



Revista de Derecho - Universidad
Católica del Norte
ISSN: 0717-5345
revistaderecho@ucn.cl
Universidad Católica del Norte
Chile

Masbernat Muñoz, Patricio

EL DESARROLLO DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS DE
CARÁCTER MATERIAL EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Revista de Derecho - Universidad Católica del Norte, vol. 19, núm. 1, 2012, pp. 129-196

Universidad Católica del Norte

Coquimbo, Chile

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=371041343005>

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

EL DESARROLLO DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS DE CARÁCTER MATERIAL EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL*

PATRICIO MASBERNAT MUÑOZ**

RESUMEN: El presente trabajo busca identificar las ideas ínsitas en la jurisprudencia constitucional chilena acerca de los principios materiales tributarios, particularmente, la igualdad tributaria y la no confiscatoriedad. Se añade al principio de capacidad económica, por necesidades del programa de investigación. Para lograr el objetivo, se utilizan algunos elementos propios del análisis del discurso. Pero, y es lo esencial, se busca aportar a la dogmatización de los principios materiales tributarios, esfuerzo hasta ahora desatendido en nuestro medio, y en tal perspectiva, el método usado para analizar la jurisprudencia necesariamente se diferenciará de otros estudios. El presente trabajo tampoco sigue el método tradicional en el sentido de vincular esta materia a la teoría constitucional del orden público económico. En la conclusión se estructuran los que son, a juicio del autor, los elementos centrales de la concepción jurisprudencial de los principios materiales tributarios.

PALABRAS CLAVE: Tributación - principios tributarios - igualdad tributaria - capacidad económica - no confiscatoriedad

* Este trabajo ha sido elaborado en el marco del Proyecto FONDECYT N°11100190, denominado “Construcción de una dogmática de los principios materiales de la tributación en Chile, a la luz del Derecho Comparado”, del cual el autor es investigador responsable. Fecha de recepción: 14 de septiembre de 2011. Fecha de aceptación: 25 de marzo de 2012.

** Abogado, Licenciado en Derecho (Pontificia Universidad Católica de Chile); Magíster en Derecho (Universidad de Chile); Doctor en Derecho (Universidad Complutense de Madrid). Profesor de la Universidad de Talca. P.I./P.D. Grupo de Investigación Iberoamericano en Estudios Jurídicos Empresariales; P.I./P.D. Red Internacional de Investigación Colaborativa en Derecho Económico y Tributario (Tax & Economic Law Collaborative Research Network). Correo electrónico: derechotributario@utalca.cl

THE DEVELOPMENT OF THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLES OF TAXATION OF MATERIAL NATURE IN THE JURISPRUDENCE OF THE CONSTITUTIONAL COURT

ABSTRACT: This paper seeks to identify the intrinsic ideas in the chilean constitutional jurisprudence about the material principles of taxation, particularly, equality and non-confiscatory tax. It is added the principle of economic capacity, as a necessity of the research program. To achieve the goal, some elements of discourse analysis are used. But, essentially, to seek to contribute to the dogmatism of the material principles of taxation, an effort until now neglected in our country, and in this perspective, the method used to analyze the jurisprudence necessarily will differ from other studies. This work does not follow the traditional method, in the sense of linking this matter to the constitutional theory to the public economic order. In the conclusion, it is structured what according to the author are the central elements of the jurisprudential conception of the material principles of taxation.

KEY WORDS: Taxation - taxation principles - tax equity - economic capacity - not confiscatory

1) INTRODUCCIÓN¹

1.1.) CONCEPTOS Y MÉTODO

En Derecho Comparado, se distinguen los principios tributarios formales de los materiales. Entre los primeros, el clásico es el principio

