



Ius et Praxis

ISSN: 0717-2877

revista-praxis@utalca.cl

Universidad de Talca

Chile

Masbernat Muñoz, Patricio
GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DEL CONTRIBUYENTE: CRÍTICA AL ENFOQUE DE LA
DOCTRINA NACIONAL
Ius et Praxis, vol. 8, núm. 2, 2002, pp. 299-357
Universidad de Talca
Talca, Chile

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=19780210>

- 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

GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DEL CONTRIBUYENTE: CRÍTICA AL ENFOQUE DE LA DOCTRINA NACIONAL

Patricio Masbernat Muñoz (*)

RESUMEN

El presente informe aborda de manera crítica la construcción dogmática de la doctrina chilena de los tributaristas, relativa a los derechos y garantías de los contribuyentes. Plantea que dicha doctrina se encuentra anclada a categorías jurídicas propias de la mitad del siglo pasado, y reproduce el conocimiento anterior a la entrada en vigencia de la actual Constitución Política de Chile, y en el mejor de los casos se integran escasos elementos nuevos bajo un marco conceptual ya superado. De lo anterior, es que es necesario revisarla, a la luz de los avances del constitucionalismo nacional y comparado. Ello es fundamental para proteger debidamente los derechos del contribuyente, esto es, conforme al bloque de constitucionalidad. Para tales efectos, en los dos primeros capítulos se aborda la potestad tributaria y las garantías constitucionales del contribuyente en la doctrina nacional. En el Capítulo III, se explican los aspectos generales de la fiscalidad de la Comunidad Europea y las garantías del contribuyente en dicho ordenamiento jurídico. En el Capítulo IV se bosqueja una nueva visión de la sistemática de garantías del contribuyente, para lo cual se estudian aspectos de estado actual del constitucionalismo, a fin de reconstruir el sistema de fuentes del Derecho Tributario y sus reglas de interpretación. A continuación, se explica con un método concordante a dicha visión tanto las garantías constitucionales y los derechos fundamentales del contribuyente como la Potestad Tributaria, subordinada a los derechos fundamentales.

* Profesor de Derecho Económico y Derecho Tributario en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Talca. E-mail: pmasbernatt@pehuenche.utalca.cl

ABSTRACT

The present paper critically approaches the dogmatic construction of the Chilean taxpayer's law. It states that the mentioned law is found anchored to judicial categories that belong to the past century, and this law reproduces the prior knowledge when the present Chilean Political Constitution comes into effect and in the best cases some new elements are included under a conceptual frame that has been overcome. Therefore, it is necessary to revise it according to the advances of the national constitutionalism. This is fundamental to properly protect the rights of the taxpayers according to the constitutionality bloc. The first two chapters approach the tax power and the constitutional guarantees of the taxpayer in the national law. Chapter III explains the general aspects of the European Community control and the taxpayers guarantees in mentioned legal regulation. Chapter IV outlines a new vision of the systematic guarantees of the taxpayers, for which aspects of the actual state of the constitutionalism are studied for the purpose of rebuilding the source system of the Tax Law and its rules of interpretation. Next, a method agreeing with this vision is explained including the constitutional guarantees and the fundamental rights of the taxpayer like the Tax Power.

I. INTRODUCCIÓN

La Constitución Política de la República de Chile (Constitución Política, en adelante), contiene un conjunto de normas que constituyen las bases de la fiscalidad, y que hacen referencia a los elementos esenciales que intervienen en ella, tales como aquellas normas que establecen el marco de desarrollo y ejecución de la Política Fiscal; la de creación de órganos estatales y la atribución de potestades; las que establecen las relaciones y solución de conflictos entre ellos; el reconocimiento de derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes, etc. Todas ellas, pero especialmente este último tipo de normas, determinan las relaciones entre el contribuyente (ciudadano) y el Estado (dentro de un marco de Estado Social de Derecho). Este trabajo, precisamente, se refiere a estos últimos temas. Sin embargo, debido al hecho de que la Constitución Política ontológicamente constituye un todo y por tanto su interpretación debe ser efectuada en el marco de un corpus constitucional (Zúñiga 1991; 291), se hará referencia a los demás elementos que constituyen las bases constitucionales de la tributación, en la medida que sea necesario a fin lograr una completa exposición argumentativa.

I.I.- La potestad tributaria del Estado

La *potestad* ha sido definida como *aquella situación de poder que habilita a su titular para imponer conductas a terceros mediante la constitución, modificación o extinción de relaciones jurídicas o mediante la modificación del estado material de cosas existentes*¹.

A su turno, las *potestades públicas* son poderes-deberes jurídicos conferidos por la Constitución y las leyes a diversos órganos del Estado, que ejercen sus diferentes funciones, razón por la cual se las conoce como potestad legislativa, potestad judicial, potestad contralora y potestad administrativa.

La *potestad administrativa* la podemos definir como el conjunto de poderes-deberes conferidos a la Administración Pública, por la Constitución o las leyes, con el fin de que cumpla y desarrolle su función propia de servir con objetividad los intereses generales, sometiéndose plenamente a la ley y el Derecho (López 1998).

Carlos Giuliani Fonrouge, en su ya clásica obra **Derecho Financiero**², señala que “la expresión *potestad tributaria* significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”.

Para Aste (13), el poder tributario es la facultad que el ordenamiento jurídico le reconoce al Estado para imponer, modificar o suprimir en virtud de una ley, obligaciones tributarias. Y en tal sentido, debe reservarse para identificar aquella facultad que tiene el Estado para imponer, modificar o suprimir tributos. *Sólo* se expresa en normas de rango legal.

En otro sentido, el poder tributario, entendido como sinónimo de potestad tributaria (Aste, 13), para Antonio Berlín³, es el poder de instituir impuestos o establecer prohibiciones de naturaleza fiscal, y englobaría tanto el poder legislativo como el reglamentario, por cuanto toda la normativa de un tributo deriva de la potestad tributaria.

Raúl Rodríguez Lobato la define como «la denominación que se da al poder jurídico que tiene el Estado para establecer obligaciones forzosas, recaudarlas y destinarlas principalmente a expensar los gastos públicos»⁴.

¹ Santamaría Pastor, J.A., **Fundamentos del Derecho Administrativo**, Editorial Centros de Estudios Ramón Arce, Madrid 1988, Vol. I, p. 879.

² Editorial Depalma, Buenos Aires, 1965, volumen I, pp. 266-267.

³ Berlín, Antonio, **Principios de Derecho Tributario**, citado por Aste (2002; 13)

⁴ Rodríguez Lobato, Raúl, **Derecho Fiscal**, 2ª Edición, Colección Textos Jurídicos Universitarios, Editorial Melo S.A., México D.F. 1986

La potestad tributaria del Estado comprendería de esta perspectiva, las funciones normativa, administrativa y jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los poderes legislativo, ejecutivo y judicial según la competencia que les confieren la Constitución Política y las leyes. De tal modo, el poder tributario sería exclusivo del Estado y éste lo ejerce a través del poder legislativo (pues por el principio de legalidad las leyes deben establecer los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos), a través del poder ejecutivo (pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y, en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias ante la administración y el gobernado que surgen como motivo de la aplicación de la ley impositiva) y a través del poder judicial (cuando éste dirime las controversias entre la administración y el gobernado o entre el poder legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el administrativo o ejecutivo y el legislativo).

I.II. Los fundamentos y los fines de la potestad tributaria

Respecto de este importante problema, gran parte de la doctrina considera que el poder tributario se fundamenta en la soberanía del Estado. Otros autores se refieren al poder general del Estado (poder de imperio).

En Chile, la profesora Ángela Radovic Schoepen señala que “la potestad tributaria, por una parte, se atribuye a dos poderes públicos o centros de poder; el legislativo y el ejecutivo, dirigiéndose a una colectividad indeterminada de particulares. Ahora bien, el poder atribuido a la Administración Tributaria tiene un contenido abstracto, porque consiste, genéricamente, en fiscalizar, inspeccionar a potenciales e indeterminados obligados tributarios que se encuentran en condición de ser revisados” (Radovic 1998, 10).

Se señala que en Estados Unidos, de acuerdo a la doctrina clásica, la actividad tributaria radica en dos poderes soberanos del Estado, cuales son el poder de imperio y el poder de policía. Por el primero, el Estado puede exigir contribuciones a las personas; y por el segundo, el Estado controla a las personas y bienes situados en su jurisdicción (López 1998, 50).

Otros autores consideran que el fundamento de la potestad tributaria es el poder de Imperio o mando del Estado, y la legislación tributaria constituye una manifestación de este poder del Estado⁵, en cuya virtud impone contribuciones forzosas a los particu-

⁵ Bielsa, Rafael, **Compendio de Derecho Público, Constitucional, Administrativo y Fiscal**, Depalma, Buenos Aires; citado en Figueroa 1985, 19.

lares. Frente a los tributos el Estado actúa como autoridad, en el ejercicio de su poder de imperio, por lo que el contribuyente se encuentra frente a un pago forzado, impuesto en forma unilateral y cuyo incumplimiento es sancionado.

El profesor Casado (2002) sostiene que, en España la tributación hunde su fundamento en el deber constitucional de solidaridad social, de contribuir al financiamiento público, con arreglo a la capacidad económica y la ley.

Como explica López (1998, 51), otros señalan que la obligación tributaria se impone no tan sólo con el fin de procurarse recursos el Estado, sino también con el propósito de influir en la economía para orientar sus actividades productivas y obtener de esta forma un mejor aprovechamiento de sus recursos. De este modo hace referencia a los llamados fines económicos y sociales, a cuyo logro deben contribuir los particulares.

La cuestión de los fundamentos y fines de la tributación constituye un tema no pacífico dentro de la doctrina. Por ejemplo, Rivera (2000) se plantea en otra postura, y señala que la potestad tributaria del Estado está restringida únicamente a la obtención de los recursos necesarios para la concreción de la misión estatal, debiendo realizarla respetando los derechos fundamentales de las personas. Así, es inconstitucional y constituye una desviación de poder utilizar los instrumentos tributarios para la obtención de un fin diverso de los autorizados por la Carta Magna o para establecer un sistema socioeconómico contrario al estatuido en la Ley Fundamental. 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 que ésta contempla, de las normas específicas relativas al Orden Público Económico como del respeto que debe otorgarse a los derechos fundamentales.

I.III. Límites a la potestad tributaria del Estado

En esta área, como en todas las restantes de la doctrina nacional referidas a la materia de este trabajo, la doctrina nacional no es uniforme, y cada autor expresa su particular visión, lo que da cuenta precisamente de una falta de sistematización, debido en gran parte a la diversidad de fuentes bibliográficas y enfoques que cada uno usa.

La doctrina trata esta materia desde la perspectiva de la Administración (dando cuenta de lo que considera es el centro de gravedad de la cuestión), como su epígrafe

revela⁶, y dentro de ella hace referencia a diversas cuestiones, entre las que se encuentran los derechos y garantías del contribuyente, como límites de la potestad tributaria.

La doctrina nacional está de acuerdo precisamente en que la potestad tributaria está sujeta a ciertos límites pero, como se ha dicho, cada autor desarrolla ideas más o menos diferentes y tratan de crear su propia sistemática al respecto.

Alguno⁷ clasifica los límites en jurídicos, políticos e internacionales; la mayoría de los autores reconocen límites externos o internacionales e internos a la potestad tributaria de la misma manera como se limita la soberanía de los Estados. Otros, llaman a estos límites usando la denominación de *principios supremos de la tributación*.

Pero precisamente en este punto se produce un primer problema, pues los autores nacionales no hacen una distinción clara y fundamentada respecto de las materias contenidas en los principios de la tributación, las bases constitucionales de la tributación, o los derechos del contribuyente. Además tratan el tema de manera relativamente diferente.

Hacen la distinción, por ejemplo, Aste (2002), López (1998) y Zavala (2001). López (1998) señala los principios reseñados por William Petty y Adam Smith, y busca los fundamentos constitucionales de la *equidad, certeza, conveniencia y economía, que para él son los principios supremos del derecho tributario*. Asté, por su parte, agrega a Fritz Neumark (en su famosa obra **Los Principios de la Imposición**, Instituto de Estudios Fiscales, traducción, introducción del profesor Enrique Fuentes Quintana, Madrid, 1994), y agrega que a estos principios debe ajustarse la lógica tributaria⁸.

⁶ Se considera muchas veces aún sin decirlo que la tributación se construye sobre la base del poder de la administración y no de la libre disposición de sus bienes por parte de los ciudadanos. Está claro que en la mayor parte de la historia ello ha sido así y que el paradigma sigue enfatizando la posición de la Administración y el cumplimiento de sus fines (con un eufemismo, podemos afirmar que el fantasma del monarca absoluto continúa estando presente, aún dentro de nuestras mentes). Del mismo modo como el desarrollo de la protección internacional y nacional de los derechos humanos ha cambiado muchos paradigmas en el Derecho, no vemos por qué no los cambie en el Derecho Tributario. Y de este modo, se comience a construir precisamente su dogmática a partir del ciudadano y no de la autoridad.

⁷ Zavala (2001, 15)

⁸ Cabe hacer presente que Neumark distingue, como explica Enrique Fuentes Quintana, en su extensa obra citada: a) Un fin ético, la justicia (del que derivan los principios de igualdad, generalidad, proporcionalidad o gravamen sobre la capacidad de pago, y redistribución); b) Tres fines económicos. b.1) eficacia de la asignación de los recursos; b.2) estabilidad económica; b.3) desarrollo económico. De ellos derivan los principios de orden económico (evitar dirigismo, minimizar intervención tributaria, evitar distorsiones a la competencia) y de procesos económicos (suficiencia, adaptabilidad, flexibilidad activa y pasiva, facilitar el desarrollo); c) Un objetivo operativo: la eficacia técnica tributaria (que comprende principios de congruencia y sistematización, transparencia, factibilidad, continuidad, economicidad, comodidad).

Zavala señala que todo sistema tributario debe contar con la característica de la simplicidad, la flexibilidad y la suficiencia⁹.

Los *límites jurídicos*, para Zavala, estarían compuestos por los principios de carácter constitucional que resguardan que la carga tributaria sea justa y equitativa en relación a los sujetos que afecta, como asimismo, lograr el respeto de derechos constitucionales de contenido económico social. Estos límites estarían constituidos por los principios de legalidad, equidad o justicia tributaria, igualdad o generalidad, derecho a la propiedad, y la neutralidad impositiva.

Para Lara (2002), los principios serían de la legalidad, igualdad, equidad o justicia tributaria, no afectación de los tributos, respeto a la propiedad privada, proporcionalidad, generalidad, no confiscatoriedad, no discriminación arbitraria en el trato que debe dar el Estado en materia económica, protección jurisdiccional.

Para Aste (2002) los *principios constitucionales* que limitan el poder tributario son el principio de legalidad, el principio de igualdad (que acepta diferencias en materia tributaria en virtud de la capacidad contributiva, el origen de la renta, el beneficio del contribuyente).

Para parte de la doctrina nacional (Ugalde 1993, Asté 2002), las limitaciones jurídicas son entendidas como limitaciones internas de la potestad tributaria, y se identifican con los derechos constitucionales del contribuyente. En tal sentido, expresan que la potestad tributaria es una exteriorización de la soberanía, y como expresión de ésta reconoce sus mismos límites, establecidos en nuestra Carta Fundamental, art. 5 inc. 2º, el respeto a los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana y que tienen naturaleza anterior y superior al Estado. Esto nos parece un acercamiento correcto.

Los *límites políticos* para Zavala se relacionan con el problema relativo a la doble tributación, es decir, del evento en que un mismo sujeto se ve gravado dos o más veces en un mismo periodo de tiempo y por una misma actividad, por uno o más Estados. Es decir, puede existir un problema de doble tributación interna (al interior de un mismo Estado) o internacional. La doble tributación internacional se resuelve a través de

⁹ Simplicidad en el sentido que sea fácil para el contribuyente conocer los tributos que lo gravan por haber realizado las conductas de hecho precisadas por la ley, las obligaciones accesorias establecidas por la administración, por la fiscalización de dichos tributos. Flexibilidad en cuanto a que el sistema debe adaptarse a cambios coyunturales que experimente la economía, por lo cual es fundamental que se graven las actividades de manera diversificada, asegurando siempre recursos al Estado. Suficiencia, en cuanto los impuestos establecidos en virtud de la potestad tributaria deban ser suficientes para financiar el gasto público sin necesidad de recurrir a más impuestos u otras fuentes de financiamiento estatal.

decisiones unilaterales de un Estado o a través de tratados internacionales en virtud de los cuales uno de los Estados suscriptores renuncia total o parcialmente a sus pretensiones de recaudar fondos.

Los *límites internacionales* para dicho autor se relacionan con la exención de tributos por parte de funcionarios diplomáticos, o consulares en virtud de tratados internacionales o en virtud del principio de reciprocidad.

Para otros autores (Lara 2002), las normas para evitar la doble tributación internacional, y los convenios internacionales de desarrollo económico e integración, serían *límites de la potestad tributaria en el ámbito internacional*.

Otros le denominan derechamente *límites externos*, considerados consecuencia de la soberanía de los otros Estados sobre un territorio determinado, por lo que el poder tributario va de la mano con la soberanía estatal.

Algunos autores en Chile, siguiendo doctrina europea, han afirmado la existencia de una relación entre *Estado de Derecho con el Poder Tributario*. Han indicado que la expresión Estado de Derecho¹⁰ encierra la idea de sometimiento del Estado y sus organismos al Derecho, y se comprende con la existencia de la separación de los poderes consagrada constitucionalmente y el reconocimiento de derechos y garantías fundamentales. La doctrina tributaria nacional que recoge esta idea no lo considera un principio sino un marco general o presupuesto de actuación del Estado.

