertatis* no cuando se “traspasen todos los límites de lo razonable y prudente”, sino que con una predisposición clara en la duda, en beneficio de los individuos y de sus derechos.

3. Impuestos directos e indirectos

Un tema que ha generado discusión ante el Tribunal Constitucional ha sido si el control de constitucionalidad se ejerce únicamente respecto de los impuestos directos o si se comprenden también los indirectos.

El Presidente de la República sostuvo en Tabacos I que las referencias de los miembros de la Comisión de Estudio habían tenido lugar respecto del impuesto a la renta y no a los impuestos indirectos al consumo, por lo que el control de constitucionalidad no los comprendía. Indicó además que el inciso segundo del artículo 19, N° 20°, CPR, se había configurado en exclusiva relación a los impuestos directos a la renta o al patrimonio.

Si bien el Tribunal Constitucional manifestó que esencialmente reúnen el carácter de impuestos confiscatorios o expropiatorios los que por su monto afectan el patrimonio o la renta de una persona, reconoció tener competencia también respecto de los impuestos indirectos⁴².

En Tabacos II el Ejecutivo volvió a insistir que el control de constitucionalidad no abarcaba los impuestos indirectos, por lo que el Tribunal reiteró su jurisprudencia anterior⁴³, pero a la luz de sus argumentaciones debilitó considerablemente el control de constitucionalidad de estos tributos. El Tribunal Constitucional indicó que, “aunque no lo diga la Constitución, es claro que la protección contenida en el artículo 19, N° 20°, inciso segundo, está dirigida preferentemente a los impuestos personales”, pues sólo respecto de ellos la desproporción o injusticia puede advertirse manifiestamente. Expresó además que con respecto de los impuestos indirectos, esta condición pasa a transformarse en una cuestión de hecho”, siendo el concepto desproporcionalidad es mucho más relativo⁴⁴.

⁴² En la STC 219/8 estableció: “Que en materia de impuestos indirectos que gravan el consumo la desproporcionalidad o injusticia de la tasa del tributo es difícil de determinar, pues existen múltiples factores, todos de hecho, que inciden en su calificación. Entre ellos cabe destacar, la capacidad de pago del contribuyente, 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, factores todos que implican, a juicio de este tribunal, precisiones eminentemente valorativas según tuvo oportunidad de señalarlo en el rol 203 de 1994: se trata de situaciones de hechos no fáciles de precisar y que deben acreditarse fehacientemente para que puedan fundar una decisión al respecto. Así en el considerando noveno de esta sentencia indicó “que no obstante, a lo anterior este Tribunal no puede dejar de señalar que un impuesto indirecto podría, entre otras situaciones, ser manifiestamente desproporcionado o injusto si con su imposición o monto se impide del todo o se limita de tal forma que se hace imposible el libre ejercicio de la actividad o impide la adquisición del dominio de los bienes a que afecta el impuesto”.

⁴³ STC 280/18. “Sin embargo, para el Tribunal el control de constitucionalidad de un tributo indirecto debe verificarse con relación a la ley objeto de controversia constitucional, esto es, con la que lleva sus tasas”.

⁴⁴ *Ibidem*.

⁴¹ STC 276/17.

La Ministra señora Luz Bulnes no compartió la idea del Tribunal referente a los impuestos indirectos, consignando en dicho fallo una prevención en términos que ello debilita el precepto que la ley no podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

“El constituyente no hizo distinción alguna entre tributos directos e indirectos y, por la vía de admitir la relatividad de la aplicación de esta norma para los impuestos indirectos, podría violarse la esencia del derecho, imponer tributos expropiatorios e impedir el desarrollo de importantes actividades”.

4. *Constitucionalidad de un alza tributaria en consideración a la situación económica*

El Tribunal en más de una oportunidad ha utilizado como fundamento para la constitucionalidad de un alza tributaria elementos no probados en el requerimiento, y respecto de los cuales no puede presumirse de sus integrantes una versación particular sobre el tema. Así es como ha indicado:

“Que en mérito de lo razonado precedentemente, este Tribunal considera que existe discriminación en la tributación a que están afectos el tabaco y los combustibles, pero que con ella, en los montos que se proponen, no implica una discriminación arbitraria en el trato del Estado con las respectivas empresas, toda vez que la proposición aparece como razonable por lo expuesto y por la situación actual de la economía, que constituye un hecho público y notorio”⁴⁵.

Surge así la interrogante: si la situación económica tenida a la vista por el Tribunal cambia, ¿podría devenir el impuesto inconstitucional?

La Ministra señora Luz Bulnes, en su prevención incorporada en el Rol 280, rechazó la valoración de estos económicos y sostuvo la falta de competencia del Tribunal para considerarlos como fundamento en su sentencia. Al respecto manifestó:

“Decidir sobre la razonabilidad de un tributo, argumentando que puede sostenerse frente a una determinada situación económica, importa entrar a pronunciarse y admitir juicios de valor, tanto sobre medidas económicas, como el alza de las tasas tributarias, como también sobre la incidencia de ellas en la situación económica del país. La conveniencia o inconveniencia de estas medidas, y el análisis de la situación económica del país, es labor propia del Presidente de la República y del Congreso Nacional y no de un Tribunal de Derecho al que la Constitución le ha entregado esta otra misión, cual es la de velar por el cumplimiento del principio de Supremacía Constitucional”.