¹ Abreviaturas usadas: A (apartado); Art. (artículo); i. (inciso); CPR (Constitución Política de la República); C (considerando); CENC (Comisión de Estudios de la Nueva Constitución, comisión asesora constitucional de la Junta de Gobierno); DO (Diario Oficial); DL (Decreto Ley); DFL (Decreto con Fuerza de Ley); DS (Decreto Supremo); LIHAD (Ley N°16.271, del año 1965, que establece un impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones); LIR (Ley sobre Impuesto a la Renta, Decreto Ley N° 824, de 1974); LOC (Ley Orgánica Constitucional OPE (Orden Público Económico); SNA (Servicio Nacional de Aduanas); SII (Servicio de Impuestos Internos); STC (sentencia del TC de Chile); TC (Tribunal Constitucional de Chile); TCE (Tribunal Constitucional de España); UTA (Unidad tributaria anual); UTM (Unidad tributaria mensual). GLOSARIO: *Tipo impositivo o tipo de gravamen: alícuota del tributo, en Chile, tasa del tributo.* DESIGNACIÓN DE SENTENCIAS: *Se identificará el número de rol acompañado del año en que se dictaron, no el año en que la causa ingresó a tramitación, por cuanto en la lógica de este estudio el año en que se dictó identifica mejor con la época de desarrollo de la jurisprudencia del TC.*

de legalidad. Entre los principios materiales, se encuentra el de capacidad económica, no confiscatoriedad e igualdad tributaria.

En Chile, además del principio de legalidad, se mencionan usualmente dos principios, el de no confiscatoriedad (entendida como prohibición de establecer tributos desproporcionados e injustos, expresión del principio de propiedad como límite de la potestad tributaria), y el de igualdad tributaria (entendida, a veces, bajo la idea de prohibición de establecer tributos injustos o contrarios a la equidad). Para efectos de los resultados del programa de investigación de que forma parte el presente estudio, se incluirá el principio de capacidad económica o contributiva.

En el medio nacional no existe un desarrollo dogmático de los principios materiales, no obstante que los autores los mencionan incidentalmente².

Claramente, no sigo los métodos de la doctrina nacional, que sustenta una expresión muy amplia de los principios tributarios (derivada de la doctrina constitucional), que se sustenta en la ilimitada y difusa idea de “orden público económico”³ o de una muy inclusiva idea de “constitución económica”⁴. De dicha categoría ya me he referido en otros lugares⁵, como asimismo, de una primera aproximación a una teoría general de los principios constitucionales tributarios en Chile⁶.

El presente trabajo busca determinar el estado del arte, *i.e.*, identificar cuáles son las ideas que la jurisprudencia constitucional tiene de los principios indicados. En este sentido, necesariamente es descriptivo. Para lograr dicho objetivo, se hará uso de algunos elementos propios del análisis del discurso. Pero, lo esencial, es que persigue aportar a la dogmatización de los principios materiales tributarios, esfuerzo hasta ahora ausente en nuestro medio, y en tal perspectiva la forma de analizar y evaluar las decisiones del TC necesariamente lo diferenciará de otros trabajos previos (en dicha perspectiva debe entenderse el abandono de la teoría constitu-

² MASBERNAT, Patricio (2012) “Un análisis crítico de la doctrina relativa a los principios materiales de la tributación en Chile”, EN VVAA, *Problemas actuales de Derecho Tributario comparado. Una perspectiva de Iberoamérica*, Santiago de Chile: Editorial Librotecnia, pp. 433-474.

³ Por todos, GUERRERO DEL RÍO, Roberto (1998), “Consideraciones en torno al orden público y los impuestos manifiestamente desproporcionados e injustos”, en *Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae*, Año II Nº 2, pp. 107 a 116; NAVARRO BELTRÁN, Enrique (2008), “Notas sobre principios de Derecho Constitucional Tributario”, en *Revista de Derecho Público*, pp. 77-87; RIBERA NEUMANN, Teodoro (2000), “La Potestad Tributaria del Estado”, *Revista de Derecho Público*, Nº 62, Universidad de Chile, pp. 237-248.

⁴ Por todos: FERNANDOIS VOHRINGER, Arturo (2010) *Derecho Constitucional Económico*, Tomo II. Santiago: Ediciones de la Universidad Católica de Chile, p. 488.

⁵ MASBERNAT, Patricio, HURTADO, José Tomás (2004), “Crítica al concepto de Orden Público Económico”, en *Revista de Derecho Público*, Nº 66, pp. 201-224.

