



Ius et Praxis

ISSN: 0717-2877

revista-praxis@utalca.cl

Universidad de Talca

Chile

Masbernat Muñoz, Patricio

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN LA SENTENCIA ROL N° 1.452-09, DEL  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, DE 5 DE AGOSTO DE 2010

Ius et Praxis, vol. 17, núm. 2, 2011, pp. 551-563

Universidad de Talca

Talca, Chile

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=19720860020>

- ▶ Cómo citar el artículo
- ▶ Número completo
- ▶ Más información del artículo
- ▶ Página de la revista en redalyc.org

redalyc.org

Sistema de Información Científica

Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal  
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto

## PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN LA SENTENCIA ROL Nº 1.452-09, DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, DE 5 DE AGOSTO DE 2010\*

PATRICIO MASBERNAT MUÑOZ\*\*

### I. LOS HECHOS DE LA CAUSA<sup>1-2</sup>

Con fecha 2 de agosto de 2006, un contribuyente rectificó su declaración de impuestos correspondiente al ejercicio fiscal 2006 (y presentada el 26 de abril de 2006), sosteniendo que no renunciaba al beneficio tributario contenido en el art 57 bis de la LIR. En dicha rectificación, solicitó una gran suma de dinero con sus reajustes, a título de devolución de impuestos pagados indebidamente correspondientes al dicho beneficio tributario. El contribuyente transaba acciones de sociedades anónimas y era propietario de muchas de ellas, y en virtud de dicha franquicia podía solicitar importantes rebajas tributarias, lo que venía haciendo desde hace varios años.

El 16 de noviembre de 2006, la Administración Tributaria (el SII) responde negando lugar a dicha rectificación, sobre la base de que la Ley N° 20.028 (DO 30 de junio de 2005) derogó dicho beneficio tributario. Frente a ello, el contribuyente dedujo reclamo (15 de enero de 2007), que fue desestimado por el juez tributario de primera instancia (31 de marzo de 2008), por lo que apeló de esta sentencia ante la Corte de Apelaciones<sup>3</sup>.

\*Este trabajo ha sido elaborado en el marco del Proyecto FONDECYT N°11100190, titulado "Construcción de una dogmática de los principios materiales de la tributación en Chile, a la luz del Derecho Comparado", del cual el autor es investigador responsable. Colaboración recibida el 13 de mayo y aprobada el 20 de septiembre de 2011.

\*\* Abogado; Licenciado en Derecho por la Pontificia Universidad Católica de Chile; Magister en Derecho por la Universidad de Chile; Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid; Profesor de la Universidad de Talca. Correo electrónico: derechotributario@utalca.cl.

<sup>1</sup> "Sólo había un mundo, escribía [Isaiah] Berlin de Einstein, y ese era 'el mundo de la experiencia humana, sólo ese era real'. Este sentido de la realidad –que el mundo era como parece, y que era posible conocerlo mediante investigación paciente y esmerada- era la única garantía segura frente a la intoxicación ideológica". IGNATIEFF, Michael, *Isahia Berlin, su vida*, Editorial Taurus, Madrid, 1999, p. 264.

<sup>2</sup> Abreviaturas usadas: CPR (Constitución Política de la República); C (considerando); DO (Diario Oficial); LIR (Ley sobre Impuesto a la Renta, Decreto Ley N° 824, de 1974); SII (Servicio de Impuestos Internos); TC (Tribunal Constitucional de Chile); STC (sentencia del TC de Chile).

<sup>3</sup> Corte de Apelaciones de Santiago, autos caratulados "Dagoberto Jara con SII", Rol N° 3383-2008.

El 31 de julio de 2009, el contribuyente presentó ante el TC un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de la Ley N° 20.028/2005, para que dicha norma legal no fuera aplicable en el proceso que se ventilaba ante la Corte de Apelaciones.

El TC desestima el requerimiento de inaplicabilidad (con dos prevenciones, una de los Ministros VENEGAS y BERTELSEN; y otra del Ministro NAVARRO).

## II. LA NORMA IMPUGNADA Y EL BENEFICIO TRIBUTARIO DISCUSITO

El artículo único de la Ley N° 20.028<sup>4</sup> (DO de 30 de junio de 2005) pone fin de modo absoluto a un beneficio tributario nacido hace más de dos décadas. El origen del art. 57 bis en la LIR fue la Ley N°18.293 (DO 31 de enero de 1984<sup>5</sup>). En lo que respecta al contribuyente y este litigio constitucional, y en apretada síntesis, la franquicia que solicitaba consistía en un descuento del 20% de lo invertido en acciones, deducido de las rentas imponibles por cada ejercicio fiscal.