La argumentación consignada en la sentencia es seriamente cuestionable, pues emite juicios de valor sobre una materia controversial en lo económico y en lo político, asumiendo como propia la tesis que moti-

vó a un grupo de parlamentarios a recurrir al Tribunal. Por lo demás, y entrando derechamente en el campo de la política económica: ¿Quién puede sostener sin más que en momentos de crisis económica la solución es elevar los impuestos, en vez de bajarlos, para incentivar la economía?

5. *Validación de los tributos por razones históricas*

El Tribunal Constitucional ha invocado la preexistencia de tributos similares o normas jurídicas anteriores no objetadas, como fundamento de validez de la nueva carga tributaria que se impugna ante el Tribunal. En la sentencia recaída sobre el aumento de los peajes sostuvo:

“Que las disposiciones legales a que se alude en el fundamento anterior son las que han servido de sustento a quince decretos sobre la materia de peajes, incluyendo obviamente al reprochado, preceptos legales que se encuentran actualmente vigentes por no haber sido derogados expresamente”⁴⁶.

Aún más discutible es, sin embargo, la referencia al precedente histórico en la sentencia sobre Tabacos I, toda vez que argumentó:

“Estamos en presencia de alza de tasas en relación al monto de un impuesto anteriormente existente, sin que haya antecedentes de que la legislación que los estableció haya sido objetada constitucionalmente”⁴⁷.

No existe norma constitucional ni legal alguna que establezca que las inconstitucionalidades no alegadas en su oportunidad legitiman o sirvan de fundamento a las que a futuro surjan, o que impidan a los nuevos integrantes del Congreso Nacional recurrir ante el Tribunal Constitucional solicitando su inconstitucionalidad. Debe tenerse presente que parte de la legislación invocada por el Tribunal Constitucional, como fundamento histórico, fue dictada por la Junta de Gobierno en el uso de sus facultades legislativas, requiriéndose en aquel entonces siempre la unanimidad de sus integrantes para la aprobación de un proyecto de ley.

En este aspecto cabe solo insistir que la inacción de quienes están legitimados para recurrir ante el Tribunal Constitucional no transforma una norma jurídica inconstitucional en constitucional, ni lo manifiestamente desproporcionado e injusto en igualitario y justo. Por ello el Tribunal debería a futuro abstenerse de argumentar sobre la base de los precedentes históricos no sometidos a control de constitucionalidad.

IV. EL CASO ESPECIAL DEL IMPUESTO AL TABACO

El impuesto al tabaco es especialmente interesante desde el punto de vista constitucional, pues es un caso

⁴⁵ STC 280, 27.

⁴⁶ STC 183/ 3.

⁴⁷ STC 219/ 9.

único por su magnitud e importancia para el erario nacional como por la discusión nacional e internacional que genera el consumo del tabaco para la salud.

Respecto del tabaco, el Tribunal Constitucional ha considerado que una carga tributaria que recae sobre el consumidor ascendente al 311% del precio de venta a público, o del 75,65% del precio de venta del productor no es inconstitucional, si bien ha reconocido que el impuesto a esta actividad implica una discriminación, la cual con todo no sería arbitraria. Para justificar el nivel tributario al que está afecto el tabaco y los combustibles, el Tribunal consideró elementos históricos y económicos como "la situación actual de la economía, que constituye un hecho público y notorio"⁴⁸.

Si se efectúa una relación de los impuestos que gravan el consumo del tabaco con el Impuesto al Valor Agregado (IVA) del 18% que cancela la generalidad de los productos, la carga tributaria del tabaco del 311%, es diecisiete veces mayor que la carga tributaria común, circunstancia que difícilmente puede ser considerada como constitucional, si se analiza dicha discriminación desprovista de los elementos históricos o valóricos. El argumento histórico para sustentar la validez de tributos fue utilizado por el Tribunal Constitucional en la Sentencia Rol N° 280, indicando:

"Históricamente los impuestos impugnados", y especialmente al tabaco, no han impedido de manera alguna el pleno ejercicio de las actividades económicas de las empresas del giro, lo que constituye un hecho público y notorio el que deriva además de la falta de productos que lo sustituyan"⁴⁹.

Como lo hemos señalado en este trabajo, el hecho que una determinada actividad o bien esté sujeta a altos impuestos por razones históricas no transforman dicha situación en constitucional. En el caso del tabaco estamos en presencia de una industria que ha sido utilizada como fuente principal de ingresos para el erario público. De ahí entonces que durante largo tiempo imperara en el pasado un estanco, concediendo el Estado una mera concesión para su comercialización, situación que contraviene un Orden Público Económico basado en la libre empresa. Sin embargo, y en consideración a los principios de la libertad económica consagrados por nuestra Constitución, es inconstitucional pretender por la vía de los tributos, restablecer el sistema del estanco, lo que sucede en la práctica, pues el Estado se apropia de parte sustancial del precio final del consumidor y así establece un margen de utilidad del comerciante y productor.