⁶ MASBERNAT MUÑOZ, Patricio (2002), “Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional”. *Ius et Praxis*, vol.8, n.2, pp. 299-357.

cional del orden público económico.). Es decir, se intenta identificar los elementos jurisprudenciales que pudieran aportar a la construcción dogmática de los principios materiales de la tributación. No será posible, en estas páginas, exponer dicha propuesta dogmática, por constituir la etapa final del programa de investigación.

En cuanto a la selección de materiales, el presente trabajo se hace cargo de las sentencias en las cuales el TC se ha pronunciado sobre asuntos de Derecho Tributario. No se ha estimado pertinente en este instante revisar otras sentencias, debido a que el objetivo es determinar los criterios del TC exclusivamente vinculados a la problemática impositiva. Un estudio de principios más amplio iría precedido por la postura que quita toda autonomía dogmática a los principios constitucionales en el ámbito tributario.

La norma que ilumina y centra este estudio es la contenida en el art. 19 Nº 20 CPR:

“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. 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”.

Una de las notas destacables de los pronunciamientos del TC, es que de modo progresivo en el tiempo ha ido ampliando sus planteamientos sobre asuntos de naturaleza tributaria. También en sus decisiones ha ido dando trazos de su concepto de tributo. Lo importante de ello es que circunscribe el ámbito de aplicación de los principios constitucionales tributarios. Al respecto, se mencionarán más adelante algunas ideas básicas.

Las sentencias que se estudiarán en este artículo son relativamente largas, por razones de espacio solo excepcionalmente se reproducirán las partes de estas que sean más relevantes y significativas y que, con el tiempo, vayan configurando las líneas argumentales esenciales del Tribunal vinculadas a cuestiones tributarias.

A continuación, el análisis de las sentencias será dividido antes y después de la reforma constitucional del año 2005, que significó un cambio del estatuto del derecho procesal constitucional y en el modo y contenido del litigio constitucional, al permitir que se litigue ante el TC en contra

de leyes vigentes (e incluso derogadas, dirá más tarde el TC) y no solo contra proyectos de ley; al ampliar la legitimación activa de la acción (recurso) de inaplicabilidad por inconstitucionalidad y de la acción (recurso) de inconstitucionalidad, y su concepción concreta del litigio constitucional (de acuerdo a la tesis que en este punto ha defendido el TC).

(1.2.) ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS: CONCEPTO DE TRIBUTOS PARA EL TC

Como se evidencia, el TC ha ido restringiendo progresivamente el concepto de tributos, ampliando la cantidad de figuras independientes que, constituyendo exacciones de riqueza de los ciudadanos e impuestas por normas de Derecho Público, a su parecer no se encontrarían sujetas ni a un estatuto que las condicione ni a garantías a las constitucionales.

a) La *STC Rol N°183/1994* (17 de mayo) desestima por mayoría un requerimiento de declaración de inconstitucionalidad del DS N° 434 (DO 13/1/1994), cuyo objeto era la modificación de las tarifas de determinadas plazas de peaje, las que habían sido fijadas con anterioridad por DS N° 30, de 1993. Para los requirentes, dicho cuerpo normativo vulneraba el principio de legalidad tributaria, en razón de que mediante una norma infralegal se intentan establecer tributos, en el entendido de que las “tasas de peaje constituyen un tributo”. El Presidente de la República defendía la tesis de que dichos cobros no constituyan tributos sino ingresos de Derecho Privado, es decir, “prestaciones pecuniarias realizadas en carácter de contraprestación por el consumo o uso de bienes y servicios de naturaleza económica o de cualquier otro carácter proporcionados por el Estado”, lo que pretendía probar con el hecho de que los fondos recaudados no “ingresaban al tesoro Público en calidad de tributos con intervención del Servicio de Tesorerías” sino a cuentas del órgano público a cargo de prestar el servicio cobrado. La sentencia consideró a esta exacción publica un tributo pero autorizado por la Constitución conforme a su disposición 7^a transitoria. La sentencia contiene dos votos particulares, uno de prevención (Ministro Osvaldo Faúndez Vallejos, quien discute que se trate de un tributo); uno disidente que enfatiza que se trata de un tributo (Ministro Ricardo García Rodríguez) pero con argumentos que en futuros pronunciamientos se irán recogiendo. García, en el A 4º de su voto, sostiene que constituye un tributo debido a que el conductor de un vehículo no tiene alternativas camineras para eludir el cobro, con lo que se configura “una exacción pecuniaria y obligatoria para las personas que precisen de ese desplazamiento”. El disidente también se apoya en la sentencia de la Corte Suprema de 28 de enero de 1992 recaída en la