Posterior a la incorporación de la franquicia, la Ley N°19.247 (DO 15 de septiembre de 1993<sup>6</sup>), incorporó varias modificaciones al art. 57 bis de la LIR, aunque en lo sustancial continuaba la posibilidad para el requirente de beneficiarse de devoluciones de impuestos por la adquisición de acciones.

Pero es la Ley N° 19.578 (DO 29 de julio de 1998) la que termina con este beneficio tributario, si bien lo prorrogó para ciertos contribuyentes. En efecto, el art. 18 inciso 3º de la citada ley mantuvo la vigencia de la franqui-

<sup>4</sup> La norma dispone: “Derógase el inciso tercero del art. 18 de la Ley N° 19.578. Lo dispuesto en el inciso anterior regirá a contar del año tributario 2006.”.

<sup>5</sup> En lo pertinente, el art. 57º bis de la LIR (Ley N°18.293) dispone: “Las personas naturales gravadas con los impuestos establecidos en los artículos 43º, N° 1, o 52º de esta ley, podrán rebajar de las rentas imponibles determinadas a base de ingresos efectivos, por cada año comercial, las siguientes cantidades por concepto de inversiones, con sujeción a las normas que se indican: 1.- 20% del valor invertido en acciones de pago de sociedades anónimas abiertas, de que sean dueños por más de un año al 31 de diciembre”.

<sup>6</sup> Como pone de manifiesto la STC comentada, en su C 10º y C 11º, el art. 10 de la Ley N° 19.247 (DO 15/09/1993) introdujo cambios en el régimen del beneficio tributario establecido en el art. 57 bis N° 1 de la LIR, en el siguiente sentido: “Art. 57 bis.- Las personas gravadas con los impuestos establecidos en los artículos 43, N° 1, o 52 de esta ley, tendrán derecho a las deducciones y créditos que se mencionan en las letras que siguen, en la forma y condiciones que, para cada caso, se indica: A.- Acciones de sociedades anónimas abiertas. Las personas referidas en este artículo podrán rebajar de sus rentas imponibles determinadas sobre la base de ingresos efectivos, y por cada año comercial, las siguientes cantidades: 1º El 20% del valor efectivamente invertido en acciones de pago de sociedades anónimas abiertas, de que sean primeros dueños por más de un año al 31 de diciembre.”.

La misma Ley N° 19.247 incorporó una norma transitoria: “Art. 6º Transitorio.- Los contribuyentes que al 31 de diciembre de 1992 hayan tenido inversiones susceptibles de acogerse a los beneficios establecidos en el artículo 57 bis, N°s. 1º, 2º y 4º, según el texto entonces vigente, podrán continuar acogidos a ellos en conformidad con dichas normas, mientras mantengan tales inversiones y hasta el vencimiento originalmente estipulado, en el caso de instrumentos a plazo, e indefinidamente en los otros”.

cia establecida en el art. 57 bis letra A N° 1 LIR, en relación con el derecho a las deducciones o créditos imputables al impuesto global complementario o al impuesto único a las rentas del trabajo, según corresponda, respecto de los titulares de acciones de sociedades anónimas abiertas que las hayan adquirido antes de la fecha de publicación de la ley individualizada—*i.e.*, con anterioridad al 29 de julio de 1998—y hasta que dejaran de ser primeros dueños o primeros titulares de las mencionadas acciones, para rebajar de sus rentas imponibles determinadas sobre la base de ingresos efectivos, el 20% del valor efectivamente invertido en acciones de pago de las mencionadas sociedades y de las que fuesen primeros dueños por más de un año al 31 de diciembre. Por lo anterior, razona el TC, los contribuyentes de los impuestos indicados que invirtieron en acciones de pago de sociedades anónimas abiertas después de la fecha indicada no tenían derecho a efectuar la rebaja tributaria señalada.

El art. único de la Ley N° 20.028 deroga el beneficio tributario del N° 1 de la letra A del artículo 57 bis de la LIR para aquellos contribuyentes que —como el caso del requirente— seguían beneficiados con el mismo, pese a la derogación que ya se había experimentado en virtud de la Ley N° 19.578 ya mencionada.

### *1. Argumentos del contribuyente*

Para el requirente, la norma legal impugnada vulnera el derecho de propiedad, garantizado (art. 19 N° 24 constitucional), puesto que eliminó el beneficio tributario consistente en el descuento del 20% de lo invertido en dichas acciones, deducido de las rentas imponibles basadas en ingresos efectivos por cada ejercicio fiscal.