En este marco de ideas, la Constitución sería la manifestación más permanente de esta autolimitación del poder estatal dentro de las fronteras nacionales, y los tratados internacionales constituirían el instrumento en que se da fe de esta autolimitación frente al exterior.

La doctrina nacional es tributaria de la doctrina comparada, en materia de estos *principios supremos de la tributación, límites a la potestad tributaria o garantías del contribuyente*. Tanto es así, que es frecuente ver que se hace referencia a los principios en Derecho Comparado, y se los asimila a nuestro país sin mucho enfoque crítico, no revisando con acuciosidad el hecho que pudieran no tener respaldo constitucional o tal

¹⁰ El Estado de Derecho es una forma de Estado, cuyas características son las siguientes, según F. González Navarro (*Derecho Administrativo Español*, Editorial Euns, Pamplona, 1987): tener establecida constitucionalmente la separación de poderes; tener reconocidos y protegidos constitucionalmente los derechos y libertades fundamentales de los ciudadanos; tener reservadas exclusivamente a las leyes emanadas del poder legislativo las materias relativas a los derechos de las personas; tener sometido el poder ejecutivo a la ley.

vez pudieran tener un tratamiento constitucional distinto. El único autor que hemos visto hacer una distinción entre los principios de la tributación en el Derecho Comparado y los principios de la tributación en Chile, es el profesor Enrique Evans (1997).

Dando alguna noticia del Derecho Comparado, por ejemplo, podemos señalar que Benalcázar (2002) considera que los principios son el de igualdad, proporcionalidad, generalidad, el principio de reserva de ley o principio de legalidad, el de justicia tributaria; siendo el principio de reserva de ley y el de irretroactividad de la ley tributaria aplicaciones del derecho a la seguridad jurídica y un freno a la arbitrariedad de quienes ostentan el poder público.

Casado (2002) expresa que los pilares fundamentales sobre los que se levanta el instituto jurídico del tributo en el campo constitucional, son los de capacidad económica y legalidad. También, por cierto, hace referencia a principio de igualdad (igualdad ante la ley y en la aplicación judicial de la ley) y no discriminación, generalidad, justicia tributaria, la tutela judicial efectiva (que es un concepto mucho más profundo que nuestra formal garantía del *debido proceso*), etc.

Francisco José Carrera Reyes¹¹, distingue principios materiales del ingreso público (generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad) de los principios formales (reserva de ley y principio de ingreso público).

El destacado profesor argentino Héctor Villegas, distingue entre *límites de la potestad tributaria* (principio de legalidad como límite formal y principio de capacidad contributiva como límite material) y garantías materiales del contribuyente (generalidad, igualdad, proporcionalidad, equidad, no confiscatoriedad, razonabilidad, control jurisdiccional, seguridad jurídica en sus aspectos de confiabilidad, certeza y no arbitrariedad en la interpretación de preceptos legales y poder judicial independiente).

Albiñana (1992, 65) distingue el principio del beneficio¹², el principio de la capacidad económica (que es el soporte más valioso de la *equidad* en la distribución del impuesto), el principio de generalidad (“todos tienen el deber de contribuir al mantenimiento de los gastos públicos”), el principio de igualdad, el principio de progresividad, el principio de justicia (formulado con los principios de igualdad, progresividad y capacidad económica), el principio de la solidaridad (entre todos los ciudadanos, secto-

¹¹ **Manual de Derecho Financiero**, Vol. I, Derecho Financiero y Teoría de los Ingresos Públicos, pp. 87 a 103.

¹² El principio del beneficio se aplica primordialmente a la exacción de las tasas y de las contribuciones especiales, y se relaciona con el beneficio obtenido por el contribuyente, dado que debe ser realmente útil (y, como el profesor Casado señala, debe avaluarse de acuerdo a su costo real), pero que se modula con su capacidad económica.

res, territorios)¹³, el principio de la redistribución de la renta y del patrimonio, principios de orden jurídico (de legalidad, de irretroactividad de las sanciones, de seguridad jurídica, de no privación de la libertad, de control de la actividad administrativa, accesibilidad de la ley, etc.). También hace referencia a principios de orden económico (como Neumark)¹⁴.

I.IV. Algunos comentarios

Todos los temas vistos, que en términos más amplios se relacionan con las bases de la tributación en la Constitución, y que merece una respuesta mucho más completa que la expuesta, la que esperamos bosquejar en futuras publicaciones. Ella requiere dar cuenta de una realidad social, política y económica a que se enfrentan los Estados en el marco de una economía globalizada.

En efecto, Casado (2002) explica el fenómeno señalando que las ideas básicas sobre las que se fundamenta la tributación se construyeron en un contexto social, político y económico muy diferente al existente hoy (y que históricamente se hunde en el origen mismo del constitucionalismo), y que daba cuenta de una muy estrecha relación entre el Estado y su contribuyente. Hoy, la globalización de los mercados (con la liberalización de los mercados de capitales, la apertura económica, el desplazamiento internacional de los factores de producción y las bases imponibles, facilitado ello por el gran desarrollo alcanzado por las tecnologías de la información y los medios de transportes y comunicaciones, etc.) lleva a considerar que la fiscalidad tiene un carácter internacional, donde los contribuyentes que comparece al sistema tributario como un agente económico que elige entre diferentes “proveedores tributarios”, eligiendo

¹³ Que en Chile tiene expresión constitucional solamente en los fondos comunes municipales y regionales.

¹⁴ Albiñana también hace referencia a principios de orden económico, caracterizándolos de la siguiente forma: a) La imposición no debe practicar intervenciones parciales y sistemáticas que perturben o beneficien la constitución o el funcionamiento de una parte de determinados sectores de la vida económica. b) Subordinados a los principios de justicia, a los presupuestos fiscales y a la estabilización y crecimiento, el impuesto debe mantener la mínima intervención en la esfera privada y no perturbar el ejercicio de las libertades económicas. c) El impuesto debe evitar cualquier consecuencia involuntaria que perjudique la competencia y debe suprimir o atenuar las imperfecciones de ésta. d) El sistema tributario debe estructurarse de tal forma que los ingresos tributarios permitan la cobertura duradera de los gastos (principio de suficiencia). e) En caso necesario, y a corto plazo, el sistema tributario debe suministrar los ingresos necesarios para cubrir nuevos gastos de carácter permanente o de carácter único y extraordinario (principio de capacidad de adaptación). f) La política tributaria debe estar en condiciones de regular la política coyuntural variando la estructura o los procedimientos tributarios (principio de flexibilidad activa). g) El sistema tributario debe estructurarse de forma que contribuya a amortiguar automáticamente las fluctuaciones de la actividad económica (principio de flexibilidad pasiva o de contribución automática de los impuestos a la estabilidad). h) El sistema tributario debe orientarse, tanto en su totalidad cuanto en los elementos que integran su estructura, para no obstaculizar el desarrollo y ejercer una influencia positiva en las fuerzas que lo condicionan.

aquel que le significa una menor presión fiscal de entre las distintas jurisdicciones fiscales que coexisten a nivel nacional e internacional.

Y esa realidad económica de nuevas exigencias es la que debe ser asumida con sinceridad, sea directamente por el constituyente a través de una reforma constitucional, o sea por la doctrina y los operadores jurídicos, a través de los métodos de interpretación constitucional pertinentes, tales como el método “hermenéutico concretizador” teorizado fundamentalmente por Konrad Hesse por el cual la realidad debe ser incorporada a fin de determinar claramente lo que en principio no aparece con esta característica en la Constitución, dado su carácter normativo amplio y abierto; o como el método de la “interpretación constitucional mutativa”, que intenta reflejar la conexión del texto constitucional con la realidad político social; u otro semejante.

En nuestro propio país (Chile), en los debates legislativos suscitados con ocasión de los proyectos de ley de carácter tributario (tales como en la Ley de Rentas Municipales, la reforma al impuesto a la renta de los trabajadores, la reforma a la Ley de Timbres y Estampillas, la ley de plataforma financiera internacional, etc.) se ha hecho referencia de uno u otro modo a las ideas de competencia fiscal, transparencia, neutralidad, simplicidad o comprensibilidad, el favorecimiento a la creación de empleo y crecimiento económico, entre otros. De lo anterior, es que se presentan ejemplos como el de las reformas a la Ley de Rentas Municipales II, que no necesariamente ha sido coincidente con el mantenimiento del orden en materia de financiamiento de los gastos públicos (en efecto, en dicho proyecto de ley, los menores ingresos que la reforma produzca a algunas comunas, de concretarse ésta, significará una necesaria redistribución de los fondos comunes municipales).

En materia internacional, asimismo, los pactos de libre comercio, de unión aduanera y de mercado común, precisamente se desarrollan sobre la base de entender la fiscalidad como una herramienta de políticas económicas (en general) y no sólo de política fiscal. Y el desarrollo de dichos tratados, implica la intervención no sólo de la estructura tributaria relacionada al comercio exterior (barreras arancelarias y exacciones de efecto equivalente, medidas para-arancelarias y medidas de efecto equivalente), sino también la armonización de la fiscalidad interna.

II. LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DEL CONTRIBUYENTE EN LA DOCTRINA NACIONAL

II.I. Garantía de legalidad del tributo o de la carga impositiva

Este principio constitucional se denomina también principio de reserva legal, y se consagra y regula principalmente en los artículos 19 N°20, 32 N°8, 60 N°14, 62 inciso 4° N° 1 de la Constitución Política de la República de Chile¹⁵.

¹⁵ Las normas señaladas se reproducen a continuación.

Art. 19. 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 fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.

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

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

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

Art. 32. Son atribuciones especiales del Presidente de la República:

1.° Concurrir a la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, sancionarlas y promulgarlas;

2.° Convocar al Congreso a legislatura extraordinaria y clausurarla;

3.° Dictar, previa delegación de facultades del Congreso, decretos con fuerza de ley sobre las materias que señala la Constitución;

8.° Ejercer la potestad reglamentaria en todas aquellas materias que no sean propias del dominio legal, sin perjuicio de la facultad de dictar los demás reglamentos, decretos e instrucciones que crea convenientes para la ejecución de las leyes;

22.° Cuidar de la recaudación de las rentas públicas y decretar su inversión con arreglo a la ley. El Presidente de la República, con la firma de todos los Ministros de Estado, podrá decretar pagos no autorizados por ley, para atender necesidades imposterables derivadas de calamidades públicas, de agresión exterior, de conmoción interna, de grave daño o peligro para la seguridad nacional o del agotamiento de los recursos destinados a mantener servicios que no puedan paralizarse sin serio perjuicio para el país. El total de los giros que se hagan con estos objetos no podrá exceder anualmente del dos por ciento (2%) del monto de los gastos que autorice la Ley de Presupuestos. Se podrá contratar empleados con cargo a esta misma ley, pero sin que el ítem respectivo pueda ser incrementado ni disminuido mediante trasposos. Los Ministros de Estado o funcionarios que autoricen o den curso a gastos que contravengan lo dispuesto en este número serán responsables solidaria y personalmente de su reintegro, y culpables del delito de malversación de caudales públicos.

Art. 60. Sólo son materias de ley:

1) Las que en virtud de la Constitución deben ser objeto de leyes orgánicas constitucionales;

2) Las que la Constitución exija que sean reguladas por una ley;

14) Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República;

20) Toda otra norma de carácter general y obligatoria que estatuya las bases esenciales de un ordenamiento jurídico.

Art. 61. El Presidente de la República podrá solicitar autorización al Congreso Nacional para dictar disposiciones con fuerza de ley durante un plazo no superior a un año sobre materias que correspondan al dominio de la ley.

Esta autorización no podrá extenderse a la nacionalidad, la ciudadanía, las elecciones ni al plebiscito, como tampoco a materias comprendidas en las garantías constitucionales o que deban ser objeto de leyes orgánicas constitucionales o de quórum calificado.

La autorización no podrá comprender facultades que afecten a la organización, atribuciones y régimen de los funcionarios del Poder Judicial, del Congreso Nacional, del Tribunal Constitucional ni de la Contraloría General de la República.

En lo pertinente, el artículo 60 dispone que sólo son materias de ley, “las que la Constitución exija que sean reguladas por una ley”, y en su numeral 14, “las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República”. Concordante con ello, el artículo 32 (que en su numeral 1 señala que son atribuciones especiales del Presidente de la República “concurrir a la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, sancionarlas y promulgarlas”), establece en el numeral 1 del artículo 62 que *“corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para (1) imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión”*. Al respecto, *“el Congreso Nacional sólo podrá aceptar, disminuir o rechazar los servicios, empleos, emolumentos, préstamos,*

La ley que otorgue la referida autorización las materias precisas sobre las que recaerá la delegación y podrá establecer o determinar las limitaciones, restricciones y formalidades que se estimen convenientes.

A la Contraloría General de la República corresponderá tomar razón de estos decretos con fuerza de ley, debiendo rechazarlos cuando ellos excedan o contravengan la autorización referida.

Los decretos con fuerza de ley estarán sometidos en cuanto a su publicación, vigencia y efectos, a las mismas normas que rigen para la ley.

“Art. 62. Las leyes pueden tener origen en la Cámara de Diputados o en el Senado, por mensaje que dirija el Presidente de la República o por moción de cualquiera de sus miembros. Las mociones no pueden ser firmadas por más de diez diputados ni por más de cinco senadores.

Las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean, sobre los presupuestos de la administración pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados. Las leyes sobre amnistía y sobre indultos generales sólo pueden tener origen en el Senado.

Corresponderá al Presidente de la República la iniciativa exclusiva de los proyectos de ley que tengan relación con la alteración de la división política o administrativa del país, o con la administración financiera o presupuestaria del Estado, incluyendo las modificaciones de la Ley de Presupuestos, y con las materias señaladas en los números 10 y 13 del artículo 60.

Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para:

- 1.º Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión;
- 2.º Crear nuevos servicios públicos o empleos rentados sean fiscales, semifiscales, autónomos, o de las empresas del Estado; suprimirlos y determinar sus funciones o atribuciones.
- 3.º Contratar empréstitos o celebrar cualquiera otra clase de operaciones que puedan comprometer el crédito o la responsabilidad financiera del Estado, de las entidades semifiscales, autónomas, de los gobiernos regionales o de las municipalidades, y condonar, reducir o modificar obligaciones, intereses u otras cargas financieras de cualquier naturaleza establecidas en favor del Fisco o de los organismos o entidades referidos;
- 4.º Fijar, modificar, conceder o aumentar remuneraciones, jubilaciones, pensiones, montepíos, rentas y cualquiera otra clase de emolumentos, préstamos o beneficios al personal en servicio o en retiro y a los beneficiarios de montepío, en su caso, de la administración pública y demás organismos y entidades anteriormente señalados, como asimismo fijar las remuneraciones mínimas de los trabajadores del sector privado, aumentar obligatoriamente sus remuneraciones y demás beneficios económicos o alterar las bases que sirvan para determinarlos; todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en los números siguientes;
- 5.º Establecer las modalidades y procedimientos de la negociación colectiva y determinar los casos en que no se podrá negociar, y
- 6.º Establecer o modificar las normas sobre seguridad social o que incidan en ella, tanto del sector público como del sector privado.

El Congreso Nacional sólo podrá aceptar, disminuir o rechazar los servicios, empleos, emolumentos, préstamos, beneficios, gastos y demás iniciativas sobre la materia que proponga el Presidente de la República”.

beneficios, gastos y demás iniciativas sobre la materia que proponga el Presidente de la República” (inciso final del artículo 62). *Las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados* (artículo 62 inciso 2 Constitución Política).

Ésta es la más clásica de las garantías constitucionales del contribuyente. Se relaciona con el origen mismo del constitucionalismo, y en nuestro país está fundada en el artículo 19 numeral 20 de la Constitución Política, que al fijar el estatuto constitucional de los tributos determina que la ley es el instrumento por el cual éstos se regularán.

La doctrina comparada da cuenta del apotegma “*nullum tributum sine lege*” (o el viejo principio “no hay tributación sin representación” de los sublevados ingleses de la *Gran Revolución* y suscrito en *La Carta Magna* y el *Bill of Rights*) en la exigencia de una *ley formal*, y no en su sentido material.

Es decir, fruto de las potestades constitucionales del Presidente de la República, establecida en el artículo 32 de la Constitución Política, en su numeral 22, por el que le corresponde, “*cuidar de la recaudación de las rentas públicas y decretar su inversión con arreglo a la ley*”, puede atreverse a dictar normas de carácter general cuyo contenido sea precisamente el reservado a la ley, argumentando que hace uso de su potestad reglamentaria autónoma (derivada precisamente del numeral 8 de dicho artículo, que establece que le cabe “*ejercer la potestad reglamentaria en todas aquellas materias que no sean propias del dominio legal, sin perjuicio de la facultad de dictar los demás reglamentos, decretos e instrucciones que crea convenientes para la ejecución de las leyes*”) o derivada de la aplicación de la ley. En virtud de lo anterior, dicha norma reglamentaria sin embargo sería materialmente, más no formalmente, una ley. Y la exigencia es precisamente que los tributos sólo pueden establecerse bajo la figura jurídica de una ley en su sentido formal. En consecuencia, a la autoridad administrativa le queda vedada la posibilidad de establecer tributos.