causa Rol 16.293⁷, que expone que el vocablo *tributo* “fue incorporado en nuestra actual Constitución en reemplazo de la voz contribuciones o impuestos, de modo que ha de entenderse que comprende, además, las tasas y los demás derechos y cargas semejantes”, y que enfatiza que se dejó constancia de esas reflexiones en las Actas de la sesión 398 de la CENC, incorporando la idea de que “el vocablo tributo significaba obligaciones pecuniarias que la ley impone a las personas para el cumplimiento de los fines de Bien Común propios del Estado”. García separa dicha realidad de los cobros efectuados en razón de nuevas concesiones camineras a privados, “con financiamiento e inversiones privadas, enmarcadas en contratos que se celebran al respecto y cuyas respectivas obligaciones y derechos corresponderá convenir al amparo de las normas legales vigentes sobre la materia” (A 21). Para el solo efecto de adelantar una idea acerca de figuras parafiscales, cabe hacer notar que el régimen de Derecho Público envuelto en el sistema de concesiones implica que las obras, en definitiva, se financien con fondos de los usuarios y del Estado (esto es, de los contribuyentes).

b) También la *STC Rol N° 247/1996* (14 de octubre, estimatoria) menciona esta cuestión, pues los requirentes cuestionaron la constitucionalidad de disposiciones de un proyecto de ley que otorgaban al Servicio Nacional de Aduanas la potestad de cobrar tarifas por determinados servicios o actos administrativos (procesamiento de declaración de importación o de importación de pago simultáneo, y de exportación; por control aduanero de cada pasajero de vuelo nacional e internacional y de vehículos automotores de tránsito internacional), al entender que poseían el carácter de tributos. A juicio del TC, este cobro constituye un tributo (“con la tipificación de un impuesto”, C. 15º) y no de una tasa (que exige ausencia de una suficiente coacción, y una efectiva contraprestación), por caracterizarse, dichos cobros, por su generalidad y obligatoriedad, respecto del cual el contribuyente “no tiene una real alternativa de sustraerse, y que corresponde a una etapa previa al pago que deberá efectuar como eventual sujeto obligado de tributos que justamente ese Servicio debe determinar y controlar” (C 14º). En su voto disidente, el Ministro Juan Colombo Campbell expone que la CPR “no define los conceptos de impuesto, contribución, tasa o tarifa”, y que “existe consenso en la doctrina en que el tributo se caracteriza por ser una prestación en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines” (A 3º); que “el legislador

⁷ CORTE SUPREMA, 28 de enero de 1992, Rol 16.293, “Recurso de inaplicabilidad por constitucionalidad interpuesto por Compañía de Teléfonos de Chile contra Municipalidad de Villa Alemana”, Base de Datos Microjuris, Cita: MJCH_MJJ1522 / RDJ1522 [fecha de visita agosto 7, 2010].

puede constitucionalmente imponer estas cargas a los habitantes siempre que ellos se ajusten a los principios constitucionales, en especial a los de la legalidad e igualdad de las cargas” públicas de carácter patrimonial (A 5º); y que, por tanto, “no siendo la tarifa desigual ni afectando los demás principios generales que regulan las prestaciones de los habitantes al Estado”, el proyecto de ley es constitucional”.

Dos sentencias posteriores abordarán el concepto de tributo a la luz de litigios contra impuestos locales.

c) La *STC Rol N°1034/2008*⁸ (siete de octubre, desestimatoria por mayoría 6 v. 4) resuelve una acción de inconstitucionalidad en contra del art. 42 del DL N°3.063⁹, sobre Rentas Municipales, sobre la que se fundamenta una Ordenanza Municipal (DO 16 de enero de 1987) que establece un derecho por la mantención de escombros o materiales de construcción en la vía pública de 7% de UTM por cada metro cúbico diario y por remoción de pavimentos de 4% de UTM por cada metro cuadrado diario. La alegación principal del contribuyente radica en que se ha vulnerado el principio de reserva de ley por cuanto el derecho establecido por la ordenanza constituye un tributo, al entender que la Constitución emplea tal término de modo amplio para referirse a “impuestos, contribuciones, derechos, tasas, aranceles y demás cargas públicas pecuniarias, cualquiera sea su naturaleza”.