El requirente sostiene que por el solo hecho de adquirir las acciones se incorporó de pleno derecho a su patrimonio el beneficio indicado, por lo que no podría ser despojado por una ley derogatoria posterior. Adiciona que la aplicación del precepto legal impugnado lo priva del dominio sobre la suma de dinero que el SII debe devolverle en relación con su declaración anual de Impuesto a la Renta, privación cuyos efectos asimila a los de una expropiación.

Añade que la ley impugnada también vulnera el art. 1° inciso 4º constitucional, que dispone que el fin del Estado es el bien común, puesto que como aparece en el mensaje del proyecto de Ley de la Renta de 15 de noviembre de 1982, el beneficio que defiende busca que los contribuyentes propendan al ahorro y, con ello, se otorgue solidez al sistema financiero, se facilite la inversión y se precavan crisis económicas, como la existente a la fecha. Por ello, a su juicio, la supresión de la franquicia contradice la finalidad de promotor de bien común del Estado.

## 2. Argumentos del SII

En su escrito, el SII sostiene que los impuestos establecidos en la LIR están constituidos por hechos gravados “conjuntivos” (en oposición a los hechos gravados instantáneos), que son aquellos que se verifican durante un período de tiempo, se van “completando en determinado período de tiempo y son el resultado de la suma de hechos, circunstancias o acontecimientos, universalmente considerados, dando origen la culminación del ciclo de formación también al surgimiento de obligaciones tributarias autónomas”<sup>7</sup>. Explica el SII, que esta clase de hechos gravados dan lugar a una retroactividad impropia o aparente, en el sentido de que en su caso la ley tributaria afecta a todos los hechos comprendidos en el período tributario en que se dictó la ley como a los anteriores y posteriores, en la medida que el hecho gravado, que se verifica al finalizar el período, es el resultado de aquellos afectados por la norma. Se trataría del caso *sub-lite*, y describe que se da una retroactividad impropia o aparente al aumentar la tasa del impuesto a la renta del año 2005, si éste rige desde el 1º de enero de ese año.

Por otro lado, enfatiza la existencia de normas de aplicación de la ley tributaria en el tiempo, especialmente la contenida en el art. 3º inciso 2º CT, y la opinión existente en doctrina, relativa a que el régimen jurídico impositivo podrá modificarse en cualquier oportunidad dentro del período tributario en que se produce el hecho gravado, quedando sometido a la ley nueva (Figueroa Valdés).

En relación a las franquicias, argumenta que pueden darse dos situaciones cuando comienza a regir una ley que modifique o suprima un beneficio fiscal: si se ha devengado la exención en un período impositivo, el principio de irretroactividad conservará los beneficios devengados a resguardo de la una norma derogatoria de ellos; si un eventual beneficio se encuentra pendiente de producirse, pero aún no se ha devengado por no haberse verificado en su integridad el período impositivo en que se esté ni los sucesivos, no ha nacido la exención derivada de estos últimos y no puede considerarse ya adquirida frente a la ley modificadora.

Finalmente, pone de relieve que el principio constitucional de reserva de ley regula el ejercicio de la potestad tributaria, en términos tales que su configuración corresponde a los diversos órganos colegisladores mediante un procedimiento dado, y que permiten la incorporación como la supresión de las franquicias tributarias (art. 19 N° 20; art. 63 N°14, art. 65 inciso 4º N° 1, todos de la CPR).

<sup>7</sup> Página 5 del fallo comentado.

En relación a supuesta vulneración del art. 19, N° 24 CPR alegada por el requirente, para el SII ello no sucede, puesto que "[l]a sola solicitud de devolución de impuestos no puede, por sí misma, dar nacimiento a un derecho de reembolso sin que de manera previa el Servicio determine su procedencia, lo que lo obliga a verificar la concurrencia en el caso de los presupuestos y requisitos exigidos al efecto. Para que exista derecho de propiedad sobre un bien, éste debe hallarse incorporado al patrimonio de una persona, situación que no concurre en este caso, mientras no se determine efectivamente por el Servicio que el actor tiene derecho a la devolución de los dineros que solicita."<sup>8</sup>

Me parece que con este magnífico ejercicio de autoritarismo, el SII sujeta el derecho de propiedad del contribuyente a su propia decisión, lo que si bien puede ser su parecer, éste no puede constituir un argumento válido en un litigio constitucional ni menos fundar un fallo de un Tribunal Constitucional.