Lo anterior no debe ser confundido con la discusión relativa a si el principio de legalidad debe entenderse en sentido amplio o restringido. Respecto de este tema, quienes defienden la segunda postura, señalan que es suficiente que la ley sólo establezca los aspectos esenciales de la regulación de los derechos o fijación de tributos (por ejemplo, Asté señala que serían éstos los sujetos y hecho gravado), pudiendo quedar el resto de la regulación en manos de la potestad reglamentaria. Al respecto, estimo que el principio de legalidad debe entenderse en sentido amplio, pues la Constitución Política en su artículo 26 es claro en disponer que la regulación o limitación (restricción) de derechos sólo puede hacerse por ley y en los casos que la misma Constitución Política lo autorice, y la

tributación es una limitación al derecho de propiedad¹⁶. Además la interpretación constitucional debe hacerse *favor libertatis* y no *pro fisco*, pues precisamente debe interpretarse de manera amplia la norma que establece derechos y restrictivamente la que establece potestades (y las que limitan los derechos), además de que debe interpretarse las normas constitucionales de manera armónica, sistemática y finalista, conforme a los derechos fundamentales y las normas del capítulo I de la Constitución Política¹⁷.

Al tratar esta garantía, se presenta el problema del establecimiento de tributos vía delegación legislativa, a través de decretos con fuerza de ley, conforme al numeral 3 del artículo 32 de la Constitución Política, que establece que es atribución especial del Presidente de la República “*dictar, previa delegación de facultades del Congreso, decretos con fuerza de ley sobre las materias que señala la Constitución*”, o mediante mandato legal para que, por ejemplo, prorrogue incentivos fiscales.

Según Zavala (2001;16), el principio de reserva legal debe entenderse en sentido amplio, comprendiendo, por tanto, los DFL. Se dice además que no está prohibido. Ésta además es la posición de prácticamente toda la doctrina nacional (Radovic, Figueroa, etc.). Pero no por ello es necesariamente correcta. Y de ello se hace cargo el profesor Evans (1997), que señala que en cuanto el principio de legalidad tributaria y el de igualdad tributaria son derechos constitucionales, en virtud de la norma constitucional prohibitiva contenida en el artículo 61 inciso 2 de la Constitución Política, es cuestionable la posibilidad de delegación. No obstante tener en ello la razón, no considera Evans otro argumento en el mismo sentido, cual es que la doctrina estima precisamente que la tributación es una limitación al derecho de propiedad, y ello es otro argumento para considerar que no es posible la delegación, por estar comprometida de manera total este otro derecho fundamental.

Por otro lado, el principio de legalidad en materia tributaria desde sus inicios vinculó la fijación de tributos a la discusión y debate parlamentario a fin de evitar cualquier exceso del Poder Ejecutivo. Ello se pierde también con la delegación legislativa. Es decir, como señala Asté “la mayor garantía para el contribuyente se logra cuando es la ley, consecuencia del concurso político de los distintos sectores representados en el parlamento, la que establece todos los elementos que integran la obligación impositiva”. La afectación de la propiedad por los tributos, exige precisamente de una ley emanada de este órgano representativo de todos los sectores de la sociedad, lo que otorga preci-

¹⁶ Aste (2002, 17)

¹⁷ Disiento con el Tribunal Constitucional en esta materia. Dicho Tribunal, en sentencia Rol N° 282, al resolver un requerimiento formulado por diputados que impugnaban la posibilidad del Presidente de la República de modificar aranceles por mero decreto supremo, en el marco de la ALADI, sostuvo que “la ley sólo debe contener los elementos esenciales de la materia que regula, sin que ella pueda excluir la potestad reglamentaria que la Constitución confiere al Presidente de la República...”.

samente la legitimidad por el cual este mecanismo nació y pervive. Para Aste con ello se garantiza la existencia de la libertad patrimonial y ausencia de la arbitrariedad (2002, 17). De este último aserto se puede disentir, pues parece ser demasiado categórico. Sin embargo, estimo que lo indudable es que mecanismo parlamentario concede mayor legitimidad, y es posible estimar que puede afectar menos la libertad patrimonial (la que siempre queda afectada al menos parcialmente por los tributos) y excluir con mayor probabilidad las arbitrariedades. Pero esto último no sólo es un problema que radica en el Parlamento o Ejecutivo, sino también en la Justicia Constitucional.

II.II. Garantía de igualdad de los tributos o de su igual reparto

Dentro del gran principio de la igualdad constituye un derecho fundamental en cuanto todas las personas tienen igualdad ante la ley y en la aplicación de la ley.

En nuestro caso, podemos distinguir la *igualdad ante la ley*, lo que en materia tributaria se relaciona con el *carácter general de los tributos* (principio de generalidad, todos deben contribuir conforme su capacidad contributiva, según entiendo); *principio de igualdad ante la ley tributaria*; *igualdad ante la justicia o en la aplicación de la ley* (que debe verse en el apartado dedicado a las garantías jurisdiccionales, que se relacionan con el *principio del debido proceso en cuanto establece que* Fisco y Contribuyente se encuentran en la misma situación jurídica, y sometidos a la misma ley, y a la misma jurisdicción, todo lo cual no se logra concretar sino muy parcialmente de acuerdo todos los días comprueban quienes se enfrenta a nuestro sistema del contencioso tributario) y la *prohibición de las discriminaciones arbitrarias* (lo que en la moderna doctrina, aun no recepcionada por los tributaristas, se denomina *interdicción de la arbitrariedad*).

Estas garantías están consagradas constitucionalmente¹⁸.

¹⁸ Las normas pertinentes se reproducen a continuación.

Art. 19. La Constitución asegura a todas las personas:

2.º La igualdad ante la ley. En Chile no hay persona ni grupo privilegiados. En Chile no hay esclavos y el que pise su territorio queda libre. Hombres y mujeres son iguales ante la ley.

Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias;

3.º La igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos.

Toda persona tiene derecho a defensa jurídica en la forma que la ley señale y ninguna autoridad o individuo podrá impedir, restringir o perturbar la debida intervención del letrado si hubiere sido requerida. Tratándose de los integrantes de las Fuerzas Armadas y de Orden y Seguridad Pública, este derecho se regirá, en lo concerniente a lo administrativo y disciplinario, por las normas pertinentes de sus respectivos estatutos.

La ley arbitrará los medios para otorgar asesoramiento y defensa jurídica a quienes no puedan procurárselos por sí mismos.

Nadie puede ser juzgado por comisiones especiales, sino por el tribunal que le señale la ley y que se halle establecido con anterioridad por ésta.

Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado. Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos.

Hay que destacar que algunos tributaristas consideran que este principio no sólo informa esta materia sino que es un pilar fundamental del Estado democrático. De ahí podemos deducir la génesis de la comprensión del *principio democrático* como eje fundamental de la estructura del Estado de Derecho en Chile¹⁹.

La doctrina tributarista nacional expresa que este principio no se refiere a una igualdad en términos numéricos, sino que se trata de asegurar el mismo tratamiento tributario a quienes se encuentran en análogas situaciones. Ello no obsta a la formación de categorías por parte del legislador a fin de distribuir la carga impositiva entre los contribuyentes de acuerdo a criterios tales como capacidad contributiva, origen de las rentas, beneficio del contribuyente, u otro.

II.III. La igualdad y la no discriminación arbitraria

En este principio se conjugan dos términos que en apariencia son contradictorios, el de la *igualdad* y la *no discriminación arbitraria*, dado a que el legislador se ve en la necesidad de discriminar entre distintas situaciones, con el fin de velar que las personas soporten un mismo tratamiento tributario, con relación a su poder contributivo o capacidad económica²⁰ (de ahí que los impuestos proporcionales y progresivos sean constitucionales)²¹.

La ley no podrá presumir de derecho la responsabilidad penal.

Ningún delito se castigará con otra pena que la que señale una ley promulgada con anterioridad a su perpetración, a menos que una nueva ley favorezca al afectado.

Ninguna ley podrá establecer penas sin que la conducta que se sanciona esté expresamente descrita en ella;

22.º La no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica. Sólo en virtud de una ley, y siempre que no signifique tal discriminación, se podrán autorizar determinados beneficios directos o indirectos en favor de algún sector, actividad o zona geográfica, o establecer gravámenes especiales que afecten a uno u otras. En el caso de las franquicias o beneficios indirectos, la estimación del costo de éstos deberá incluirse anualmente en la Ley de Presupuestos;

¹⁹ Ello lo deduce el propio profesor Atria (1997) del encabezamiento de art. 19 de la Constitución Política, que dice que ella “asegura a todas las personas”.

²⁰ Lara (2000) explica como fuentes del distingo señalado, las siguientes: *capacidad contributiva* (se busca que cada persona pague impuestos en relación directa a su capacidad económica, la cual está dada por la apreciación de los signos exteriores de riqueza que hace el Legislador, tales como las rentas, o los consumos; sin embargo, en materia de impuestos indirectos, como el I.V.A., estos criterios no son posibles de aplicar); *origen de las rentas* (las rentas pueden tener su origen en el capital, o sea las que provienen de los bienes que posea el contribuyente, o bien del trabajo, o sea de su actividad, sea dependiente o independiente, de fuentes chilenas o extranjeras, tipo de actividad que las produce u origina, por ej. exportaciones exentas de I.V.A., importaciones afectas a I.V.A.); *beneficio de los contribuyentes* (se busca que cada uno aporte al Estado en concordancia con los beneficios que percibe del mismo Estado a través de los servicios que éste mantiene). Esta concordancia, no siempre es en términos económicos o pecuniarios. (por ej. paz, orden, seguridad). En el mismo sentido Aste (2002).

²¹ Establecido el tributo, debe adecuarse a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, o incluso exonerársele, pues repugna a la más elemental razonabilidad que todos los ciudadanos, de distintas condiciones económicas, contribuyan en igual medida, con el riesgo de provocar nefastos desequilibrios sociales. La ley tributaria, como toda ley, es general, no discrimina arbitrariamente, se aplica a todos y para todos los que se encuentran en la hipótesis que constituye el hecho generador del tributo.

Ahora bien, estas diferencias, que reiteramos son consustanciales a la igualdad, no pueden, en modo alguno ser arbitrarias, ya que en el evento que lo sean adolecerían de inconstitucionalidad, por violación del art. 19 N°2. El constituyente refuerza la garantía de igualdad al inhibir a los órganos del Estado a realizar diferencias arbitrarias en la aplicación de las normas, como fluye de lo dispuesto en el art. 19 N°22 de la Carta Fundamental.

Como señala Casado (2002, y en general la doctrina europea), y que al menos entre los tributaristas revisados sólo hemos visto lo recoge Aste (2002, 20), el principio de la no discriminación es relacional, esto es no se analiza individualmente sino en comparación. Requiere tener un punto de comparación²².

II.IV. La igualdad y la generalidad

Algunos autores se refieren a este principio como *igualdad o generalidad tributaria*, y lo entiende como “aquel en virtud del cual el tributo sólo puede afectar a los sujetos que se encuentran en el supuesto de hecho que la ley ha previsto, el hecho gravado” (Zavala 2001;16). Este principio se extiende también al hecho de que el impuesto no pueda tener destinaciones especiales, que deben ir a las arcas generales de la nación²³.

Estaría consagrado en cuanto la Constitución Política dispone “*la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas*”; y “*los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado. Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo.*”

El principio de la generalidad señala la mayor parte de la doctrina, implica que verificados los supuestos que prevé la ley para que una persona se constituya en deudo-

²² Además de ello, el trato desigual a que una persona es sometida requiere que sea constitucionalmente relevante y que dicha discriminación no tenga justificación constitucional objetiva y suficiente (Casado, 2002).

²³ Estimo que esta disposición da cuenta de una limitación a la potestad tributaria. Y si bien esta norma se trata por la doctrina nacional dentro de las garantías de contribuyente, debiera ser abordada entre las bases constitucionales de la tributación, pues estimamos no constituye una garantía. Sino que tiene un fundamento fiscal financiero.

ra frente al Fisco, queda constituida en esa calidad sin que pueda liberarse de su obligación. Pero todas las personas dentro de esa categoría están obligadas, y no pueden establecerse tributos a personas individuales.

Este principio tiene una excepción, las exenciones, las que son adoptadas en razón de circunstancias de orden económico, político y social apreciadas ellas por el legislador.

II.V. Principio de generalidad tributaria

Algunos autores abordan la generalidad como un subprincipio de la igualdad ante la ley (Massone 1979,31; Lara 2000).

No obstante dichas consideraciones, para otros autores la generalidad es un principio autónomo de la tributación (Aste 2002, 24), y se señala que “consiste en que la ley sea una disposición abstracta e impersonal, que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista” (Radovic 1998; 72). La ley tributaria debe tener aplicación respecto de todos los contribuyentes que se encuentren en la situación prevista por la ley, de modo tal que los tributos sean pagados por todos aquellos que se encuentren en la situación objetiva contemplada en la ley.

Las exenciones constituyen una excepción a la generalidad e igualdad, y se encuentra expresamente consagrado en la Constitución en los artículos 19 N° 22 y 62 la posibilidad de establecerlas, sólo a través de leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República. Lara (2002) explica que su establecimiento no importa quebrantamiento de la garantía de igualdad tributaria, en cuanto a que su establecimiento corresponda a motivaciones que no sean discriminatorias, y se fundamentan en circunstancias de orden económico, social o político razonablemente arregladas por el órgano legislativo y con el propósito de lograr efectiva justicia social (por ejemplo, exención a rentas más bajas) o de fomentar el desarrollo de regiones o actividades determinadas.

Figuerola (1985, 185) explicando la garantía de la generalidad señala que “la ley tributaria ha de tener aplicación sobre todos los contribuyentes que se encuentren en las circunstancias contempladas por el legislador al establecer la regla de Derecho, de modo tal que los impuestos los paguen todos aquellos que están en la situación objetiva contemplada en la ley”

El profesor Atria²⁴, considera muy criticable esta forma de enfocar el principio de generalidad. Asimismo, la doctrina extranjera la explica de un modo muy distinto a como se la ha recepcionado e interpretado en Chile, como ya se ha señalado²⁵. De la manera como la doctrina nacional entiende el principio de generalidad, carece de todo efecto garantístico, el cual precisamente el derecho a la igualdad tiene, y constituye una mera tautología (expresa sólo que la ley debe aplicarse).

II.VI. Garantía del respeto a la propiedad privada

Los tributos constituyen una limitación al derecho de propiedad. La doctrina nacional señala que dicha privación se explica y justifica por el fin social que el Estado debe cumplir por mandato de la Constitución Política.

No obstante que el Estado está facultado para imponer a las economías particulares gravámenes de naturaleza tributaria, la Constitución Política restringe el ejercicio de esta facultad en casos que signifiquen privación a este derecho en su esencia, ello según el tenor expreso del art. 19 N° 26 de la Carta fundamental.

El respeto al derecho de propiedad, como límite a la potestad tributaria, se expresa, según la doctrina, en los siguientes subprincipios:

a) *No confiscatoriedad del tributo*, es decir, no debe ser expropiatorio, esto es excesivo al punto de afectar el derecho de propiedad en su esencia.

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

²⁴ Atria (1997, 43) le llama a ésta la “versión débil” de la igualdad en la doctrina, pues en definitiva hace referencia simplemente al cumplimiento de la ley a que están obligados aquellos que se encuentran en la situación descrita por ella, y en tal sentido carece de todo efecto garantístico, el cual precisamente el derecho a la igualdad tiene. En el mejor de los casos, entonces, se trata de una directiva al juez dentro del proceso de adjudicación, y en el peor de los casos es una mera tautología. Sin embargo, y como da cuenta el Dr. Atria, la jurisprudencia la ha aplicado frente a los casos en que se alega violación al derecho a la igualdad, precisamente, para desechar la demanda. A dicha versión que llama débil, opone la versión fuerte, que expresaría el verdadero sentido que tiene la igualdad relativa, y que explica señalando que “la ley debe tratar igual a todos aquellos que se encuentren en igualdad de condiciones”, en donde las condiciones tienen un contenido fáctico mas no jurídico, argumentando con el constitucionalista español Joaquín García Murillo que “sólo la diferencia en los hechos de las personas, los actos o las situaciones, pueden ser razón suficiente para discriminar entre ellas”.

²⁵ El español Francisco José Carrera Reyes señala que el principio de generalidad se expresa diciendo que todos deben contribuir de igual manera si tienen igual capacidad económica. Con ello, igualdad y capacidad económica concretan la idea de generalidad. Este principio tiene un aspecto objetivo (los hechos, actos o negocios, tipificados por la ley) y un aspecto subjetivo (las personas que los realizan y contribuyen en función de su capacidad económica).

sin causa lícita. El principio de no confiscatoriedad es una consecuencia directa de la protección brindada al derecho de propiedad, el que se ve fortalecido por la prohibición que se impone a la potestad tributaria en el artículo 19 N° 20 inciso segundo.

No existe consenso acerca de lo que debe entenderse por “tributo confiscatorio”, y se ha debatido el punto en nuestro actual esquema constitucional desde antes de que naciera (en la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución), en el Tribunal Constitucional y la doctrina hasta hoy.

Cabe señalar que sólo se han acuñado máximas de difícil determinación, tales como la que señala que un tributo es confiscatorio “en el caso que los tributos lleguen a ser tan significativos e impliquen privar a la persona de una parte significativa de esos bienes”. También se ha dicho que un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable, lo que sucede cuando ocasiona un aniquilamiento del derecho de propiedad en su esencia o de cualquiera de sus atributos, esto es, cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital, renta o utilidad” (Radovic 1998, 82; Asté 2002, 28)²⁶. En ocasiones incluso se ha discutido respecto si la confiscatoriedad se presenta en todo tributo o en sólo los impuestos directos²⁷ (estimamos que esta es una distinción falsa que debilita la garantía constitucional).