El parecer del TC es que existe una clara diferencia entre derechos o tasas y tributos. Expone la sentencia que los derechos o tasas (C 7º, C 8º y C 11º) constituyen una especie de ingresos públicos que se diferencian conceptual y normativamente de la noción de tributo.

El fallo entrega las notas distintivas de cada instituto.

Los “tributos, impuestos o contribuciones” se caracterizan por ser “prestaciones pecuniarias exigidas coactivamente por la ley” de modo general a toda la colectividad (“a quienes incurran en los hechos o situaciones que esta grava”), cuya finalidad es la de “subvenir al funcionamiento del Estado en su conjunto”, no está afectado a un fin determinado, y no

⁸ Esta sentencia tiene un comentario interesante, en DÍAZ DE VALDÉS, José Manuel (2009), “Desprotección frente a los derechos municipales. Fallo del Tribunal Constitucional Rol 1034-08”, *Revista Actualidad Jurídica* N°19, Enero 2009, Tomo II, pp. 757 a 776.

⁹ La norma impugnada dispone: “Los derechos correspondientes a servicios, concesiones o permisos cuyas tasas no estén fijadas en la ley o que no se encuentren considerados específicamente en el art. anterior o relativos a nuevos servicios que se creen por las municipalidades, se determinarán mediante ordenanzas locales”. La Ley de Rentas Municipales, art. 40, que define los derechos como “las prestaciones que están obligadas a pagar a las municipalidades las personas naturales o jurídicas de derecho público o de derecho privado que obtengan de la administración local una concesión o permiso o que reciban un servicio de las mismas, salvo exención contemplada en un texto legal expreso”. El artículo siguiente establece una serie de actividades por las cuales el Municipio puede cobrar los derechos.

representan una “contraprestación directa y específica en beneficio del contribuyente” (están “destinados a financiar la prestación de servicios públicos indivisibles por naturaleza”).

A su vez, los derechos “son prestaciones pecuniarias” exigibles solo a “quienes demanden de la autoridad administrativa una prestación directa y específica en su beneficio” (“usuarios de un servicio público divisible o fragmentable en unidades de prestación”), cuya finalidad es la de “contribuir a solventar el costo que para la Administración Pública representa la prestación de un servicio que le proporciona al erogante o, bien, los gastos en que incurrirá para franquear el uso público de un bien de esa naturaleza cuando el mismo se vea obstaculizado o entorpecido por el disfrute particular de ese bien entregado a un particular por vía de concesión o permiso” (C 8º). Normalmente los derechos se colectan en beneficio de la entidad que presta el servicio respectivo u otorga la concesión o permiso correspondiente

Para el TC la Constitución considera a los tributos de afectación municipal en el art. 19 Nº20 *i. 4º*; y los diferencia de los derechos municipales (con fundamento normativo en su art. 122), los que son expresión de la “autonomía que reconoce a las municipalidades para la administración de sus finanzas”, *i.e.*, pueden generar los ingresos directamente conferidos por la ley, en este caso, la LOC de Municipalidades y la Ley de Rentas Municipales (C 9º).

Conforme al *voto minoritario* (4 de 6, ministros Cea, Venegas, Peña y Navarro), se debió estimar la acción interpuesta debido a que los derechos municipales son tributos y en cuanto tales, deben quedar sujetos a su estatuto constitucional, y en este caso se ha vulnerado el principio de reserva de ley. Lo explica en un considerando que resume las ideas de quienes tienen dicha opinión¹⁰