Esta situación se ha querido justificar, además, indicándose por el Tribunal Constitucional que "estos impuestos gravan un consumo que tiene efectos colaterales negativos"⁵⁰. Sin perjuicio que dicha afirmación no fue objeto de la discusión y no consta que se aportaran ante el Tribunal elementos probatorios al

respecto, lo consecuente estaría dado, de aceptarse esta afirmación, de prohibir derechamente esta actividad y el consumo del tabaco, pero no pretender, utilizando la potestad tributaria, buscar cuantiosos ingresos fiscales.

Igualmente el Tribunal Constitucional ha utilizado la distinción entre bienes de uso o consumo habitual y bienes suntuarios o prescindibles para justificar cargas tributarias para los consumidores de hasta un 311%⁵¹. En una sociedad que ha incrementado su nivel de vida considerablemente en los últimos treinta años, un porcentaje significativo y mayoritario de los bienes no pueden catalogarse ya como "bienes de uso básico". Es más, fuera de los bienes que conforman la "canasta básica" y la "vivienda básica", bien podríamos aseverar que todos los bienes son prescindibles o suntuarios. Por ello, si este tipo de bienes puede ser gravado por la autoridad con tasas tributarias que significan un encarecimiento del precio final excesivo similares al tabaco, en ese mismo momento la sociedad libre, paradigma de nuestra Constitución, no será sino una mera concesión de quienes detentan la mayoría para decidir lo que debe o no consumirse, producirse o hacerse⁵².

Debe considerarse, como si esto fuera poco, que, de aceptarse esta distinción para establecer impuestos tan desproporcionados e injustos, la norma constitucional que los prohíbe pierde toda eficacia, pues el legislador invocará para sí el derecho de decidir si un bien es suntuario o necesario, dejando por este expediente a la ciudadanía desguarnecida y sin posibilidad de protección. Es más, si una desproporción tan burda y manifiesta no es considerada inconstitucional por el Tribunal Constitucional, ¿será posible aplicar alzas tributarias tan significativas a otros productos igualmente suntuarios?⁵³

En el caso del tabaco está probado matemáticamente, circunstancia que fue reconocida por el Presidente de la República ante el Tribunal Constitucional, que la especial modalidad de cálculo del impuesto al tabaco conduce irremediablemente con un 76,5% a un margen de ingreso para la empresa productora de 0,0%, lo que implica el colapso de la actividad y la transgresión del artículo 19, N° 26, CPR⁵⁴. En este

⁵¹ STC 219/8 y 280/19.

⁵² Parte de la argumentación del Tribunal Constitucional estaría fundada en la afirmación que "un alza de los tributos como los aquí propuestos no cercenan fundamentalmente rentas dado el carácter inelástico de su demanda y por no existir sustitutos" respecto del tabaco y la gasolina (STC 20/19).

⁵³ Dado que por expreso mandato constitucional la enseñanza básica es gratuita, ¿sería entonces constitucional aplicar un gravamen similar al tabaco a la educación básica privada? ¿Sería justo y proporcionado aplicar un impuesto de un 311% a los pasajes aéreos internacionales, sobre la base del carácter de suntuario de dicho servicio como del argumento histórico que ya se aplicó sin objeción de los legisladores en el pasado?

⁵⁴ Entre un impuesto al tabaco de un 76,5%, un IVA de un 15,2% y un margen para el comerciante de un 8,3%, el 100% del precio de venta a público queda en terceras manos, pero no en el productor. Sobre el particular puede consultarse el Informe Económico del Ministerio de Hacienda, pág. 23, que acompañó el Presidente de la República en su escrito de contestación al requerimiento, Rol N° 280.

⁴⁸ STC 280/27.

⁴⁹ STC 280/23.

⁵⁰ STC 280/25.

caso, sencillamente el derecho a desarrollar una actividad económica desaparece, siendo conculcado por mera aplicación tributaria. Es claro que el límite no puede ser el máximo matemático establecido, pues ello implica el fin de la actividad económica en sí, y la negación del contenido esencial del derecho a desarrollar libremente actividades económicas. El impuesto para ser constitucional debe necesariamente distanciarse de dicha confiscación o privación de desarrollar actividades económicas, en términos tales de hacerla posible, considerando los costos de producción, amortización, publicidad y la legítima utilidad de los propietarios.

Por ello puede sostenerse que la jurisprudencia específica recaída en los aumentos tributarios al tabaco difícilmente encuentra justificación constitucional, siendo sus altos montos, manifiestamente desproporcionados e injustos y, que aplicados a productos similares también suntuarios o prescindibles, generarían una crítica generalizada y un rechazo colectivo. Salvo los antecedentes históricos, que rechazamos; los prejuicios económicos, que objetamos, y los juicios de valor, que cuestionamos, porque no llevan aparejados estos últimos, entonces la prohibición de esta actividad nada justifica tal discriminación arbitraria a una actividad lícita protegida por la Constitución.