Se señala que la calificación de si el tributo es o no excesivo, corresponde en primer término al legislador, el que debe considerar las circunstancias de hecho que condicionan a las leyes tributarias. En esta instancia se admite un control de constitucionalidad por el Tribunal Constitucional, siempre que exista requerimiento y

²⁶ La doctrina ha entendido la confiscatoriedad en sentidos diversos. Spisso (1991, 251) considera que la confiscatoriedad se configura cuando se prueba la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado. Ramón Valdés Acosta, (**Instituciones de Derecho Tributario**, Buenos Aires, 1996), 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”.

La Corte Suprema ha sostenido, por su parte, que “si se dicta una norma legal que establece tributos que empobrecen al contribuyente o le cercenan sus ingresos en términos confiscatorios, es indudable que la ley que así lo disponga es inconstitucional” (*Fallos del Mes*, N° 426, pp. 214 y ss., Sentencia de la Corte Suprema Rol N° 19.584, del 11 de mayo de 1994, Considerando Undécimo).

²⁷ Se ha discutido ante el Tribunal Constitucional si el control de constitucionalidad se ejerce únicamente respecto de los impuestos directos o si se comprenden también los indirectos. Si bien el Tribunal Constitucional manifestó en Ley Tabacos I 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 indirectos (STC 219). En Ley Tabacos II (STC 280), el Tribunal reiteró su jurisprudencia anterior, pero a la luz de sus argumentaciones debilitó, considerablemente, el control de constitucionalidad de estos tributos indirectos, al expresar que con respecto de éstos esta condición pasa a transformarse en una cuestión de hecho, siendo el concepto de desproporcionalidad mucho más relativo. Véase al respecto el voto de minoría de la Ministro Luz Bulnes.

cuestión de constitucionalidad. Una vez que la ley entra en vigencia, se admite un control *a posteriori* de la constitucionalidad de la ley por la Corte Suprema, la que podrá (concurriendo las condiciones copulativas que establece el art. 80 de la Constitución Política) declarar la inaplicabilidad de aquel precepto legal contrario a la Constitución.

El fundamento positivo de lo anteriormente expuesto lo encontramos en los artículos 1º inc. 4º, 19 N° 20 inciso 2º (“*en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifestamente desproporcionados o injustos*”) y art. 19 N° 24 en relación con el N° 26 de la Constitución Política.

b) **La Irretroactividad de la ley tributaria.** Este subprincipio se fundamenta en la racionalidad y necesidad de certeza jurídica y según algunos en el derecho de propiedad. Además la doctrina encuentra base legal en el Código Civil y la Ley de Efectos Retroactivos de las Leyes, y Código Tributario²⁸.

Fuera de los anteriores subprincipios, diferentes autores han planteado los siguientes:

c) **Respeto por los contratos leyes.** La doctrina tributaria nacional le da a este tema el mismo tratamiento que al resto, es decir, los enfoca de una manera propia a como se abordaba antes de la Constitución Política de 1980 y sin ninguna crítica ni aporte. Hoy por hoy, debemos considerar que nuestro Derecho Administrativo y Constitucional es demasiado distinto a antaño. Estimamos que las argumentaciones a favor de la figura que la doctrina llama contrato-ley hoy no tienen asidero constitucional ni en la moderna doctrina de Derecho Administrativo. Estos contratos se tratarían sólo de contratos administrativos que, como cualquiera de éstos, establecen derechos y obligaciones para las partes, y el Estado debe respetarlos, careciendo de toda supuesta potestad de modificación o revocación unilateral del mismo, en virtud de los principios de Derecho Administrativo, y de los artículos 6 y 7 de la Constitución Política y el derecho constitucionalmente consagrado de propiedad.

d) **Principio de conveniencia,** que considera los principios de:

- Generalidad y tiene su manifestación en las exenciones, que son privilegios establecidos con una finalidad de conveniencia, ya sea económica, sectorial, etc.

²⁸ La ley tributaria rige, por regla general, hacia el futuro, salvo ley interpretativa; la tasa de los intereses moratorios, puesto que de acuerdo a la ley, la tasa con que se pagan es la vigente a la fecha que se paga la deuda a que acceden; las normas sobre sanciones e infracciones, ya que operan con efecto retroactivo cuando eximen el hecho de la pena o aplican una menos rigurosa.

- Libertad económica, y rol de subsidiaridad del Estado (establecido en artículo 19 N°21 y artículo 1 de la Constitución Política).

e) *Principio de capacidad contributiva o proporcionalidad*, es decir el principio fundamental del reparto justo de las cargas contributivas, y en este sentido la progresividad del sistema tributario es básica. Se relaciona con el *principio de generalidad*, en cuanto éste no quiere decir que todos deben pagar tributos, sino que deben hacerlo quienes tengan capacidad contributiva, en conformidad con las leyes tributarias vigentes²⁹.

II.VII. Equidad tributaria

Zavala (2001;16) llama a este principio de *equidad o justicia tributaria*, considerándolo de gran trascendencia por su más cercana vinculación al ejercicio racional de la potestad tributaria, y para él consiste en que “el tributo se va a establecer en atención al contexto social al cual se va a aplicar y de esta forma, en ningún caso, el tributo puede establecerse con el fin de gravar desproporcionadamente a los sujetos que caen en el hecho gravado”.

Estaría consagrado en la Constitución Política cuando dispone que “*en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifestamente desproporcionados o injustos*”.

Para Figueroa (1983), la equidad no es sino parte de la igualdad.

Para Evans (1997), la equidad se relaciona con el principio de no discriminación.

Se ha afirmado que la equidad ha ido evolucionando a través de los principios de igualdad, generalidad y libertad económica.

Para Rivera (2000), la norma constitucional cuando 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 éste cumpla sus fines propios, como contrapartida al derecho a vivir

²⁹ Para Francisco José Carrera Reyes, el principio de capacidad económica hace referencia a la titularidad o disponibilidad de la riqueza (el cual es un término más adecuado que el de capacidad contributiva, la cual es una calificación hecha por el legislador). Este principio indica que a distintos niveles de titularidad o disponibilidad de la riqueza corresponde una tributación distinta (progresividad); y a niveles de riqueza iguales pero cualitativamente diferenciados, corresponde también una diversa tributación.

en sociedad, y el derecho de 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.” (Sentencias TC 219 y STC 280).

Se ha sostenido que la manifiesta desproporción o injusticia debe analizarse en consideración a la totalidad de la carga tributaria, sin embargo, como señala Rivera (2000) ésta 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 contribuyente.

Evans (1997) señala que la equidad se traduce en la determinación adecuada o racional de la carga tributaria, y tiene dos aspectos fundamentales:

- a) El tratamiento racional de las personas en iguales circunstancias.
- b) El trato relativo de las personas en distintas circunstancias.

Para la doctrina nacional, la determinación del tributo, ha de fundarse en el *principio del beneficio* (igual tratamiento tributario entre quienes reciben los mismos beneficios, y entre quienes reciben distintos beneficios ha de fijarse en proporción al beneficio recibido) o en el *principio de capacidad económica* o contributiva (relacionada a la capacidad de pago de cada contribuyente).

Como vemos, tiene razón Radovic (1998, 71) en vincular estrechamente el principio de equidad y el de capacidad contributiva.

II.VIII. Neutralidad impositiva

Este principio es sólo considerado por Zavala (2001;18), quien lo explica distinguiendo la finalidad de los tributos. Puede ser que tenga una finalidad estrictamente

fiscal (obtener los recursos necesarios para el funcionamiento del mercado) o de planificación indicativa (dando señales, incentivos o desincentivos, a los agentes económicos a fin de que asuman conductas determinadas que logren el cumplimiento de definidas políticas económicas fijadas por la autoridad). La pregunta es si el tributo debe ser neutro o puede tener intencionalidad de política o planificación económica³⁰. La respuesta en principio fue que debía ser neutro, pero con el tiempo ha ido aceptándose lo contrario, lo que opera a través del establecimiento de exenciones y créditos, especialmente.

Explica Zavala que, no obstante ello, debe considerarse el límite constitucional del art. 19 N°22, en el sentido de que el beneficio tributario para un sector, actividad o zona se podrá establecer sólo en virtud de una ley y siempre que no constituya una discriminación arbitraria.

Cabe destacar que este principio (como el de la transparencia, eficiencia económica etc.) tiene un alto contenido económico, y precisamente por ello no han sido recepcionados aún por las doctrinas tributaristas mayoritarias. De lo anterior es que sea el único autor encontrado que se refiera a esta materia. Pero podría tender a cambiar en el futuro, pues como dice Benalcázar (2002) todo tributo tiene su finalidad económica³¹.

II.IX. Transparencia impositiva y seguridad jurídica.

Esta vez, este principio es sólo considerado por Radovic (1998; 64), quien lo ve como una fase evolutiva o mutación del principio de legalidad y en relación con la certeza jurídica.

Señala esta autora que ingente cantidad de normas tributarias (compuestas por infinidad de leyes de alta complejidad, reglamentos, circulares, oficios, resoluciones, etc.) debe estructurarse en forma clara, es decir, procurando que sean técnica y jurídicamente inteligibles.

³⁰ La neutralidad hace referencia, en otras palabras, a que la variable tributaria involucrada en las operaciones económicas constituya un elemento neutro en las decisiones de los agentes económicos, a fin de que el factor tributario no represente un elemento que incida -o al menos no de un modo relevante- en la decisión de desarrollar una actividad económica en el mercado interno o en el país extranjero.

³¹ Señala que todo tributo tiene su finalidad económica, sea la de obtener ingresos, o la de provocar determinados efectos en el campo económico o social, ajenos a las necesidades fiscales; por ejemplo, proteger la industria nacional (derechos aduaneros), estimular el ahorro y las inversiones (incentivos), provocar desviaciones de los factores productivos a sectores que se consideran más convenientes (sobre imposición a los latifundios y exoneración a las industrias nacionales o nuevas), redistribuir la riqueza (impuestos progresivos a la renta y al capital) o prohibir o limitar de hecho consumos que se consideran inconvenientes (impuestos a las bebidas o al tabaco).

II.X. Garantía de protección jurisdiccional. Recurso a tribunal y debido proceso

El principio de la protección jurisdiccional se traduce en la existencia de mecanismos de protección frente a la violación de las garantías constitucionales en las que pueda incurrir la autoridad.

Esta garantía consiste en el derecho del contribuyente a que las diferentes controversias que puede mantener con el Fisco sean resueltas siempre por un *tribunal* idóneo e independiente - se relaciona con el principio de legalidad del tribunal, que se traduce en el derecho al tribunal natural, órgano jurisdiccional predeterminado por la ley independiente e imparcial - y a través de un *procedimiento* racional y justo (Figueroa 1985, 264). El procedimiento racional y justo se debe traducir en uno que observe el trato igualitario ante la justicia, el derecho a la defensa, la bilateralidad de la audiencia, la libre aportación de las pruebas y su examen, la fundamentación de los fallos, el establecimiento de recursos ante un superior jerárquico igualmente independiente e imparcial (Verdugo et al. I 1999, 222).

En nuestro país, existe una absoluta unanimidad por la doctrina de que se viola de manera flagrante esta garantía en los procedimientos legales de reclamaciones tributarias, en los cuales el “juez competente” en primera instancia es el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos respectivo, que incluso delega sus funciones jurisdiccionales en funcionarios inferiores (cuyos fallos han sido frecuentemente objeto de acciones de nulidad de Derecho Público).

Existe coincidencia que un derecho sin garantía eficaz es sólo “papel mojado”, es decir, no se hace efectivo o material. De lo anterior, que la doctrina considera dentro de este apartado el recurso de protección de derechos constitucionales establecido en el art. 20 de la Constitución Política y el recurso de inaplicabilidad de la ley inconstitucional establecido en el art. 80 del mismo cuerpo normativo. También la doctrina hace referencia al recurso de apelación frente a los fallos de los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos (casi siempre contrarios a los contribuyentes) y la acción de nulidad de Derecho Público, entre otros.

No obstante, debe destacarse todos los problemas que han presentado en la práctica los recursos de protección y de inaplicabilidad por inconstitucionalidad (lo que puede observarse en Ugalde 1993, en Conosur 2000, y en el artículo “Análisis y Revisión del Recurso de Inaplicabilidad” del profesor Raúl Bertelsen Repetto), que dan cuenta del hecho de que estos medios de garantías de derechos fundamentales no son suficientemente adecuados para concretar lo que los europeos llaman *la tutela judicial*

efectiva de los derechos del contribuyente, ni han sido aplicados de manera adecuada por los Tribunales de Justicia chilenos.

Finalmente cabe aclarar que la categoría dogmática nacional del debido proceso es escasamente garantística y extremadamente formalista, por lo que no puede compararse con la categoría garantística europea conocida como tutela judicial efectiva.

II.XI. Garantía de control de constitucionalidad de la ley tributaria

A fin de concretar el principio de supremacía constitucional, y con ello lograr la dictación de leyes respetuosas de los derechos constitucionales, como señala Evans (1997, 58), es fundamental la existencia de mecanismos de control de la constitucionalidad de las leyes. En Chile, el principal órgano a cargo de ello es el Tribunal Constitucional, el cual le ha tocado ver algunos casos con relación a leyes tributarias (en sentencias de fechas 6 de diciembre de 1994, 31 de julio de 1995, etc.). Quien analice los fallos del Tribunal Constitucional podrá quedar muy insatisfecho con su actividad como órgano tutelar de los derechos fundamentales del contribuyente.

II.XII. Principio de Certeza

Constituye una garantía fundamental para el contribuyentes, como lo explicita Ugalde (1999, 19). No obstante, no es considerada de manera manifiesta por la mayoría de la doctrina nacional.

El principio de certeza, tiene su expresión primera en el principio de la legalidad, (y en Chile, también en la propiedad), consagrado en el artículo 7 de la Constitución Política, artículo 60 complementado por el artículo 62 inciso 2 y 9 de la misma.

Para que la máxima suprema de la *certeza* no sea menoscabada, existe el *principio de la tutela jurisdiccional* ya explicado, y el de control de la constitucionalidad de la ley tributaria³².

³² Conviene advertir que las palabras de la doctrina constituyen sólo actos de fe que no siempre (y a veces sólo escasamente) se concretan en fallos judiciales. Es difícil, por otro lado tener conclusiones definitivas, pues en Chile se han hecho muy pocos estudios críticos de buen nivel acerca de la jurisprudencia (fuera del área del Derecho Penal). Entre los buenos trabajos podemos citar a Atria (1997); a Alex Carocca, **Estudio sobre la protección de las garantías en jurisdicción civil**, CPU, 1997; Humberto Nogueira, *El Derecho a la Honra*, pronto a publicarse.

II.XIII. Garantía de la esencia del derecho

Si bien es cierto esta *garantía de garantías* es asumida con vehemencia por prácticamente toda la doctrina tributarista, no es menos cierto que el único autor que la explicita como una garantía con entidad específica es Evans (1997, 97). Como es sabido, dicha garantía está comprendida en el art. 19 N° 26 de la Constitución Política.

Evans casi no entrega elementos nuevos en esta materia, y no da otros mayores que los ampliamente conocidos por la doctrina, los cuales se refieren a las discusiones de la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución, y los fallos clásicos del tribunal Constitucional que se refieren a la esencia de los derechos (sentencias TC Roles N° 43 de 24-2-1987; N° 200 de 14-11-1994), y que tampoco significaron aporte alguno a la dogmática nacional.

Pero una idea interesante que agrega se refiere al hecho de que en la búsqueda de lo esencial de los derechos del contribuyente, debe tenerse presente el marco general de disposiciones constitucionales que conforman el *orden público económico*, dando un elemento de carácter *sistemático* a la interpretación constitucional, que no se ve en la generalidad de la doctrina de los tributaristas, quizás por el hecho de que precisamente en el caso del Sr. Evans se trata de un constitucionalista.

II.XIV. Garantías del orden público económico

Radovic (1998, 89) tiene la gracia de explicitar ciertos elementos que los tributaristas abordan como necesarios pero sólo de manera tangencial, cual es considerar que dentro de los principios que en Chile deben ordenar la legislación de contenido tributario se encuentran los principios constitucionales del orden público económico.

Sin embargo, Radovic no profundiza en ello y sólo incluye dentro de las garantías contenidas en este principio, las establecidas en los artículos 19 N° 21 y N° 22 de la Constitución Política, poniendo el acento en la libertad económica y en el principio de subsidiariedad del Estado.

El artículo 19, N° 21°, inciso primero, Constitución Política, 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”, ga-

rantizando el numeral 22º de la misma disposición, “la no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica”.

Rivera (2000) también considera que el libre ejercicio de una actividad económica y la no discriminación en materia económica como limitación a la potestad tributaria³³.

Concordamos con Rivera (2000) en cuanto a que al Estado le está vedado afectar 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. Con ello, planteamos desacuerdo a los fallos que al respecto ha emitido el Tribunal Constitucional.