¹⁰ A. 5º. Que el concepto “tributos” a que alude la CPR tiene un alcance amplio y no solo restrictivo a los impuestos y contribuciones. En efecto, se dejó constancia en la CENC que “tributo es un término genérico que comprende cualquier impuesto, contribución, arancel, derecho o tasa, es decir, cualquiera prestación que los particulares tengan que satisfacer al Estado” (Sesión Nº 398, 11 de julio de 1979, p. 3115). Por lo mismo, la actual CPR reemplazó las expresiones “impuestos y contribuciones” que empleaba la Carta de 1925 por la de “tributos”, dejando en claro que se trata de un término genérico comprensivo de cualquier exacción patrimonial impuesta por el Estado a las personas. En el mismo sentido, la doctrina ha señalado que el término “engloba toda exacción patrimonial impuesta por la ley a las personas en beneficio de la nación” (Enrique Evans, Los derechos constitucionales, Tomo III, p. 283). La Corte Suprema también ha precisado que “el vocablo tributo fue incorporado en nuestra actual Constitución, en reemplazo de la voz contribuciones o impuestos, de manera que ha de entenderse que comprende, además, las tasas y los demás derechos o cargas semejantes” (Rol Nº16.293, 28 de enero de 1992, C 15º. En igual sentido, Rol Nº3260-2004, C 5º). Es del caso tener presente que esta misma Magistratura ha sostenido que las tasas son una forma de tributos (Rol Nº247, 14 de octubre de 1996, C 10º);

No obstante dichos argumentos, el voto minoritario plantea que la tasa, para diferenciarse del impuesto, debe incorporar claramente el costo de un servicio público al que se vincula y que este debe ser efectivamente prestado, y agrega que la tasa no puede ser exigida coactivamente (citando la STC Rol N°247/1996, C 15º).

d) La *STC Rol N°1063/2008* (12 de junio de 2008, desestimatoria por mayoría 6/4) trae causa en el control de constitucionalidad obligatorio *ex art. 93 i. 1º N°1* constitucional, de proyecto de ley aprobado por el Congreso Nacional que introduce diversas modificaciones en la Ley N°17.235, sobre impuesto territorial, en el Decreto Ley N°3.063, de 1979, sobre Rentas Municipales, y en otros cuerpos legales. El C 5º reproduce el nuevo art. 7º de la Ley sobre Rentas Municipales (tributos locales), que autoriza a las Municipalidades a cobrar una tarifa anual por el servicio de aseo, entregando una serie de pautas para calcularla.

Para la mayoría de los magistrados (6 de 10), las tarifas y los derechos no constituyen tributos, uniendo dicha categoría con la de impuestos. A contrario, para el nutrido voto disidente (4 de 10, ministros Cea, Venegas, Peña y Fernández), se trata de tributos.

El C 9º de la sentencia sostiene que la tarifa anual por el servicio de aseo representa un derecho y no un tributo, por lo que la ley que confiere atribuciones a las municipalidades para fijarlo y cobrarlo no infringe la CPR. Es una tarifa, al tratarse de una “obligación de pagar una cantidad de dinero por el servicio que presta un municipio”, lo que constituye “la contraprestación por el beneficio que recibe el usuario del servicio y corresponde al precio del mismo”. Al contrario, el tributo es una “exacción patrimonial destinada a obtener recursos para financiar las actividades del Estado y sus órganos y que no tiene como contrapartida un beneficio directo para la persona que lo paga”. La fuente legal de la potestad municipal para imponer tarifas se encuentra en la LOC de Municipalidades (C 10º), que fue declarada conforme a la Constitución por dos sentencias del TC.

Por su parte, el *voto de minoría* disidente (4 ministros) sostiene que conforme al art. 19 N°20 CPR, esta tarifa es propiamente un tributo, y la norma legal resulta inconstitucional por infringir el principio de reserva de ley, por cuanto “las condiciones generales para fijar la tarifa, su monto, el número de cuotas en que se divida su costo, las respectivas fechas de vencimiento y ‘los demás aspectos’ relativos a su establecimiento ‘se consignarán en las ordenanzas locales correspondientes’ que cada municipio debe dictar”. Cabe enfatizar los argumentos sustanciales del voto de minoría. El C. 6º, pone de relieve que el constituyente usa el vocablo “tributos” de modo amplio y genérico, comprensivo de “toda exacción patrimonial impuesta por el Estado a las personas para alcanzar el bien

común que constituye el fin que le es propio”, lo que armoniza con el art. 65, *i. 2º* CPR, que se refiere a los “tributos de cualquiera naturaleza que sean” y al art. 65, *i. 4º*, Nº1º, que alude a los “tributos de cualquier clase o naturaleza”¹¹.