En tercer término, alude al art. 1º inciso 4º CPR. Citando el mensaje del Presidente de la República de la época con el cual se inició el proyecto de ley que dio origen a la disposición que se impugna, indica que lo que en él se menciona es más que suficiente para desechar la afirmación que se atenta en contra de la finalidad propia del Estado de promover el bien común.

### III. LAS CONSIDERACIONES LEGALES. NATURALEZA DEL BENEFICIO TRIBUTARIO DEROGADO POR LA LEY N° 20.028

En su C 14º, elTC manifiesta para resolver el conflicto planteado resulta necesario dilucidar la naturaleza del beneficio tributario a que se refiere esta discusión constitucional, que interpreta como consistente en una rebaja de la renta imponible de los contribuyentes afectos al Impuesto Global Complementario o al Impuesto Único a la Renta, que sean accionistas de sociedades anónimas abiertas y que cumplan las demás condiciones establecidas por la misma ley, rebaja que correspondía al 20% del valor efectivamente invertido en acciones de pago de sociedades anónimas abiertas de las que fuesen dueños por más de un año al 31 de diciembre (C 16º).

No creo que sea sencillo determinar la razón por la cual el TC estima de la mayor relevancia hacer esta interpretación legal para efectos de resolver el litigio constitucional. Quizás se deba a una o varias motivaciones, tales como el peso del legalismo en nuestra cultura o el énfasis en la solución del caso concreto en esta clase de procesos constitucionales, y aún simples ejercicios propios de ritos institucionales consolidados. Sea como fuere, siempre será difícil separar las cuestiones de mera legalidad de las cuestiones de constitucionalidad, aún en litigios constitucionales, he incluso asumiendo que esta clase de distinciones

<sup>8</sup> Página 7 del fallo comentado.

constituye una de las fórmulas para repartir competencias entre los tribunales ordinarios y los tribunales constitucionales.

#### IV. LOS FUNDAMENTOS DE LA SENTENCIA Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

a) Acerca de la posible transgresión al art 1, inciso 4º constitucional, i.e., el fin de bien común que debe observar el Estado.

Seguir el discurso del TC nunca es sencillo. Va saltando de una categoría jurídica a otra, de una cláusula argumental a otra, de ida y regreso, y con el tiempo se va acentuando las citas de trozos de sentencias y doctrinas de autores de Derecho nacional o de cualquier otro país, lo que a su vez va agregando al discurso nuevas categorías no siempre incorporadas a nuestro Derecho o, aunque lo fueran, entendidas de modo muy diverso en cada ordenamiento.

Obviamente este orden de cosas se observa con claridad cuando el jurista se halla ante el desafío de sistematizar los discursos judiciales o la jurisprudencia, en su caso.

En un espacio discursivo común, el TC reúne las categorías de potestad tributaria, fin de bien común, razonabilidad y arbitrariedad e igualdad, principio de confianza legítima confundido con proporcionalidad, y control de proporcionalidad y ponderación en caso de vulneración de derechos (en este caso, parece entenderse que hay algún derecho constitucional vulnerado, pero no se informa cuál es).

Observemos a continuación la ilación del discurso.

El TC afirma, en sus C 19º y C 20º, que el fundamento constitucional de los beneficios tributarios se encuentra en la Constitución (art. 65, inciso 4º, N° 1), que su establecimiento forma parte de la potestad tributaria del Estado y de la amplia discrecionalidad de configuración del sistema tributario de que goza el legislador, orientado por consideraciones de política fiscal que estime en cada momento histórico, y que quiebra el principio de capacidad económica ínsito en los impuestos (entiendo que este quiebre sería legítimo para el TC) por razones objetivas legítimas de carácter económico, social o político, pero nunca en función de privilegios de carácter personal.

Encontrándose la potestad tributaria en el ámbito de ejercicio del legislador, tanto la concesión como la eventual derogación de beneficios tributarios se sujetan al test de constitucionalidad que controla la razonabilidad del beneficio, atendida su idoneidad en función de las finalidades que se persiguen con su concesión o derogación, debido al impacto que provoca en el principio de tributación conforme a la capacidad impositiva de los contribuyentes como manifestación de la igualdad en el ámbito tributario definida en términos de que “a igual riqueza corresponde igual tributación” (C 21º).