III. LAS GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE EN EL MARCO DE LA UNIÓN EUROPEA

III.I.- Aspectos generales de fiscalidad en la Comunidad Europea

La Comunidad Europea desarrolló su mercado común sobre la base de eliminar las barreras aduaneras entre los Estados miembros y crear un tributo aduanero común frente a terceros países. Es decir, se intervino la estructura tributaria relacionada al comercio exterior, mediante la prohibición para los Estados miembros de establecer tributos aduaneros y exacciones de efecto equivalente a los tributos aduaneros, y mediante la eliminación de medidas para-arancelarias y medidas de efecto equivalente a ellas. Además de ello, el proceso se está perfeccionando con los es-

³³ El Tribunal Constitucional interpretó el artículo 19, Nº 21º, CONSTITUCIÓN POLÍTICA, señalando “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” (STC 146). 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 (STC 226).

fuerzos de armonización de la fiscalidad interna³⁴. La fiscalidad se entiende, en este marco, como una herramienta de políticas económicas (en general) y no sólo de política fiscal.

La unión económica de la Comunidad se basa en el desarrollo de cuatro libertades fundamentales, cuales son, la libre circulación de mercaderías, la libre circulación de personas, la libre circulación de servicios, y la libre circulación de capitales y de pagos. La fiscalidad de los países miembros debe adecuarse a un sistema que no atente en contra de las señaladas libertades. Además, el cuadro se completa con la prohibición en materia de ayuda estatal y la prohibición de discriminación fiscal en razón de nacionalidad. Todos estos, desde el punto de vista de la tributación, constituyen principios ordenadores de la fiscalidad intracomunitaria.

Además de las anteriores medidas, en la Comunidad se establece la prohibición de cualquier barrera fiscal, es decir tributos internos que buscan la protección indirecta de la producción local³⁵: medidas contra la discriminación y obligación de imposición en el país de destino. Posteriormente en el tiempo, se adoptan por las Comunidades diversas otras medidas fiscales, relativas a los ajustes fiscales en frontera y la prohibición de subvenciones encubiertas a las exportaciones, modificación del sistema de impuestos indirectos al consumo en la Unión Europea introduciéndose el sistema del IVA, y la adecuación de los monopolios comerciales de carácter comercial y los monopolios fiscales a fin de excluir todo tipo de discriminaciones entre los ciudadanos de la Comunidad. Además, se han dictado normas sobre cooperación entre las Administraciones Tributarias en materia de asistencia mutua para el intercambio de información y recaudación tributaria, se han dictado directivas sobre prevención del uso del sistema financiero para el blanqueo de capitales, directivas de armonización fiscal y reglamentos aduaneros en cuanto establecen deberes formales y normas de procedimiento, etc. Importante es destacar la Resolución del Consejo y de los Representantes de los gobiernos de los estados miembros de fecha 6 de enero de 1998, que elaboró un Paquete de Medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa o lesiva a los intereses

³⁴ La armonización fiscal comunitaria puede definirse como “el proceso de aproximación que con carácter progresivo e irreversible es llevado a cabo por la comunidad respecto de los sistemas fiscales de los Estados que la componen, con el objeto de suprimir cualesquiera distorsiones o discriminaciones de origen fiscal que pudieran producirse entre los mismos y que dificulten, en alguna medida, el advenimiento de un verdadero mercado común que se reconoce como el objetivo último de la CE. En la construcción europea del Mercado Único, el proceso de integración Fiscal adquiere un carácter fundamental como instrumento necesario para su consecución” María Teresa Mata Sierra, **La armonización fiscal en la Comunidad Europea**, Valladolid, 1996, Lex Nova, 69.

³⁵ Se afirma que la supresión de obstáculos a la circulación de personas, servicios, mercaderías, capitales y el establecimiento de políticas comunes de transporte, medio ambiente, empleo, han hecho necesaria la implantación de medidas dirigidas a suprimir en tales ámbitos los obstáculos resultantes de los sistemas fiscales de cada Estado miembro.

de la Comunidad en la Unión Europea, en el que se convino elaborar un Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas y se establecieron principios para el logro de una solución mínima en el ámbito de la imposición del ahorro³⁶.

El desarrollo y progresiva profundización de la Unión Europea ha significado un especial desafío al constitucionalismo de esa región del mundo, debido a que los Estados miembros han ido cediendo soberanías, según algunos, o sólo el ejercicio de las mismas, según otros a las Comunidades, especialmente en el ámbito de fiscalidad³⁷. Ello se debe a que las Comunidades Europeas nacen precisamente como uniones aduaneras, y a que hoy, se financian sobre la base de una serie de ingresos de origen fiscal (la participación comunitaria en el IVA de los Estados y los recursos basados en el producto nacional bruto PNB, los derechos de aduana y gravámenes agrícolas, impuestos sobre sueldos y salarios, gravamen a la producción del carbón y el acero, etc.), lo que implicó la existencia de un Derecho Financiero Comunitario, al margen de las constituciones nacionales.

El doctor Casado (2002; 839) sostiene respecto de las competencias de las Comunidades, que “no se trata de competencias al margen sino derivadas de la Constitución, atribuidas a las Comunidades, y son de los siguientes tipos: potestad para establecer tributos propios; los tratados imponen determinados límites, prohibiciones y controles al poder impositivo de los Estados miembros; los tratados permiten a las Comunidades incidir en el ordenamiento tributario de los Estados miembros mediante actividades de armonización de las respectivas legislaciones”. La existencia de recursos fiscales propios de la Comunidad evidencia que a la Comunidad Europea le han sido atribuidas determinadas competencias en esta materia pero sin que pueda hablarse de una competencia fiscal general de la comunidad.

Asimismo, advierte acerca del hecho de que las “figuras tributarias comunitarias” revelan la inadecuación de elaboraciones tributarias doctrinales sobre el instituto jurídico del tributo en el derecho interno. El tributo es concebido en el Tratado de la Comunidad Europea no como un mecanismo de financiación sino como un mecanismo que es preciso coordinar (vía armonización) y orientar en el interés del mercado co-

³⁶ Al respecto, se ha dicho que se precisa una actuación coordinada en el plano europeo, para reducir las distorsiones en el mercado único, impedir que se produzcan pérdidas de ingresos fiscales e impulsar el desarrollo de estructuras fiscales más favorables para el empleo, invirtiendo la tendencia de hacer recaer la presión fiscal cada vez más sobre el trabajo, frente a otras bases fiscales más móviles.

³⁷ Casado (2002; 835), por ejemplo, está en esta posición. Señala dicho autor que el Derecho Comunitario se fundamenta y tiene su fuente de validez formal en las Constituciones internas de los estados específicos. Aunque sea supranacional, el Derecho Comunitario no tiene fundamento al margen de las Constituciones estatales, las que admiten sólo la transferencia de poderes limitados y tasados.

mún y al servicio de los intereses globales y sectoriales (extrafiscalidad) de la comunidad. La armonización fiscal plasmada en la norma comunitaria, aspira al buen funcionamiento de la unión aduanera, a la completa eliminación de las fronteras fiscales, y al establecimiento de un mercado común en el que sea posible la libre circulación de personas, servicios, mercaderías, capitales” (Casado 2002, 857).

En tal sentido, se puede agregar que la armonización hoy trata de compaginar los objetivos de *neutralidad fiscal y no discriminación* con una acción marcadamente intervencionista orientada a garantizar el ejercicio efectivo de la libre movilidad de los factores de producción en el mercado interior y a la coordinación del empleo del tributo por los Estados miembros al servicio de sus respectivas políticas económicas nacionales y más tímidamente al manejo extrafiscal del impuesto en apoyo directamente de objetivos y políticas comunitarias.

Derechos fundamentales del contribuyente

Como se ha indicado, el proceso de integración en materia de fiscalidad dice relación con la destrucción de las barreras aduaneras entre los Estados miembros y la creación de un sistema común (que incluye diversos aspectos, además del establecimiento de barreras comunes frente a terceros Estados). Ello ha ido generando diversas exigencias a la fiscalidad, tales como la prohibición del establecimiento de aranceles y de exacciones de efecto equivalente, la prohibición del establecimiento de barreras para-arancelarias y de medidas de efecto equivalente; la exigencia de igualdad entre los ciudadanos comunitarios y la no discriminación en materia tributaria en razón de nacionalidad (sea en los impuestos o sea en las prácticas de la Administración Fiscal). Junto a ello, aparece como necesaria una armonización legislativa y uniformación de las prácticas administrativas a fin de evitar que se produzcan distorsiones en el libre tráfico y competencia, a través, esta vez, de barreras fiscales. El órgano encargado de velar por el cumplimiento de la normativa comunitaria es el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, el cual para efectos de lograr que se concreten los principios señalados, en sus fallos hace un análisis no de la letra de la ley impugnada sino de los resultados económicos que se logran con la aplicación de ella.

El profesor de la Universidad de Cádiz don Adolfo Martín Jiménez (2001), expresa que históricamente, en un principio, se intentó someter a Derecho a la Administración Tributaria sobre la base de categorías del Derecho Privado. Con el mayor desarrollo del Derecho Público durante el siglo XX, se intentó usar las categorías conceptuales de dicha rama jurídica. El problema de ambos caminos es que se lograba someter a Derecho a la Administración (Administración Financiera) y no al legislador. Para salvar dicho escollo, una tercera generación de Teorías de Derecho Financiero y Tributario

postula la existencia de derechos públicos subjetivos independientes de la ley (y que actúan como límite a ésta), junto a principios y valores que las actuales constituciones normativas reconocen como límites al legislador. Esta corriente intenta definir qué incidencia tienen los derechos y principios constitucionales sobre la relación entre la Administración y el ciudadano contribuyente, y articular dicha relación desde un punto de vista constitucional.

En tal sentido, debemos señalar que a diferencia de nuestro medio, en Europa se ha extendido decididamente los criterios garantísticos de los derechos fundamentales hacia el contribuyente. Sobre esta base y el mayor desarrollo del constitucionalismo, se ha ido reconstruyendo la relación entre el ciudadano-contribuyente y el Estado (superando el antiguo nexo súbdito – monarca, que en nuestras latitudes aún parece ser, en muchas ocasiones, invocado y recogido en las normas legales y de la administración).

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha tenido papel principal en la construcción y respeto del *acervo comunitario*. En su seno, se ha generado importante jurisprudencia con ocasión de la solución de diversos contenciosos relevantes para la fiscalidad, tales como los contenciosos de no discriminación en materia tributaria en razón de nacionalidad (en lo referente a impuestos o a prácticas de la administración), contenciosos de la devolución de ingresos fiscales indebidos por infracción del Derecho Comunitario, contenciosos por infracción a la seguridad jurídica y confianza legítima, contenciosos por violación del principio de proporcionalidad, contenciosos por prohibición de establecimiento de aranceles y de exacciones de efecto equivalente, contenciosos por prohibición de establecimiento de barreras para-arancelarias y de medidas de efecto equivalente, contenciosos por responsabilidad extracontractual del Estado por violación del Derecho Comunitario, etc.

Se ha señalado como un problema en su generación normativa el déficit democrático que las Comunidades presentan, debido a que si bien las decisiones de los órganos de las Comunidades afectan a todos los ciudadanos de los Estados miembros, ellos no participan directamente de la elección de dichos órganos (sólo el Parlamento Europeo ha venido, en parte, a disminuir dicho déficit).

Por otro lado, con el tiempo los órganos de las Comunidades han ido expandiendo sus competencias a ámbitos o áreas no comprendidas en principio por el Derecho Originario o Fundacional. Ello se produce, como explica el profesor Casado (2001, 832) porque las competencias de la Comunidad no están delimitadas por materias sino por fines, acciones y objetivos, lo que contribuye a que las competencias comunitarias experimenten, al decir de S. Muñoz Machado, “un proceso de redefinición y ampliación con el ejercicio en la práctica de los poderes atribuidos en el tratado”.

Y este Derecho Supranacional que compone la normativa comunitaria (Derecho Originario de los tratados entre los Estados miembros y Derecho Derivado de los organismos comunitarios), es precisamente cautelado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante TJCE), a través de mecanismos como la consulta como cuestión prejudicial que realizan los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros frente a una duda respecto de la incompatibilidad del Derecho Nacional y el Derecho Comunitario.

Cabe señalar que el Derecho Comunitario goza de las siguientes características (de acuerdo a Martín, 115; y Casado 2001, 825):

- a) Primacía sobre el Derecho Nacional de los Estados miembros de la Unión Europea, tanto en cuanto a la aplicación de las normas como a la “interpretación del Derecho interno conforme al Derecho Europeo”, siguiendo el modelo de interpretación conforme la Constitución (Casado 2001, 834) .
- b) Eficacia directa de algunas de sus disposiciones.
- c) *Autonomía* respecto de los Derechos nacionales de los Estados miembros, *pero* a su vez, *presentando una inserción en ellos*. Ninguna norma interna puede obstaculizar su aplicación.
Aquí precisamente se produce una contradicción con los principios tradicionales sobre los que se ha construido la fiscalidad. Como lo ha afirmado el TJCE, “el principio de legalidad presupuestaria no puede alegarse como justificación al incumplimiento de las obligaciones derivadas del Derecho Comunitario; ni los principios generales del Derecho Tributario de un Estado miembro pueden servir para defender la legislación nacional que vulnera el Derecho Comunitario” (Martín, 122)
- d) Responsabilidad de los Estados miembros por su incumplimiento.
- e) Existencia de un órgano supranacional que monopoliza el control de legalidad de las normas comunitarias y la interpretación del Derecho Comunitario; el TJCE es el máximo órgano en materia de garantía de derechos y principios fundamentales en la Comunidad; está llamado a decidir en materia de distribución de competencias entre los Estados miembros y la Comunidad.
- f) En lo relativo al Derecho Tributario Comunitario, presenta una *independencia de los conceptos tributarios nacionales*.

- g) En lo relativo al Derecho Tributario Comunitario, este es *autónomo frente a los Derechos Nacionales* de los Estados miembros.

Como se dijo, al desarrollarse un Derecho Financiero Comunitario, aconstitucional (Martín, 112), al margen de las constituciones nacionales, y dentro de los Estados miembros, surgió la duda respecto del cuidado o protección de los derechos fundamentales (consagrados en las Cartas Fundamentales) tan trabajosamente logrados después de siglos de evolución constitucional, por parte de los organismos supranacionales. Sin embargo, señala Martín (112), “también en el Derecho Comunitario existen garantías, derechos y principios que limitan no sólo al legislador y el ejecutivo comunitarios sino también al legislador de los Estados miembros y sus Administraciones.

La actuación de diversos Tribunales Constitucionales de los Estados miembros, especialmente de los de Alemania e Italia, que fallaron a favor de sus nacionales aún contra Derecho Comunitario sobre la base de la protección y reconocimiento de derechos que sus propias Cartas Fundamentales nacionales contenían, presionaron al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas a que considere los derechos fundamentales como límite al Derecho Comunitario³⁸. Como señala Martín (125), la confrontación entre el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y los Tribunales Constitucionales nacionales como consecuencia del reconocimiento de los derechos fundamentales es de dominio público. En la jurisprudencia de los distintos Tribunales Constitucionales “existe un núcleo duro, constituido esencialmente por los derechos fundamentales, sobre el que el Derecho Comunitario no puede imponerse” (Martín 130).

Lo anterior, no obstante que la *Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea* no constituye actualmente normativa vinculante, los derechos fundamentales han de ser respetados en el marco de las instituciones de la Unión Europea tal y como se garantizan en el *Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos* y tal y como se resulta de las *tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros* como *principios generales del Derecho Comunitario* que corresponde garantizar al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, como este mismo lo ha entendi-

³⁸ El hecho de que exista una organización supranacional que ejerzan importantes potestades públicas no puede implicar la privación al ciudadano de los derechos fundamentales, y los Tribunales Constitucionales, especialmente de Alemania, han dado cuenta de que si el TJCE no ejerce la función conservadora de dichos derechos en el ámbito de las Comunidades, él mismo abordaría tal función. Martín (126) recuerda que en la sentencia conocida como Solange I, el Tribunal Constitucional alemán afirmó su poder para controlar la constitucionalidad de los actos comunitarios por vulneración de los derechos fundamentales reconocidos en la Ley Fundamental “en tanto” o existiera en la Comunidad una protección de los derechos fundamentales equivalente a la que existe en la Constitución alemana.

do. Este Tribunal ha reconocido que la protección de los derechos fundamentales es un *principio esencial del ordenamiento jurídico comunitario* (Martín 131).

Explica el profesor Martín, que “la metodología usada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas para proteger los derechos, ha actuado movido por dos criterios: *la mayor progresividad* (se buscan las formulaciones más juiciosas o mejor fundadas) y *la funcionalidad* (hay que tener en cuenta las peculiaridades del ordenamiento comunitario en el que el concreto derecho va a ser integrado). Ambos criterios motivan que la configuración de un derecho comunitario fundamental no tenga necesariamente que coincidir con la que se da a ese mismo derecho en el ámbito estrictamente nacional por los Tribunales Constitucionales, ni por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, al interpretar la Convención Europea de Derechos Humanos (aunque siempre se prestará especial atención a la jurisprudencia de este último)”.

El *Tribunal de Derechos Humanos de Europa* (con sede en Estrasburgo), por otra parte, es otro órgano que tiene por función la protección de los derechos fundamentales, precisamente, en el marco de la *Convención Europea de Derechos Humanos*.

En este cuadro, la doctrina ha señalado que se deben proteger los *derechos fundamentales* por parte de los órganos jurisdiccionales estatales y comunitarios, y entre ellos están también los *de los ciudadanos en cuanto contribuyentes*.