e) La *STC Rol N°1295/2009* (6 de octubre, desestimatoria) intenta determinar si los pagos que deben efectuar las Compañías de Seguros a la Superintendencia de Valores y Seguros en beneficio del Cuerpo de Bomberos de Chile, constituyen o no tributos. El TC concluye que se trata de “gravámenes especiales”, y no de tributos “en los términos del art. 19 Nº 20”. El C 94º es interesante, por cuanto expone que es el legislador quien debe determinar cuándo una exacción es o no tributo, y luego detalla requisitos excluyentes y no excluyentes del tributo para defender la existencia de otra clase de figuras que no se rigen por el estatuto constitucional del tributo, esta es, los gravámenes especiales¹²

¹¹ A. 7º.- Que, por su propia esencia, el tributo es coactivo y obligatorio, naturaleza que tiene la tarifa en examen, de acuerdo con las propias normas que la regulan.

Al respecto, el *i. 3º* del nuevo art. 7º del Decreto Ley N°3.063, de 1979, indica que las municipalidades podrán eximir del pago de la tarifa “a los usuarios que, en atención a sus condiciones socioeconómicas, lo ameriten” y el *i. 4º* del mismo precepto señala que quedarán exentos de pago “aquellos usuarios cuya vivienda o unidad habitacional a la que se otorga el servicio tenga un avalúo fiscal igual o inferior a 225 UTM”.

De lo expuesto se concluye que las demás personas están obligadas a pagar por dicho servicio, se beneficien o no del mismo, sin posibilidad de ejercitarlo por sí mismas o contratarlo con terceros, salvo que se encuentren en la situación de excepción prevista en el art. 8º del DL N° 3.063, de 1979, lo que es propio y característico del tributo, como ha quedado dicho”;

¹² C 94: ...”Desde luego, el carácter de tributo, como se establece por ley, no debiera ser un asunto de interpretación. El legislador debe expresar con claridad cuándo una determinada prestación pecuniaria tiene este carácter. En algunos casos, lo hace expresamente; en otros, establece elementos indicativos inequívocos, al configurar sus elementos, o sea el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravado y el objeto de la obligación.

... Enseguida, no basta que exista una obligación legal de pagar algo en dinero a favor del Estado, para que estemos frente a un tributo. Por ejemplo, una deuda legal que beneficia al Fisco, no es un tributo; tampoco lo es una multa. Es necesaria la concurrencia de otros elementos. Así, debe existir beneficio fiscal. Los tributos financian el cumplimiento de las funciones del Estado. Ello no implica que el Estado no pueda dar a los tributos otra finalidad que la recaudatoria; por ejemplo, puede ser utilizado como instrumento de una política económica destinada a motivar o desincentivar el desarrollo de una actividad, a corregir distorsiones en el mercado, estabilizar la economía, redistribuir ingresos, etc. En todo caso, siempre los tributos están dirigidos a enriquecer o beneficiar al Estado.

... Por otra parte, el tributo es un ingreso público; por lo mismo, es de su esencia que se pueda definir su destino por parte de la Administración. Los tributos ingresan a rentas generales de la nación, financiando el presupuesto público. Desde ahí cubren los distintos egresos del Estado y de sus organismos.

... Por otra parte, para que una obligación tenga el carácter de un tributo, es necesario que exista una relación de derecho público entre el contribuyente y el Estado.

... A continuación, en un tributo, siempre hay un hecho propio o con el cual existe un vínculo directo, que desata la obligación tributaria: la compra de un bien, la generación de un ingreso, la obtención de una renta, la posesión o dominio de una propiedad.