El TC agrega una distinción artificiosa entre capacidad económica y capacidad contributiva, que yo no puedo considerar como afortunada, pues confunde la "capacidad contributiva" con los fines polémicos extra-fiscales del tributo:

"Esta igualdad en cuanto a la capacidad económica ha sido complementada, hoy en día, por la capacidad contributiva, que supone que por medio de la aplicación de ciertos tributos (o de los correspondientes beneficios y franquicias), el Estado se encuentra en condiciones de alentar o desalentar ciertas actividades en forma acorde con la obtención de los fines políticos, económicos y sociales que lo animan, los que, naturalmente, deben propender al logro del bien común" (C 21º).

A continuación (C 22º-25º), pone de manifiesto que el beneficio tributario tuvo un fin legítimo justificado por una coyuntura histórica, cual fue, incentivar el ahorro y proveer de recursos a las empresas en un momento de crisis económica (lo que se comenta en el proceso legislativo de discusión de la norma derogatoria del inciso 3º del art. 18 de la Ley N°19.578). No por ello, añade la sentencia, puede sostenerse que el legislador esté obligado a mantenerlo de modo permanente aún cuando hayan cambiado los escenarios que lo originaron, pues "el legislador es soberano para modificar o suprimir beneficios tributarios a la luz de las nuevas circunstancias imperantes que imponen una revisión de la política fiscal existente hasta entonces" (24º), lo que es consecuencia del "contenido dinámico y permanente del bien común en cuanto fin del Estado que obliga a éste a dar cumplimiento a los deberes específicos que le impone el inciso final del artículo 1 de la Constitución de acuerdo a los imperativos de cada momento histórico determinado"<sup>9</sup> (24º).

A este mismo respecto, en el C 25º, el TC recuerda que en la historia de la Ley N° 20.028 queda de manifiesto que el legislador derogó de modo absoluto y para todos los casos el beneficio tributario del art. 18 inciso 3º de la Ley N° 19.578, a contar del año tributario 2006, debido al cambio de circunstancias producido en el país, así como la necesidad de contribuir a la redistribución del ingreso y del establecimiento de políticas de promoción de la justicia social y de derechos económicos y sociales, y que el Presidente llamó a derogarlo de modo definitivo por considerarlo "uno de los subsidios estatales peor focalizados" (Mensaje del Presidente de la República Boletín N° 3873-05).

De modo específico, de acuerdo al Mensaje del proyecto de ley, el objetivo de la supresión de esta franquicia tributaria era destinar la totalidad de los mayores recursos fiscales obtenidos (US\$ 21 millones) "a 15.000 becas para

<sup>9</sup> El TC sustenta esta argumentación en pronunciamientos del Supremo Tribunal Federal del Brasil (Recurso Extraordinario 344994/PR, sentencia de 25 de marzo de 2009) y la Corte Suprema de Chile (sentencia rol 31.560, de 29 de abril de 1998, considerando 7º).

educación superior focalizadas en los alumnos de alto rendimiento académico de los sectores de menores recursos de la población" (C 26º).

No cabe duda que cualquier defensa del contribuyente en un caso semejante al de estos autos, caería frente a la enorme fuerza de convicción de lo sostenido en el párrafo anterior: el argumento de que una medida busca la protección de los niños puede vencer a cualquier otro argumento imaginable.

Es por ello que, de modo inmediato, el TC añade en el 27º que las razones señaladas constituyen "motivo suficiente desde el punto de vista de la razonabilidad de que debe estar dotada la actuación del legislador cuando ejerce la potestad tributaria que le corresponde al Estado", por lo que no puede sostenerse que la derogación del beneficio violenta el principio de bien común que debe guiar la actuación estatal.

El C 28º aborda una cuestión que el TC vinculada rápidamente al principio de proporcionalidad, en un ejercicio tópico que desde hace un tiempo es recurrente en sus sentencias.

El argumento del contribuyente es en extremo débil, pues pretende básicamente tener propiedad sobre la inmutabilidad del ordenamiento, en un ejercicio que en más de una oportunidad se ha pretendido al amparo del recurso de protección y del derecho de propiedad en metástasis en el contexto de nuestra cultura jurídica, lo que genera un claro obstáculo para el desarrollo dogmático tanto de ese derecho como de todos los demás (de hecho el contribuyente hace una cita a los contratos leyes, y alega estar amparado por ellos al modo que lo están los inversionistas extranjeros bajo las normas del DL 600 del año 1974). Ello no es posible en ningún sistema democrático, que supone la posibilidad de que las comunidades políticas configuren en cada instante el sistema jurídico a través de sus órganos públicos de representación.