Martín (159) señala que “en el Derecho Comunitario existe un catálogo de derechos y principios fundamentales que condicionan no sólo la intervención del legislador comunitario al elaborar las normas tributarias, sino las actuaciones desarrolladas por el legislador o el ejecutivo nacional en materia tributaria, siempre y cuando se encuentren dentro del ámbito de aplicación del Derecho Comunitario. Estos derechos y principios fundamentales comunitarios tienen la misma fuerza y efectos que los consagrados en las Constituciones financieras nacionales – son límites al poder del legislador y, a la vez, criterios de interpretación de la legislación comunitaria o nacional – con la única diferencia de que su ámbito de aplicación excede el territorio de una nación y se imponen en toda la comunidad actuando a modo de *Constitución financiera europea* que despliega sus efectos con independencia de que el estándar de protección del contribuyente en la *Constitución financiera nacional* sea menos garantista que el comunitario”. En tal sentido, se produce una influencia mutua entre los principios y derechos fundamentales comunitarios y las normas tributarias nacionales, y las aplicaciones de ellas por los Tribunales Constitucionales nacionales y el TCJE, lo cual tenderá a homogeneizar los ordenamientos jurídicos involucrados.

De ahí que la doctrina haya construido un sistema tentativo de derechos del contribuyente en el ámbito de la Unión Europea. Explican Villar y Herrera³⁹ (1999, 9) que, además de las normas internas de diversa jerarquía de los Estados⁴⁰, “desde el Derecho Comunitario, por la aplicación de los principios generales por parte del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se está creando una disciplina para el comportamiento de los órganos administrativos y se está produciendo de facto un acercamiento en el actuar de las Administraciones tributarias de los Estados miembros”.

Varios son los principios inspiradores del Derecho Europeo reflejados en la jurisprudencia comunitaria del TJCE, tales como el de proporcionalidad, la no discriminación en razón de nacionalidad, el de claridad en la determinación de los derechos y deberes, el de confianza legítima; un principio específico de los contribuyentes, cual es el de equivalencia y efectividad en la devolución de ingresos indebidos. Además, se ha configurado el *derecho a no declarar contra sí mismo*, establecido por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Dichos principios se explican como sigue:

A.- *Proporcionalidad*. Se ha articulado sobre la base de tres elementos íntimamente unidos, cuales son: la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad en sentido estricto.

La *idoneidad*, que supone que los medios elegidos no sean inútiles para alcanzar el fin al que sirve la norma o el ejercicio de la potestad. En tal sentido, las normas aplicables a los contribuyentes deben ser idóneas para hacer posible el ejercicio de los derechos del contribuyente.

La *necesidad*, que implica la obligación de intervenir de la forma más moderada o menos gravosa posible (susceptible de alcanzar la finalidad perseguida con la misma eficacia) sobre el patrimonio jurídico del ciudadano, y en particular, sobre sus derechos fundamentales.

La *proporcionalidad en sentido estricto*, que supone moderar los beneficios derivados de la medida, y el sacrificio que implica para los derechos de los ciudadanos.

³⁹ Este cuadro relativo a los derechos y garantías del contribuyente en la Unión Europea está construido sobre la base del artículo citado en la Bibliografía como Villar y Herrera (1999).

⁴⁰ Por ejemplo, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente (BOE 27 de febrero de 1998).

B.- No discriminación (directa o indirecta) en razón de nacionalidad (sea respecto de personas o productos), incluyendo las que se producen a través de deberes formales, reglamentos, y prácticas de la Administración.

C.- Claridad en la determinación de los derechos y deberes, que implica que los principios de seguridad jurídica y de protección a los particulares exigen que en los ámbitos abarcados por el Derecho Comunitario, las normas de Derecho de los Estado miembros sean formuladas de manera inequívoca para permitir que las personas interesadas conozcan sus derechos y obligaciones en forma clara y precisa y que los órganos jurisdiccionales nacionales aseguren su respeto. En virtud de este principio los particulares podrán acudir al juez nacional para que se declare inaplicable y se dejen sin efecto las normas confusas o de difícil interpretación.

D.- Confianza legítima. La jurisprudencia del TJCE ha entendido que mientras el principio de seguridad jurídica tiene un contenido objetivo al hacer referencia a un ordenamiento jurídico merecedor de confianza y estable, el principio de confianza legítima se determina en las situaciones individuales. La autoridad administrativa infunde a los particulares confianza en la estabilidad de sus decisiones y no puede súbitamente adoptar una medida que contraría tal confianza, excepto cuando un interés público superior así lo exija. Sería una concreción de la seguridad jurídica (certeza jurídica derivada de la actuación de la otra parte) y del principio de buena fe (cuando su ámbito se restringe a una determinada relación jurídica).

E.- Equivalencia y efectividad en la devolución de ingresos indebidos. Es un principio específico del estatuto del contribuyente cuya aplicación por el TJCE ha sido especialmente intensa para garantizar la obtención de ingresos practicados indebidamente, cuando lo “indebido” tiene por causa una infracción al derecho Comunitario

El principio de equivalencia supone que la regulación interna no debe ser más desfavorable que la referente a los recursos de naturaleza interna, cuando se trata de una infracción al Derecho Comunitario.

El principio de efectividad exige que el sistema interno no haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

F.- El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, por su parte, ha declarado aplicable al ámbito de las infracciones y sanciones administrativas (incluidas las tributarias), el derecho a no declarar contra sí mismo, lo que impide a la Administración utilizar (para efectos penales) los datos obtenidos bajo coacción en el seno de un procedimiento inspector para sancionar a quien los haya suministrado.

IV. APORTES DEL CONSTITUCIONALISMO A LA DOCTRINA TRIBUTARISTA NACIONAL SOBRE LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES DE LOS CONTRIBUYENTES

IV.I. Introducción

Percibimos que la doctrina tributarista nacional actual relativa a las garantías del contribuyente presenta grandes falencias. Ellas tienen su fundamento en un escaso estudio acerca de la materia, pero también a un atraso en la recepción de modernas doctrinas constitucionalistas. La carencia, a simple vista, es inconcebible. De lo anterior, es que estimamos que lo primero que se debe reconstruir es precisamente el sistema de fuentes del Derecho usado por el Derecho Tributario.

Con ello ya haremos mucho, porque comenzaremos a reestructurar las categorías básicas usadas en esa rama del Derecho.

Otro avance significativo estaría constituido por la revisión del enfoque interpretativo de las normas de incidencia tributaria.

Después de este punto, viene la difícil tarea de *recomprender* el Estado desde el punto de vista del Derecho Tributario, tal como las últimas décadas lo han estado haciendo el Derecho Administrativo y el Derecho Constitucional (además como nosotros vemos en nuestro medio que lo han hecho recientemente el Derecho Penal y Procesal), reconstruyendo la categoría dogmática de la potestad tributaria y sus limitaciones conforme a la naturaleza, funciones y fines del Estado.

Estimamos que sólo a partir de este punto podremos llegar a reconstruir las categorías que la doctrina tributarista a desarrollado de la estructura garantística del contribuyente. Obviamente no es esto último el sentido de este informe, pero sí constituye la base de aquel, por cuanto con el enfoque crítico de lo existente y sobre la base de los elementos recogidos, podremos dar un segundo paso cual es la necesaria reconstrucción conceptual señalada.

IV.II. Las fuentes del Derecho Tributario

La doctrina tributarista nacional tiene un tratamiento respecto de las fuentes semejante a la línea general con que aborda los temas, cual es la falta de innovación en materias fundamentales y el apego a estructuras de mediados del siglo pasado.

Para la doctrina nacional, las fuentes del Derecho Tributario, son la Constitución Política, los tratados internacionales en materia de tributación (especialmente los referidos a evitar la doble tributación – los más citados - y tratados de libre comercio, unión aduanera o integración), la ley, los Decretos con Fuerza de Ley, los Decretos Leyes, los Reglamentos, Decretos e Instrucciones, la jurisprudencia de los Tribunales y del Servicio de Impuestos Internos y la doctrina de los autores.

Hemos señalado que la doctrina en general no plantea dudas de este sistema de fuentes, siendo algunas de ellas a lo menos de dudosa constitucionalidad y otras de abierta inconstitucionalidad (como, por ejemplo, es el caso de los DFL).

Sólo un autor encontrado, Ugalde (1993), considera los tratados de derechos humanos suscritos y ratificados por Chile y vigentes, como fuente del Derecho Tributario. Sin embargo, su tratamiento es sumamente somero y meramente expositivo de aquellas escasas normas de directa connotación económica o procesal que inciden en materia tributaria.

En consecuencia, la doctrina tributarista nacional no considera salvo dicha excepción, las fuentes supremas o supraconstitucionales (Nogueira 1997, 17)⁴¹ como fuente directa del Derecho Tributario, y más específicamente, en el tratamiento de los derechos del constituyente. Ello es inconcebible frente al texto constitucional y frente a la doctrina comparada⁴².

Entendemos que este es el primer aspecto importante que debería considerar la doctrina tributarista nacional cuando trata el Derecho Constitucional Tributario, precisamente porque está referido a las normas y principios constitucionales que inciden en el Derecho Tributario. De lo anterior, se deduce precisamente que debiera abordarlo con los criterios del Derecho Constitucional, y si tiene una intención garantística (como

⁴¹ Las fuentes supremas o supraconstitucionales son aquellas que constituyen un límite a la acción del poder constituyente derivado o instituido y los principios establecidos por el constituyente originario, cuya modificación produce la transformación del régimen vigente que asegura la constitución material (Nogueira 1997, 18). En esto la doctrina constitucional nacional está de acuerdo (por ejemplo, ver Evans I 1999, 21). El doctor Nogueira además señala como ejemplos, la dignidad de la persona humana y sus derechos esenciales, los que constituyen un límite de carácter irreversible a la soberanía. Otras son el régimen republicano democrático, el principio del pluralismo político, el principio del ejercicio de la soberanía por el pueblo, etc.

⁴² Martín (118) señala que uno de los temas de moda en España es la aplicación de los derechos fundamentales o la determinación de su incidencia en el ámbito tributario. El uso por los particulares y empresas en cuanto agentes económicos de los mecanismos que ofrece el sistema de protección de derechos fundamentales de Europa, y la importancia de los diferentes órganos jurisdiccionales del contexto europeos, a fin de salvaguardar los intereses económicos dan cuenta de ello. Sin embargo, al parecer en la doctrina jurídica nacional continúa primando la visión equivocada que vincula los derechos humanos exclusivamente a los casos de violación a los derechos civiles y políticos en su sentido más restringido.

debiera ser), desde la perspectiva de aquellas doctrinas de los constitucionalistas que lideran dicha corriente.

Sin embargo ello no es así. En efecto, la generalidad de los *tributaristas nacionales* (entendiendo por tales a los juristas o autores que se dedican a cultivar la ciencia del Derecho Tributario) abordan esta materia de manera sumamente tradicional y superficial y a un nivel propio de cursos propedéuticos de Derecho, fuera del hecho de que en general no han integrado elementos de la moderna dogmática.

Respecto de la Constitución Política, tampoco se menciona de manera explícita y unánime que ella es una fuente directa de derechos, que vincula de manera inmediata y tiene eficacia directa, y lo mismo todo el bloque constitucional, y que la interpretación de las normas tributarias debe realizarse conforme con la Constitución y el bloque de constitucionalidad. Al respecto debemos considerar también el principio de autoejecutabilidad de los tratados sobre derechos humanos (Nogueira 1997, 94). Nos recuerda el profesor Nogueira que por lo anterior los jueces y los llamados a aplicar el Derecho “deben tomar la norma constitucional como premisa de su decisión”, y los tratados internacionales sobre Derechos Humanos suscritos y ratificados por Chile y vigentes son parte de la Constitución. Tan sólo el recurso de protección, pese a los problemas de ejercicio práctico que ha tenido, ha provocado una conciencia respecto de la aplicabilidad directa e inmediata de la Constitución.

Pero de lo que no ha existido conciencia es que la norma directamente aplicable no es sólo la Constitución, sino la contenida en todo el *bloque de constitucionalidad*.

En efecto, la existencia de normas que estando fuera de la Constitución Política son de carácter constitucional, lleva al establecimiento de la doctrina del bloque de constitucionalidad (que es un parámetro de control de la constitucionalidad), que puede definirse como “el conjunto normativo que contiene disposiciones, principios y valores materialmente constitucionales” (Nogueira 1997, 86). De acuerdo a esta perspectiva, los derechos esenciales, con independencia de la localización normativa de sus enunciados, son para el Derecho chileno un conjunto homogéneo y unitario de derechos que deben ser respetados por todos los órganos del Estado y cautelados por todos los órganos jurisdiccionales competentes, nacionales o internacionales. De lo anterior que el Doctor Nogueira (1997, 87) señale con gran precisión que “los tratados internacionales ratificados por Chile y vigentes, en materia de derechos esenciales o derechos humanos, configuran el sentido y alcance de los derechos constitucionales, pudiendo invocarse formalmente a través de un recurso de amparo, uno de protección, o un recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, entre otros”.

La consideración de lo señalado, es más urgente habida cuenta de la existencia de la supremacía constitucional y de la vinculación directa (conforme al artículo 5 inciso 2 de la Constitución Política) *a todos los órganos del Estado* (y a todos los habitantes de la República) *a los derechos fundamentales o derechos humanos*, sea que estén contenidos en la Constitución Política o sea que estén contenidos en los tratados internacionales ratificados por Chile y vigentes (y, además, constituye un límite al ejercicio de la soberanía), lo que debiera significar un mayor respeto de Tribunales de Justicia y de la Administración del Estado a los derechos de los contribuyentes.

Lo grave de lo anterior es que Chile ha suscrito instrumentos internacionales sobre derechos humanos, y se ha obligado a respetarlos frente a la comunidad internacional y, sin embargo no lo está haciendo en toda su extensión y profundidad. Ello significa que nuestro país puede ser objeto de responsabilidad internacional por incumplimiento a sus compromisos internacionales, fuera de los demás efectos que puede traer el hecho de que Chile sea reconocido como un país donde no se respetan los derechos humanos de una forma plena (y, en lo pertinente, los derechos de los contribuyentes).

Al respecto, cabe recordar que los mecanismos de control de la constitucionalidad no son tan sólo los que la doctrina tributarista nacional ha detectado, existen otros. En efecto, podemos ver una *Justicia Constitucional Nacional*, conformado por el Tribunal Constitucional, la Corte Suprema de Justicia y la Contraloría General de la República, pero también una *Justicia Constitucional Internacional*, que es aquella constituida en el ámbito internacional o supranacional para la protección de los derechos humanos que forman parte del *Sistema* al cual está integrado. En nuestro caso, el *Sistema Regional* establecido en virtud del Pacto de Costa Rica y el *Sistema Internacional* dependiente de las Naciones Unidas. La justicia constitucional internacional, en Chile, constituye una instancia de protección subsidiaria de los derechos fundamentales que opera frente a la ineficacia de la jurisdicción nacional de proteger efectivamente los derechos de las personas (luego de los Tribunales Constitucional y los Tribunales nacionales integrantes del Poder Judicial). Al respecto, cabe hacer las siguientes consideraciones:

- a) Los tratados internacionales en materia de derechos humanos suscritos y ratificados y vigentes siempre se aplican de acuerdo a los principios de *ius cogens* *Pacta Sunt Servanda* y *Bonna Fide*, y jamás podrán dejar de aplicarse justificándose en una imposibilidad jurídica interna u obstáculo interno de cualquier clase, pues el Estado se haría objeto de responsabilidad internacional. Sólo pueden dejar de aplicarse en los casos que lo permitan las normas especiales de Derecho Internacional.

- b) Las normas jurídicas nacionales, válidas conforme a la Constitución Política, nunca pueden significar un obstáculo para la aplicación de dichos tratados internacionales. Ello porque la Constitución Política no es condición de validez de dichos Tratados sino de su aplicabilidad.
- c) La sujeción del Estado suscriptor a los Tratados Internacionales de Derechos Humanos implica la sujeción al derecho derivado de ellos, y,
- d) También implica la sujeción a la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales internacionales encargados de su aplicación, incluyendo sus criterios de interpretación.
- e) El tema de los derechos humanos es una cuestión de jurisdicción compartida o concurrente entre la interna de cada Estado y la Internacional.

IV.III. La interpretación de las normas tributarias

Un primer elemento que podemos destacar, es que en esta materia la literatura consultada no contiene en general un tratamiento que integre elementos novedosos acerca de la materia.

No obstante, de incidir las normas tributarias, como hemos visto, directamente en derechos fundamentales, no se ha integrado prácticamente ningún concepto de la moderna doctrina constitucional.

La doctrina tributarista nacional hace la tradicional distinción entre interpretación doctrinal e interpretación por vía de autoridad. Se señala que la interpretación por vía de autoridad puede ser legal o auténtica y administrativa y judicial. Los entes más importantes en esta labor de interpretación de ley tributaria, son el Director de Impuestos Internos, el juez tributario en primera instancia y la Corte de Apelaciones en Segunda instancia y finalmente el legislador en normas interpretativas.

Continuando con su enfoque conservador, doctrina tributarista nacional hace únicamente referencia a la interpretación de la ley tributaria, a partir de los elementos clásicos (*gramatical, lógico, histórico y sistemático*).

El profesor Aste (2002, 54) agrega algunas reglas adicionalmente: la reserva legal en cuanto a la existencia (a fin de impedir, según dice este autor, “que se creen o modifiquen obligaciones a través de la interpretación analógica”) y cuantía de la obligación y la prevalencia de la sustancia sobre las formas (a fin de interpretar la ley atendiendo a su finalidad principalmente económica).