En el C 28º, la sentencia sostiene que la actuación del legislador tampoco vulnera el "principio de confianza legítima que debe presidir las relaciones entre la Administración y los administrados". El TC se sustenta en la Sentencia C007-02 de la Corte Constitucional de Colombia (que sostiene que un ataque legítimo al principio de confianza legítima debe superar el control de proporcionalidad y considerar la amplia potestad de configuración jurídica del legislador en materia tributaria) y en la sentencia 50/1995 del Tribunal Constitucional de España (en un párrafo referido al principio de proporcionalidad, que exige un ejercicio de ponderación de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales -STC 66/1985-, a fin de respetar el principio de igualdad y evitar la arbitrariedad en el ejercicio de las potestades públicas). El TC razona a este respecto que "el sacrificio que experimente el contribuyente, como consecuencia de la derogación del beneficio tributario, y que devenga en que deba afrontar un alza frente al impuesto que anteriormente pagaba, se ve equilibrado, desde la perspectiva

del bien común, con la destinación de esos recursos a una finalidad legítima como es propender a la redistribución del ingreso de todos los chilenos y, en particular, al aumento de las becas para que la población de menores ingresos pueda acceder a la educación superior".

De acuerdo a mi punto de vista, el TC presenta cierta confusión, ya que parte de la idea de que existe una vulneración de derechos constitucionales (interpreto que se refiere al derecho de propiedad, al menos, si no también a otro) que debe ser objeto de un control de proporcionalidad.

*b) Acerca de la posible transgresión al derecho de propiedad privada.*

Para el TC, la doctrina especializada, frente a la entrada en vigor una ley que modifica o suprime un beneficio fiscal, distingue dos casos: (a) que se haya consumado diversos períodos impositivos y devengado en cada uno de ellos la correspondiente exención, caso en el cual en virtud del principio de irretractividad deben respetarse los beneficios devengados por el contribuyente, quedando a resguardo de la nueva norma; (b) que los eventuales beneficios se encuentren pendientes de producción, y que aún no se hayan devengado al no haberse verificado en su integridad el período impositivo en que se esté ni menos en los sucesivos, caso en el cual no ha nacido aun la exención derivada de estos últimos períodos tributarios y no pueden considerarse adquiridos los beneficios. En este segundo supuesto no existen derechos adquiridos<sup>10</sup>, y, al contrario, una ley que contenga un beneficio tributario sólo otorga al contribuyente una mera expectativa de obtenerlo.

Por ello, concluye en el C 31º, que la sola adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas abiertas no confería *ipso facto*, a sus titulares, este beneficio tributario, por requerirse adicionalmente con el cumplimiento de los demás requisitos legales. Agrega que no puede defenderse, para el TC, la existencia de un derecho de propiedad sobre beneficios tributarios, lo que sería además incompatible con el ejercicio de la potestad tributaria (C 32º)<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> El TC, en su C 30º, efectúa dos citas, entre ellas la siguiente: "la distinción entre el derecho de propiedad y el derecho a la bonificación es evidente; aquél es un derecho real, o lo que es lo mismo, una relación jurídica entre una persona y una cosa, que goza de las notas de inmediatividad y de 'erga omneidad'; mientras que la bonificación, como integrante de la relación jurídico tributaria, es de naturaleza pública, de carácter obligacional o de crédito, y no real, que atribuye a su titular, no un poder directo e inmediato sobre una cosa, sino la facultad de exigir una prestación." (Sánchez González, citado por ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, "Jurisprudencia Constitucional tributaria", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1993, p. 131).

<sup>11</sup> En el C 33º, cita un párrafo de la Sentencia C 341-98 de la Corte Constitucional de Colombia ha indicado que "en relación con los períodos que todavía no han comenzado a transcurrir, ningún derecho adquirido existe al mantenimiento de la exención, y, por ende, la aptitud legislativa del Congreso es plena para introducir los necesarios ajustes y cambios, con efecto posterior".

## V. PREVENCIONES

Los Ministros VENEGAS y BERTELSEN, en su voto de prevención, señalan que no comparten los C 19º párrafo segundo ni 20º a 28º (ni los C35º a 37º) por cuanto defienden que no está en discusión que se pueda establecer, modificar o derogar un beneficio tributario, en la medida que exista un fundamento razonable o, dicho en términos negativos, que no sea producto de una diferencia arbitraria. Por ello, estiman que no es necesario entrar a ponderar si el beneficio otorgado o su supresión es un instrumento idóneo para conseguir la finalidad de bien público tenida en cuenta para introducirlo o eliminarlo, sobre lo cual no corresponde al TC pronunciarse.