Ahora bien, cabe hacer presente que la doctrina ha agregado en materia tributaria un quinto elemento, el de las *consideraciones económicas* que implica su interpretación (otros la llaman *interpretación económica*). Sin embargo, estas consideraciones económicas deben emplearse dentro de los métodos comunes de interpretación y como una forma de comprender mejor el sentido de la ley tributaria, o bien, su intención o espíritu. La interpretación en materia tributaria, se afirma, debe realizarse en conformidad a métodos especiales, que tengan por finalidad poner un acento en el aspecto financiero del derecho tributario o -si se trata de la Administración Tributaria- en la especialidad como ente recaudador de impuestos.

Pero lo que no se ha señalado por doctrina tributarista nacional, es que las normas tributarias deben interpretarse *conforme a la Constitución, es decir, conforme al bloque de constitucionalidad*. Y, además, tomando como criterio de interpretación los *derechos fundamentales de la persona humana*. Ello es así en nuestro sistema constitucional, en los Estados de Europa y en la Unión Europea. Hay apoyo en texto constitucional. En tal sentido, también cabe el uso de los criterios de interpretación *in dubio pro libertatis y favor libertatis* (Canosa 1988, 212), y *el criterio de la concordancia práctica de optimización de los bienes constitucionalmente protegidos*. Si se aplicaran dichos criterios, probablemente muchas *normas* incluso de rango legal no pasarían el examen de constitucionalidad. Y mucho más podríamos decir de la actividad normativa y de las prácticas de la Administración Tributaria.

Asimismo, mucha tela se puede cortar en materia de *prácticas judiciales*. Por ejemplo, el *antiformalismo* se estima como un criterio universalmente reconocido cuando nos enfrentamos al contencioso constitucional de protección de los derechos fundamentales. La mayor parte de recursos de protección (nuestro contencioso constitucional por excelencia) se declara inadmisibile por cuestiones formales. Ello, es atentatorio del derecho a la *tutela judicial efectiva*, el cual es una superación de nuestra formal manera de entender en principio de debido proceso, y ello debe considerarse como un parámetro de protección por el *principio de progresividad y expansibilidad de los derechos fundamentales* y de “*integralidad maximizadora del sistema*”.

IV.III.I. Interpretación constitucional

Si la interpretación de las normas tributarias nos remiten a la Constitución, al bloque de constitucionalidad, debemos entonces abordar la interpretación constitucional.

La doctrina está contestes en sostener que la sistemática de la hermenéutica general es aplicable en el ámbito del Derecho Constitucional. No obstante ello, y dada la

naturaleza especial de su objeto, se imponen modalidades particulares diversas a la hermenéutica general, que es de raigambre iusprivatista (Zúñiga 1992, 288).

*La fórmula política en la interpretación constitucional*⁴³

Pablo Lucas Verdú sostiene que “en el ámbito de la legislación constitucional existe siempre un interés político, ya que las normas constitucionales (del Derecho Constitucional formal o material) mienten contenidos que se refieren al problema básico de organización de la convivencia política de un pueblo, tal como se da en el Estado contemporáneo. Toda norma constitucional hace referencia en distinto grado, a una ideología política, a criterios de organización y estructura social”⁴⁴.

Esta naturaleza especial de la hermenéutica y de la interpretación constitucional deriva de la definición misma de su objeto, ya que la norma jurídica constitucional es “un mandato de carácter fundamental que regula, conforme a una fórmula política, la estructura del Estado, el funcionamiento de sus órganos y los principios de la convivencia política”.

La Constitución se define como el “conjunto normativo-institucional básico, en general difícilmente reformable, regulador de la organización y ejercicio del poder del Estado y garantizador de los derechos y libertades de los individuos y sus grupos, constituye el vértice del ordenamiento jurídico. En su contenido la Constitución define una fórmula política que es la expresión ideológica, jurídicamente organizada en una estructura social”. La concreción de esta fórmula política en las sociedades contemporáneas es la democracia pluralista occidental y el Estado Social de Derecho (Zúñiga, 289).

La fórmula política debe estar presente en la tarea de interpretación constitucional y adquiere toda su vitalidad en las particulares interpretaciones de los principios constitucionales. La fórmula política no se explicita exclusivamente en ideologías, sino que es necesario considerar la organización política y la estructura social. El Derecho Constitucional tiene un contenido ideológico explícito y su interpretación debe considerar la realidad social y la política espacio-temporal del Estado.

⁴³ Para la construcción de este apartado se extracta el planteamiento del Doctor Zúñiga (1992), por lo que se advierte que los aciertos que en ella puede haber son del citado profesor, y si hubiera errores, son del suscrito. También se puede consultar la interesante obra del actual Vicedecano de Investigación de la Universidad Complutense de Madrid, doctor Raúl Canosa Usera, **Interpretación constitucional y fórmula política**, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1988.

⁴⁴ **Curso de Derecho Político**, Editorial Tecnos S.A., Madrid, 1986, Tomo II. Citado por Zúñiga (1991).

Las normas de la Constitución tienen un carácter esencialmente dinámico, esto es, tienen una cualidad que les permite adaptarse, sin violación de sus normas, a los cambios sociales.

Zúñiga señala que es un componente central en la hermenéutica e interpretación constitucional definir y establecer las diversas categorías de normas fundamentales, importantes para su aplicación y sus efectos jurídicos. Entre ellas se encuentran las normas inmediatamente aplicables, las definiciones constitucionales, ambas, las cuales, no presentan mayores problemas en su interpretación y aplicación. Existen en la Constitución, también, afirmaciones políticas (que dan cuenta de las ideologías o valores socialmente dominantes cristalizados en la Carta Fundamental, y constituyen su techo ideológico o telos). Se pueden encontrar además las normas programáticas, que son las expresiones de ciertos objetivos políticos o valores superiores, fijados por el constituyente cuyo cumplimiento se encomienda al legislador del futuro. Las normas programáticas ponen de manifiesto la dinamicidad de la Constitución con relación a la estructura social y realidad política, específicamente cuando cristaliza en un Estado Social de Derecho.

La interpretación finalista o teleológica

Pablos Lucas Verdú (citado por García), señala que no hay interpretación histórica de las normas constitucionales, otra gramatical y otra lógico-sistemática, y teológica, sino una sola interpretación constitucional que analiza los precedentes históricos, examina los debates parlamentarios, fija el significado exacto de las palabras, y realiza las operaciones necesarias para establecer el sentido de la norma constitucional como parte componente de un ordenamiento que apunta a una finalidad concreta”.

Para Canosa, esta interpretación intenta extraer el fundamento último de las normas. El magistrado español Rubio Llorente (citado en Canosa, 104) señala que el fin o espíritu de la norma constitucional española radica en su apertura a diferentes interpretaciones, las que compete determinar al legislador coyuntural.

La interpretación finalista también entronca con la interpretación en torno a los valores y principios constitucionales. Conviene advertir que en constitucionalismo moderno anda con cuidado por estos caminos, debido a que ello puede petrificar la Constitución sobre la base de la presunta imposición valórica sin considerar una interpretación dinámica, flexible, elástica, progresiva y evolutiva, que de cuenta de los reales sentimientos del titular del poder constituyente en un momento presente. De lo que se trata precisamente de que regule la convivencia social y política en todo instante, acomodándose a las situaciones presentes, y en gran medida en ello reside la legiti-

dad del texto constitucional. La Constitución, como dice García (1992), no goza de autosuficiencia, no es un documento hermético y perfecto, que abarque todo el Derecho Constitucional. Así lo ha entendido también nuestro Tribunal Constitucional (en fallo del año 1985) cuando consideró elementos sociales, políticos, y no sólo jurídicos

Asimismo, ya hemos visto que la interpretación constitucional debe considerar la fórmula política.

Otros elementos en tal orden, nos da García (1992), que citando al jurista argentino Pedro Sagüés, afirma que la interpretación de la Constitución requiere a menudo ir a datos y valoraciones extraconstitucionales, emergentes de la realidad fáctica, de la conciencia colectiva y de requerimientos contemporáneos del bien común.

Pero la interpretación atendiendo a valores y principios de la Constitución podrá ser criticable, en el caso de que por esa vía se pretenda cristalizar constitucionalmente una (o unas) determinada ideología excluyendo otras presentes en la sociedad (o emergentes en ella), por ejemplo, recurriendo a cierto tipo de interpretaciones basadas en la reconstrucción histórica.

Estimo, sin embargo, que, desde dicho punto de vista, estimar a los derechos humanos, su respeto y garantía, el principio de dignidad esencial y la limitación del poder público, constituye una posibilidad de interpretación teleológica y conforme a valores y principios absolutamente incuestionable, por estar conforme al concepto mismo de Constitución, por adoptar lo esencial del constitucionalismo actual, y por estar de acuerdo a nuestro texto constitucional.

El elemento histórico en parte de nuestra doctrina constitucionalista

Todo esto entronca, precisamente, con el análisis necesario que debe hacerse a ciertas interpretaciones basadas en reconstrucciones históricas muy criticadas, tales como el recurso a la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución (CENC), en el caso chileno.

Entre los muchos argumentos que se han esgrimido contra dicho recurso interpretativo, podemos señalar los siguientes.

Se ha dicho que lo esencial es la falta de legitimidad democrática que tuvo en su origen la Constitución chilena (superado con la legitimación plebiscitaria del año 1989), con el hecho de que los comisionados fueron seleccionados por las autoridades del gobierno de facto de la época y que representan solamente los valores e ideologías de

un sector minoritario de la nación de acuerdo a como la historia se ha encargado de demostrar.

Se ha afirmado que la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución no forma parte del Constituyente, que era sólo una Comisión de Estudios, asesora de los órganos que detentaban el poder constituyente. Menos aún puede considerarse ello en el estado actual del desarrollo del constitucionalismo, por lo que cuando en ella se emite una opinión no puede señalarse que representa al constituyente o que conforma la opinión del constituyente (“las actas no fueron objeto del plebiscito que aprobó la actual Constitución”). Además se señala por la doctrina que el elemento histórico busca precisamente la reconstrucción histórica de la opinión o voluntad *del constituyente* originario.

Se ha afirmado que lo predica el constitucionalismo respecto del *elemento histórico* en la interpretación excluye la consideración de este tipo de instancias, a lo menos de acuerdo como ha sido utilizado en nuestra doctrina, en que se consideran cerrados los debates sobre la base de lo que los comisionados dijeron.

Se señala que el atrincheramiento en las opiniones de los miembros del CENC manifiesta la pretensión de algunas personas de petrificar el contenido valórico y la interpretación de los principios plasmados en la Constitución. Esta crítica intenta dar cuenta del debate que se presenta en la exposición de dos teorías contrapuestas (Zúñiga, 2001). Para una postura o teoría, las normas constitucionales reflejan en un sentido más abstractos valores a los cuales se accede a través de un análisis *objetivo* de las mismas, y contienen un *sistema material de valores cerrado*, por lo cual debe usarse normas de hermenéutica para descubrir esos valores, en un ejercicio casi escolástico⁴⁵. Para la otra Teoría, las normas constitucionales reflejan en un sentido más abstracto un *sistema material de valores abierto* a los cuales se accede a través de un *análisis crítico*, es decir, la determinación del contenido de esos valores se produce a través de un intercambio de ideas entre los actores políticos de la sociedad, y en este caso, los valores son algo contingente, no se petrifican y se usan elásticamente, permitiendo que se den diferentes lecturas a la Constitución Política de acuerdo a quien esté ejerciendo el poder político en un sistema democrático de partidos. El *ejercicio crítico* es más propio de un sistema democrático representativo.

Asimismo, y de un punto de vista más jurídico (que hemos visto es sólo uno más dentro de los que deben considerarse en la interpretación constitucional), se señala que

⁴⁵ Puede producirse una *tiranía de los valores* por quienes aplican de manera privilegiada la CP (los tribunales, por ejemplo, los que tienen legitimidad burocrática o instrumental, y no tienen legitimidad democrática). Aquí está toda la línea de objeción democrática a la Justicia Constitucional).

este tipo de interpretación constitucional de carácter originalista, formalista y literalista, es retrógrado, y que ha sido ampliamente superado por la moderna doctrina de interpretación constitucional comparada. El doctor Canosa (1998, 101) expresa que el originalismo subjetiviza sin remedio la interpretación y destruye cualquier aplicación seria del elemento sistemático, que es preponderante.

Se ha dicho además que este recurso usado por gran parte de nuestra doctrina constitucional (generalmente no haciendo reparos críticos alguno al método), gira sobre la base exclusiva de las disquisiciones llevadas a cabo al interior de la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución, asumiendo una actitud de extrema reverencia hacia la doctrina emanada de tal órgano. La constante cita y reverencia a la CENC es, al decir del doctor Fernando Atria (1997), una de las causas que explican la pobreza notable de la moderna doctrina constitucional pues ha producido un efecto esterilizante. Señala que al concedérsele fuerza de Constitución, la posibilidad de reconstruir racionalmente el contenido del Capítulo Tercero es abandonado, ofreciéndose en su reemplazo largas y tediosas citas textuales de las opiniones de los comisionados. Atria expresa que las Actas de la CENC no deben ser olvidadas, pero en cuanto ellas expresen opiniones interpretativas plausibles y convincentes. Creo entender, que dichas opiniones deben concurrir en competencia con las demás opiniones de la doctrina constitucional.

Se expresa que debe tenerse presente que la CENC da cuenta del *estado de la cuestión* (cualquiera ésta sea) hacia mediados de la década del 70, por lo cual responde a un estadio del desarrollo socioeconómico y político muy distinto del que actualmente el país vive. De ahí que los comisionados, no previeron ni pudieron prever todas las actuales circunstancias producto de las tres décadas de cambios muy acelerados por lo cual sus opiniones se muestran como piezas de museo. Esta crítica es determinante en lo que entendemos por Constitución Económica.

Por otro lado, en materia de dogmática constitucional, que es precisamente donde nuestro trabajo se centra, es fundamental considerar la Reforma Constitucional de 1989, que obedeció a principios que el constituyente originario nunca tuvo en consideración⁴⁶ (y que los comisionados de la CENC tampoco debatieron al respecto) y que precisamente con ella se recoge una serie de principios de Derecho Comparado en materia de derechos fundamentales totalmente novedosos en nuestro medio, y que la

⁴⁶ Revítese, para tales efectos, la edición monográfica de la Revista Jurídica *Ius et Praxis*, 2 de 1997, referida a la recopilación de artículos de los más destacados iuspublicistas chilenos acerca de Constitución y Tratados Internacionales, y el artículo de don Humberto Nogueira publicado en la misma revista del año 2 de 2000, "Las Constituciones de América Latina y los Tratados de Derechos Humanos"

doctrina y jurisprudencia del amplio campo del Derecho Económico y Tributario nacionales apenas ha tomado en consideración.

Coincido, en lo personal, con el profesor Canosa, quien señala que “interpretar es actualizar la Constitución, y por ende, la voluntad constituyente transcrita en ella, por ello sería contradictorio buscar las soluciones a nuestros problemas normativos en el tiempo pasado. La constitución y la voluntad se objetivizan mientras que las opiniones, ideas y hechos que les dieron lugar quedan, cada vez más, ancladas en un tiempo pretérito” (1988, 103).

IV.III.II. Las garantías constitucionales y los derechos fundamentales del contribuyente

Señalado lo anterior, podemos volver sobre la interpretación constitucional de las garantías del contribuyente.

Como hemos visto, dentro de los autores estudiados tan sólo Evans (1997) hace referencia a una interpretación sistemática de normas constitucionales de carácter tributario.

Se explicita, además, que en materia de interpretación judicial existen varias posiciones, tales como la denominada *in dubio contra Fiscum* y la *in dubio pro Fiscum*.

Lo grave es que no se manejan en la materia categorías de universal aceptación en el constitucionalismo comparado actual. Por ejemplo, no se habla de que la *interpretación de la ley debe hacerse conforme a la Constitución*, que la ley y las normas constitucionales deben interpretarse conforme a los derechos fundamentales, y éstos, deben interpretarse conforme al bloque de constitucionalidad (la Constitución Política, los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por Chile y vigentes, el Derecho derivado, la jurisprudencia de los órganos encargados de aplicar el derecho humanitario, etc.); que las normas constitucionales deben tener una interpretación sistemática, armónica⁴⁷, finalista, antiformalista, dinámica, que debe buscarse su efecto útil.

Que, en el campo de los derechos (ejercicio de libertades y derechos) frente a las regulaciones de la autoridad (ejercicio de potestades) las normas garantizadoras de derechos deben interpretarse en sentido amplio, *favor libertatis* o *pro-cives*, y las nor-

⁴⁷ García nos da una definición de interpretación armónica, señalando que la Constitución debe interpretarse como un conjunto armónico en el cual el significado de cada parte debe determinarse en armonía con el de las partes restantes, ninguna disposición debe ser considerada aisladamente y siempre debe preferirse la interpretación que armonice y no la que choque en pugna a las distintas cláusulas de la ley suprema.

mas que las reglan o limitan deben interpretarse de manera restrictiva (lo mismo que las potestades públicas). Ello en virtud de la fuerza expansiva de los derechos (Nogueira 1997, 146).

Las normas del bloque de constitucionalidad pueden aplicarse de manera directa, al igual que los tratados internacionales sobre derechos humanos ratificados y vigentes (en virtud del principio de autoejecutabilidad), por conformar precisamente el bloque de constitucionalidad de que hemos hablado, aplicando la fuente y solución que mejor proteja los derechos (Nogueira 1997, 99), de acuerdo al principio de la “*integralidad maximizadora del sistema*”; y que conforme al *principio de progresividad* lleva a aplicar siempre la disposición más favorable a los derechos de las personas, por lo que siempre debe aplicarse aquel instrumento que en mejor forma garantice el derecho no importando si la mayor garantía se encuentra en la norma interna del Estado o en la norma de Derecho Internacional de los derechos humanos integrada al Derecho interno (Nogueira 1997, 141).