La prevención del Ministro NAVARRO plantea que la derogación de un beneficio tributario no es por sí mismo contrario a la Constitución y que su aplicación retroactiva y eventual afectación de derechos adquiridos es una materia que deberá resolver soberanamente el juez de la instancia, dado que a él le corresponde resolver los conflictos de la ley en el tiempo, como lo ha señalado reiteradamente el TC.

## VI. CONCLUSIONES

Este caso, lo que cuestiona el requirente es la capacidad del legislador para configurar el ordenamiento jurídico frente a la estabilidad y seguridad que exigirían los derechos fundamentales, especialmente en tutela de los espacios de libertad ya obtenidos. El alegato al supuesto derecho de propiedad sobre la intangibilidad del ordenamiento jurídico vigente se intenta consolidar recurriendo a la presunta existencia de un contrato ley entre el contribuyente y el Estado, derivado de la ley tributaria<sup>12</sup>.

La extensión de los ámbitos de ejercicio de los derechos fundamentales, mediante medidas legales, y su posible limitación por causas constitucionalmente legítimas (entre ellas, el desarrollo legal de otros derechos fundamentales) constituye un problema cotidiano en los Estados Constitucionales de Derecho. En Chile parece existir una tendencia a estimar que esta clase de dilemas se resuelven con el control de proporcionalidad, lo cual es parcialmente cierto, y

<sup>12</sup> Esta clase de pretensiones ha tenido eco en los tribunales. Ver, al respecto QUINTANILLA PÉREZ, Álvaro, “Corte Suprema en Caso Lolco: No hay responsabilidad estatal por actos lícitos. El ocaso de la doctrina Galletué”, *Revista de Derecho* N°12, 2004, Consejo de Defensa del Estado de Chile, Santiago. En dicho trabajo hay un comentario de las sentencias del caso, y en especial, de la sentencia de la Corte Suprema sobre recurso de casación en el fondo de fecha 30 de diciembre de 2004, rol N° 381/2004. En: [560](http://portal.cde.cl/wps/wcm/connect/68cd86004fbf6f60b617bf46ce4e7365/3.pdf?MOD=AJPERES[visitado el 12/05/2011]. El fallo sobre el caso “Comunidad Galletue con Fisco” recaído en recurso de casación en el fondo, es de fecha 7 de agosto de 1984, y en él se declara la responsabilidad patrimonial del Estado por actos lícitos, sean administrativos o legislativos, que vulneren el derecho de propiedad (Revista de Derecho y Jurisprudencia. T. 81, sec. 5<sup>a</sup>, p. 181).</a></p></div><div data-bbox=)

no puede constituir la única vía (hay alusiones a este control en este fallo, que por ser verdaderas referencias de estilo, no comentaré). Pero, asimismo, pone de manifiesto la necesaria existencia de leyes que configuren de modo sistemático las facultades que emanan de dichos derechos.

El argumento es débil jurídicamente (aunque no está del todo ausente de plausibilidad en el contexto de nuestra cultura jurídica) y más aún frente a la suprema potestad tributaria del Estado. Minar esta potestad en gran medida significa minar toda la institucionalidad, y la tutela de ésta bien vale un pequeño sacrificio al derecho de propiedad (el cual, en nuestro sistema jurídico, es el gran derecho y el derecho de los derechos). Por ello, estudiando la sentencia se observa que en el contexto de dicha potestad parece hacerse más plausible y necesaria aún la defensa de la amplia discrecionalidad de configuración del sistema tributario de que goza el legislador.

Pero aquí hay una observación que llevar a cabo: el TC sostiene que la dicha amplia discrecionalidad puede orientarse por consideraciones de política fiscal que estime en cada momento histórico, y que quiebra el principio de capacidad económica ínsito en los impuestos, por razones objetivas legítimas de carácter económico, social o político. Esta afirmación es innecesaria y peligrosa, y no es legítima en la medida que no se matice de modo suficiente.

Lo explico. El principio de capacidad económica no se vincula a un beneficio tributario, por el contrario, una franquicia constituye propiamente el quiebre del principio de capacidad contributiva. Este último debe constituir la regla, y por tanto sólo debe explicarse (acerca de cómo opera en un tributo en particular) pero no debe justificarse; es al contrario, la franquicia o cualquier quiebre de dicho principio la que debe estar muy bien justificada. En la postura del TC pareciera existir la convicción de que este principio sustenta la franquicia, y no es así. Por ello esta partícula discursiva constituye un argumento errado y en cuanto tal, innecesario.

Pero también es peligroso, debido a que el principio de capacidad económica constituye un elemento esencial que otorga el mínimo de legitimidad a la exacción fiscal, y se vincula tanto a la igualdad (en su faz material más que formal), a la progresividad (que se basa en la idea de capacidad contributiva), y al derecho de propiedad (en cuanto que el tributo de acuerdo a la capacidad de pago es una tutela de las propiedades privadas y evitan el acceso ilegítimo del Estado a ellas). Por tal razón, lo verdaderamente lícito y necesario es configurar el impuesto conforme a la capacidad económica, y asimismo, que el tributo posea fines fiscales en un contexto de eficiencia de gasto.

En un contexto de respeto de las libertades públicas y de las libertades económicas (que son las que permiten construir una vida de acuerdo a decisiones personales libres), que es un elemento basal del Estado de Derecho y la democracia, son precisamente las consideraciones de ingeniería social las que

se encuentran limitadas en el actuar del Estado. Por cierto, y nuevamente en el contexto de un Estado de Derecho y democracia, debe respetarse la libertad de la comunidad política de conducir su destino. Pero hoy hay consenso en que deben existir límites, los cuales son, al menos, las libertades individuales más esenciales. Es por ello que no puede defenderse con éxito una amplia discrecionalidad del legislador para ejercer la potestad tributaria por consideraciones sociales o políticas; y muy por el contrario, la potestad tributaria en este ámbito se encuentra muy limitada y condicionada.

Finalmente, no existe justificación para quebrar el principio de capacidad económica, sino sólo modularlo.

Pero el TC fracasa también en otro extremo. En el C 21º agrega una distinción artificiosa entre capacidad económica y capacidad contributiva, que no es afortunada, pues confunde la “capacidad contributiva” con los polémicos fines extra-fiscales del tributo.

Es más, la doctrina chilena unánimemente se refiere al término “capacidad contributiva” en el sentido de capacidad de pago o capacidad económica. En nuestro medio, cuando se habla de capacidad contributiva, se la vincula básicamente a los ingresos o beneficios financieros brutos. Claramente se refiere a una categoría que hunde sus raíces en siglos atrás, y que fuera modernamente puesta de relieve por Adam Smith, David Ricardo, John Stuart Mill, etc. Una configuración jurídica de dicho principio se ha desarrollado desde hace décadas bajo la denominación de capacidad económica.

Esto conduce a citar la distinción que la doctrina comparada ha efectuado entre capacidad económica y capacidad contributiva. Mientras la idea de igualdad material sí permite una vinculación a una idea de capacidad económica; la igualdad formal se vincula de mejor modo a la capacidad contributiva<sup>13</sup>.

Pero la mención a la capacidad contributiva es innecesaria por otras dos razones: no engarza de ningún modo en la discusión que se lleva a cabo; ni constituye el fundamento concluyente del fallo y ni siquiera parece aportar algo (lo mismo se puede decir respecto de las menciones efectuadas al control de proporcionalidad).

Cualquier abogado puede coincidir en que toda acción judicial debe estar fundada en diversas alegaciones. En este caso, otra está constituida por la alusión

<sup>13</sup> Ver, al respecto, GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives, “Capacidad económica y capacidad contributiva”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* Vol. 41, Nº 212, 1991, pp. 235-260. ESEVERRI, explica del siguiente modo la distinción entre ambos institutos. La capacidad contributiva, a su juicio, se proyecta sobre todos los ciudadanos y expresa la necesidad de que todos ellos concurren a sufragar gastos del Estado. A su turno, la capacidad económica tiene por función modular dicha llamada a la concurrencia a sufragar los gastos públicos con arreglo al nivel de riqueza de cada individuo y se trataría de un mandato al legislador encargado de configurar el sistema tributario. ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, *Derecho Tributario: Parte General*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006, p. 29.

al fin de bien común a que debe apegarse la actividad del Estado Legislador, en este caso.

La contrariedad de este argumento del recurrente fue que el fin de bien común de la ley derogatoria del beneficio tributario (la protección del derecho a la educación a niños brillantes de muy escasos recursos) era claramente más plausible o al menos más apasionante que el de la ley que lo establecía (la estabilidad del mercado de créditos). Ese argumento fue claramente el decisivo y concluyente para el TC. Los otros, aunque errados desde una perspectiva dogmática (según he explicado), suenan más poderosos, ideológicamente más aceptables, jurídicamente más relevantes o más elegantes, pero ello es una apariencia, no es un dato de la realidad.