Todas las normas del ordenamiento jurídico (que incluyen por cierto las integrantes del Derecho Tributario) deben interpretarse conforme a la Constitución Política y al Derecho Humanitario, pues los derechos humanos constituyen el parámetro principal de interpretación de todas las normas que lo componen, desde las contenidas en la Constitución Política hasta la última instrucción de la Administración.

En tal perspectiva, debe tener presente el intérprete que la *dignidad de la persona humana* es el valor básico que fundamenta los derechos humanos, y que debe ser considerado como un *derecho esencial*, como *límite para los efectos de su protección* (perspectiva negativa) y como *principio ordenador del orden estatal y social*, constituyendo un *status jurídico que se objetiviza* operando como elemento del ordenamiento jurídico.

En tal sentido, es conveniente traer a colación las observaciones del profesor Nogueira (1997, 194), que, al referirse a las *garantías de interpretación*, las define como aquellos mecanismos destinados a garantizar que la interpretación de los derechos se haga para favorecer su ejercicio y disfrute. Y constituye una obligación por parte de todos los órganos del Estado el respeto y la promoción de los derechos esenciales establecidos en el bloque de constitucionalidad. Y considerando, además, que los derechos esenciales son siempre anteriores y superiores al Estado, y que sólo algunos se han escriturado, conforme a la *teoría de los derechos implícitos*⁴⁸.

⁴⁸ Que el mismo profesor Nogueira explica señalando que “los derechos implícitos nos permiten considerar que no es necesario que un derecho esté configurado expresamente en la Constitución formal para ser derecho esencial, humano o fundamental” (1997, 148).

Cabe recordar que además de existir unas reglas modernas de hermenéutica constitucionales, existen otras *reglas de interpretación que emanan de los tratados internacionales de derechos humanos*. Entre estas últimas, algunas son doctrinarias y jurisprudenciales (que en este caso son vinculantes según se ha indicado), y otras están expresadas normativamente a través de disposiciones contenidas en los mismos tratados. Ellas, obviamente, deben ser consideradas por los operadores jurídicos y autoridades de los Estados suscriptores.

Por ejemplo, en la Convención Americana Sobre Derechos Humanos o “Pacto de San José de Costa Rica” en su artículo 29 se señalan las normas de interpretación en los siguientes términos:

Artículo 29 NORMAS DE INTERPRETACIÓN

Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de:

- a) Permitir a alguno de los Estados Partes, grupos o persona, suprimir el goce y ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en la Convención o limitarlos en mayor medida que la prevista en ella;
- b) Limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados Partes o de acuerdo con otra convención en que sea parte uno de dichos Estados;
- c) Excluir otros derechos o garantías que son inherentes al ser humano o que se derivan de la forma democrática representativa de gobierno, y
- d) Excluir o limitar el efecto que puedan producir la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre y otros actos internacionales de la misma naturaleza.

Artículo 30 ALCANCE DE LAS RESTRICCIONES

Las restricciones permitidas, de acuerdo con esta Convención, al goce y ejercicio de los derechos y libertades reconocidas en la misma, no pueden ser aplicadas sino conforme a las leyes que se dictaren por razones de interés general y con el propósito para el cual han sido establecidas.

IV.IV. Un nuevo enfoque de la Potestad Tributaria, subordinada a los derechos fundamentales

Además de las fuentes y de la interpretación de las normas, debe reestructurarse la idea del Estado y su función y potestades y la idea de las personas humanas, sus fines, derechos y libertades. Todo ello por cuanto en definitiva al final de lo que parece estar hablándose es de concepciones éticas a la base.

Explica con lucidez Rivera (2000) que los requerimientos formulados ante el Tribunal Constitucional han generado una polémica sobre los límites de la potestad tributaria y de la misión o función del Estado, en materia económica y tributaria. Pero esta polémica, señalamos, no se ha traducido en investigaciones profundas en nuestro medio.

La potestad tributaria es una potestad del Estado, y como tal se relaciona con su concepción constitucional. Ella se encuentra a través de la doctrina que atraviesa toda la Constitución Política, de ahí que una correcta técnica hermenéutica es fundamental para desentrañarla correctamente.

Las normas constitucionales principales, sin embargo, se encuentran en su capítulo I y III, que dan cuenta de diversos principios básicos, tales como el principio de subsidiariedad del estado, principio de servicialidad del Estado, principio de la promoción de la persona por el Estado, principio de bien común, principio de la limitación de la soberanía por los derechos humanos, principio de sujeción plena y absoluta del Estado al Derecho, etc.⁴⁹

⁴⁹ Las normas pertinentes se reproducen a continuación.

Artículo 1.º Las personas nacen libres e iguales en dignidad y derechos.

La familia es el núcleo fundamental de la sociedad.

El Estado reconoce y ampara a los grupos intermedios a través de los cuales se organiza y estructura la sociedad y les garantiza la adecuada autonomía para cumplir sus propios fines específicos.

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 a los derechos y garantías que esta Constitución establece.

Es deber del Estado resguardar la seguridad nacional, dar protección a la población y a la familia, propender al fortalecimiento de ésta, promover la integración armónica de todos los sectores de la Nación y asegurar el derecho de las personas a participar con igualdad de oportunidades en la vida nacional.

Art. 4.º Chile es una república democrática.

Art. 5.º La soberanía reside esencialmente en la Nación. Su ejercicio se realiza por el pueblo a través del plebiscito y de elecciones periódicas y, también, por las autoridades que esta Constitución establece. Ningún sector del pueblo ni individuo alguno puede atribuirse su ejercicio.

El ejercicio de la soberanía reconoce como limitación el respeto a los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana. Es deber de los órganos del Estado respetar y promover tales derechos, garantizados por esta

Sólo sobre dichas bases el Estado podrá ejercer su potestad tributaria. Pero dichos principios no sólo constituyen *limitaciones al actuar del Estado*, sino que además y *principalmente principios ordenadores y motivadores de su actuar*.

En efecto, es característica general de todos los derechos el que otorgan tanto una *facultad* a las personas como que constituyen un *status jurídico*, pues se objetivizan operando como elementos del ordenamiento jurídico (Nogueira 1997, 132).

La interpretación de normas constitucionales de contenido económico debe hacerse conforme a las demás de mismo contenido (llamada Constitución Económica u Orden Público Económico), de una manera armónica, sistemática, finalista y antiformalista, y de acuerdo a los criterios ya señalados.

En tal perspectiva, lo que trata básicamente la Constitución Política es de resguardar los derechos y las garantías, que para el contribuyente se traducen en la libre iniciativa, limitando la actividad del Estado a sus funciones esenciales, irrenunciables y socialmente necesarias y fundamentales

IV.V. Nueva visión de la sistemática de garantías del constituyente

Finalmente, y dentro de esta perspectiva cabe entonces bosquejar una estructura conceptual del sistema garantístico del contribuyente sobre nuevas bases.

El esquema propuesto por el profesor Nogueira (1997) y otros aportes del constitucionalismo actual, pueden ser un punto de partida.

Podemos postular la existencia de un *sistema de garantías y derechos fundamentales*, referidos a los medios de protección jurídica de derechos fundamentales.

Constitución, así como por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes.
Art. 6.º Los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella. Los preceptos de esta Constitución obligan tanto a los titulares o integrantes de dichos órganos como a toda persona, institución o grupo.
La infracción de esta norma generará las responsabilidades y sanciones que determine la ley.
Art. 7.º Los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley.
Ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes.
Todo acto en contravención a este artículo es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señale.

Dentro del sistema, en primer término distinguimos las *garantías genéricas de los derechos fundamentales*, en los que cabe comprender el *principio democrático y republicano* y el *principio del Estado de Derecho*.

El *principio del Estado de Derecho* que comprende a su vez los principios de limitación del poder al Derecho; de supremacía constitucional; de vinculación directa de la Constitución (y el bloque constitucional); de legalidad; de control de constitucionalidad de las leyes y de los actos de la administración; de responsabilidad de los gobernantes y de los agentes del Estado

En segundo término, distinguimos las *garantías específicas de los derechos fundamentales*. Las primeras son las que se encuentran en el grupo compuesto por las *garantías normativas*, que dicen relación con principios constitucionales. Aquí se encuentran la garantía de reserva de ley de la regulación de los derechos fundamentales (arts. 19 N° 26 y 60 N° 2)⁵⁰; la garantía del contenido esencial de los derechos⁵¹ (art. 19 N° 26) y su no afectación; la garantía de la vinculación de los poderes públicos constituidos a los derechos fundamentales (arts. 5 inc. 2; 6; 19 N° 26); la garantía de la prohibición al legislador delegado de regular los derechos constitucionalmente reconocidos (art. 61 inc. 2°); la garantía de limitación excepcional de determinados derechos (art. 41 N° 1, 5 y 8); la garantía del quórum agravado con que debe actuar el legislador y la garantía de rigidez de reformas constitucionales especialmente referidas a los Capítulos 1 y 3 de la Constitución Política.

En tercer lugar, las *garantías de interpretación de normas constitucionales*. Aquí se incluyen las normas de hermenéutica señaladas más arriba.

En cuarto lugar, las garantías de control y fiscalización de la actividad de los órganos del Estado.

En quinto lugar, las *garantías procesales o jurisdiccionales*. Éstas dicen relación con un conjunto de acciones cautelares de los derechos fundamentales (recurso de protección; recurso de amparo económico; acción de nulidad de derecho público; recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad; acciones contencioso administrativas; garantías internacionales de protección de los derechos fundamentales).

⁵⁰ Sólo se pueden regular o complementar los derechos fundamentales por ley previa y expresa y específica; y sólo se pueden limitar por ley expresa y específica en los casos que la propia CPE lo autorice.

⁵¹ El Tribunal Constitucional (24 de noviembre de 1987) señaló que “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 su 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 su tutela jurídica”.

En sexto lugar, los derechos y garantías del contribuyente, que comprenden todos los derechos del catálogo del bloque de constitucionalidad, en razón precisamente de que cualquiera de ellos se puede alegar frente al ejercicio de la potestad tributaria. Y todos se han de considerar al momento de abordar el tema de las bases constitucionales de la tributación.

CONCLUSIONES

La tarea de construcción dogmática relacionada con las garantías del contribuyente es una cuestión que se torna necesaria y urgente, debido al retraso que presenta la doctrina nacional no obstante las reformas de nuestro sistema constitucional y los avances del constitucionalismo nacional y comparado en las últimas décadas.

La constitucionalización del Derecho Tributario, a través del recurso de protección principalmente, y secundariamente a través del recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, acción de nulidad de Derecho Público, y los requerimientos del Tribunal Constitucional, no han sido suficientes para cambiar esta situación, más aún considerando que no tenemos en nuestro medio sino escasísimas obras de análisis jurisprudencial.

El Derecho Tributario debe dar cuenta del impacto que significa el gran desarrollo que el Derecho Constitucional ha experimentado en materia de garantías constitucionales y derechos fundamentales.

El camino debe comenzar por la base, esto es, reestructurar el sistema de Fuentes del Derecho Tributario, integrando todos los elementos de la moderna dogmática constitucional de acuerdo hemos planteado. Luego, modificar las reglas usadas en materia de interpretación constitucional en materia tributaria, y realizar una construcción conceptual sobre nuevas bases de la Potestad Tributaria y la Obligación Tributaria.

Y, finalmente, construir un nuevo sistema de garantías del contribuyente.

Pero, por último, será este resultado el que controlará todo lo avanzado, y con ello se debe revisar y volver a ordenar y acomodar las piezas de todo el sistema tributario, desde el principio, en razón de que los derechos esenciales de la persona humana y el principio de dignidad esencial constituyen la piedra angular de todo nuestro Derecho.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

Albiñana 1992. Albiñana García-Quintana, César, **Sistema tributario español y comparado**, Tecnos, Madrid, 1992.

Aste 2002. Aste, Christian, **Curso de Código Tributario**, Editorial de Aste Ltda. Santiago de Chile, 2002.

Atria 1997. Atria Lemaitre, Fernando, **Los peligros de la Constitución. La idea de igualdad en la jurisdicción nacional**, *Cuadernos de Análisis Jurídicos* N°36, Serie Seminarios, Escuela de Derecho Universidad Diego Portales, Santiago de Chile, 1997.

Casado, 2001. Casado Ollero, Gabriel, “El ordenamiento comunitario y el ordenamiento tributario interno” en **Tratado de Derecho Tributario**, dirigido por Andrea Amatucci, Cap. XXI, España.

Canosa, 1988. Canosa Usera, Raúl, **Interpretación constitucional y fórmula política**, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1988.

Evans 1997. Evans de la Cuadra, Enrique et al., **Los tributos ante la constitución**, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1997.

Evans I 1999. Evans de la Cuadra, Enrique, **Los derechos constitucionales**, Editorial Jurídica de Chile, Tomo I, Santiago, 1999.

Evans II 1999. Evans de la Cuadra, Enrique, **Los derechos constitucionales**, Editorial Jurídica de Chile, Tomo II, Santiago, 1999.

Figuroa 1985. Figuroa Valdés, Juan Eduardo, **Las garantías constitucionales del contribuyente en la constitución política de 1980**, Editorial Jurídica de Chile, 1985.

Massone 1979. Massone Parodi, Pedro, **Principios de derecho tributario**, EDEVAL, Valparaíso, 1979.

Nogueira 1997. Nogueira Alcalá, Humberto, **Dogmática constitucional**, Editorial Universidad de Talca, Talca, 1997.

Radovic 1998. Radovic Schoepen, Angela, **Obligación tributaria**, Editorial Jurídica ConoSur, Santiago, 1998.

Ugalde 1993. Ugalde Prieto, Rodrigo y Varela del Solar, Jorge, **El recurso de protección en materia tributaria**, Edit. Conosur, Santiago, 1993.

Verdugo et al 1994. Verdugo Marinkovic, Mario; Pfeffer Urquiaga, Emilio y Nogueira Alcalá, Humberto, **Derecho constitucional**, Edit. Jurídica de Chile, Santiago, 1994.

Zavala 2001. Zavala Ortiz, José Luis, **Manual de derecho tributario**, Editorial Jurídica Conosur, Santiago, 2001.

Artículos de revistas especializadas

Benalcázar 2002. Benalcázar Guerrón, (Dr.) Juan Carlos, “Aproximación al derecho constitucional tributario”, *Gaceta Judicial*, Ecuador, 2002.

García 1992. García Barzelatto, Ana María, “Elementos de interpretación constitucional y su recepción en la jurisprudencia chilena” en **Interpretación, Integración y Razonamiento Jurídicos** (obra colectiva), pp. 327 a 343.

Conferencias y ponencias presentadas en el Congreso realizado en Santiago y Viña del Mar entre el 23 y 25 de mayo de 1991. Bajo los auspicios de Universidad de Chile y Universidad Adolfo Ibáñez, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1992.

Lara 2002. Lara Berríos, Bernardo (Subdirector Servicio de Impuestos Internos), “Derechos y garantías de los contribuyentes en Chile”, *Revista del SII*, año 2002

López 1998. López Valdés, José Francisco, *Compendio de Derecho Tributario*. Memoria para optar al Grado de Licenciado en derecho, Universidad Central, 1998, Santiago de Chile.

Maldonado 2001. Maldonado García-Verdugo, Ascensión, “Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: semejanzas y diferencia”, *Crónica Tributaria* 97/2001, España.

Martin 2001. Martin Jiménez, Adolfo J., “El Derecho Financiero Constitucional de la Unión Europea”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Enero-Junio 2001, N° 109-110, Civitas, España.

Ribera, 2000. Ribera Neumann, Teodoro, “La Potestad Tributaria del Estado”, *Revista de Derecho Público* N° 62 Año 2000, Universidad de Chile

Villar y Herrera, 1999. Villar Excurra, María y Pedro Manuel Herrera Molina, “Aportaciones del derecho comunitario al Estatuto del Contribuyente”, Sección Doctrina Científica, en *Quincena Fiscal* N° 10 año 1999, España.

Zúñiga 1992. Zuñiga Urbina, (Dr.) Francisco, “Tendencias contemporáneas de interpretación constitucional” en **Interpretación, Integración y Razonamiento Jurídicos** (obra colectiva), pp. 285 a 305.

Conferencias y ponencias presentadas en el Congreso realizado en Santiago y Viña del Mar entre el 23 y 25 de mayo de 1991. Bajo los auspicios de Universidad de Chile y Universidad Adolfo Ibáñez, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1992.

Obras inéditas

Casado, 2002. Dr. Gabriel Casado Ollero, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid, Apuntes de clase del curso sobre *Derecho Tributario de la Unión Europea* dictado en el marco del Programa de Magíster en Instituciones de Derecho Público y de Derecho Privado, Universidad de Talca, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

Zúñiga, 2001. Dr. Francisco Zuñiga Urbina, Profesor de Derecho Constitucional, Apuntes de clase del curso sobre *Derecho Público Económico* dictado en el marco del Programa de Magíster, Universidad de Chile, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

Jurisprudencia

ConoSur 2000

Proyectos Editoriales.

Jurisprudencia tributaria, Editorial Jurídica ConoSur, Santiago, 2000.

Sentencias del Tribunal Constitucional

Normas jurídicas

Tratados Internacionales del Sistema Americano de Derechos Humanos

Constitución Política de la República de Chile

Código Tributario de la República de Chile.