Esta sentencia analiza la naturaleza jurídica de la obligación legal de aportar financieramente las Compañías de Seguros al Cuerpo de Bomberos de Chile. En el estudio de las características legales de esta obligación, observa que no se comprenden elementos esenciales del tributo (C 94). Por ejemplo, quien recauda los montos es la Superintendencia de Valores y Seguros y solo para pagar los beneficios establecidos a favor de los bomberos (a hospitales, médicos, funerarias, etc.), y no constituye un ingreso que entre en el presupuesto de dicho organismo fiscalizador; si una Compañía de Seguros no paga, la Superintendencia puede sancionarla pero solo dada la relación de sujeción regulatoria a dicho organismo de control (se la sanciona por incumplimiento de sus obligaciones, no por ser contribuyente); el hecho generador de la obligación de pago no está regulado, lo que se regula es el beneficio y sus montos; los que generan la obligación son hechos de terceros con los que no hay vínculo jurídico (el accidente o enfermedad del bombero y la prestación médica, hospitalaria o fúnebre); es un pago que se hace a prorrata, entre todas las Compañías.

De lo anterior, concluye que esta obligación legal no constituye un tributo sino un “gravamen especial”, reconocidos en el art. 19 N°22 CPR (C 94), por las siguientes razones (C 93): “establecen una obligación que deben soportar ciertas entidades; la obligación grava a una actividad muy específica de la economía; hay una especialidad del gravamen, configurado por el legislador con detalle: determina el sujeto activo y pasivo de la obligación, una prestación determinada, la forma de pago (“cuota de prorratoe”); y está establecido como un mecanismo de financiamiento para un grupo intermedio que realiza una actividad de utilidad pública: los bomberos. Existe, por tanto, un interés nacional de por medio, calificado por el legislador (art. 17, Ley N°18.959).

El TC explica que el Estado puede configurar “beneficios directos o indirectos” (medidas favorables) y los “gravámenes especiales” (medidas desfavorables), y ambos constituyen expresiones no precisas incluidos en la Constitución y corresponde definir al legislador en qué consisten estas medidas en cada caso, “creativamente”, y de acuerdo a las necesidades de política económica que pueda demandar la sociedad en un momento determinado. “El legislador queda facultado para establecer una relación jurídica, con derechos y obligaciones recíprocas, entre el órgano encargado de materializarlas y el privado que las recibe o soporta. El régimen jurídico que normará dicha relación, tendrá un componente de derecho público y, por tanto, de contenido obligatorio e indisponible, y otro libremente pactado” (C 89º).

... Asimismo, en un tributo, no hay una obligación de contraprestación. El contribuyente no recibe directamente algo a cambio de lo que paga (STC rol 1034/08).

La sentencia define “gravámenes especiales” como “cualquier medida desfavorable impuesta por el legislador, directamente o autorizando a la administración a hacerlo, que deba soportar todo particular que se desenvuelve en un sector económico determinado, a favor del Estado o de otro particular, sin que conlleve una indemnización. Comprende cualquier limitación al dominio, y no se limita solo a las cargas públicas reales o a los tributos. ...puede consistir en un arancel compensatorio, en controles preventivos de la administración, en prohibiciones, etc.” (C 91º). Los “gravámenes especiales” deben presentar notas de generalidad, es decir, que se trate de “una obligación que deban soportar todos los sujetos que operan en un determinado sector, actividad o territorio” (conforme al art. 19 N°22, que fuerza al “agrupamiento o formación de categorías de sujetos o territorios”, C 92º); debe establecerse en aras del interés general; no implicar una genuina expropiación; y debe tratarse de una obligación especial, es decir, debe estar configurada en detalle el legislador, no debe tratarse de una medida genérica; y debe tener cierto grado de singularidad (C 91º).

f) La *STC Rol N°1405/2010* (de 3 de agosto) se pronuncia acerca de la naturaleza jurídica de las “tarifas y derechos”, desestimando la solicitud de los recurrentes sobre la base de lo sostenido en la *STC Rol N°1034/2008* (C 8º) y de la *STC Rol N°1063/2008* (C 9º). Los recurrentes son un grupo de exportadores y productores de fruta, que solicitan la inaplicabilidad por inconstitucionalidad de las normas legales que permiten que el Servicio Agrícola y Ganadero SAG cobre “tarifas y derechos” que se fijan, a su vez, por decreto supremo del Ministerio de Agricultura en pago de “las inspecciones, análisis, certificaciones y demás actividades de fiscalización que practique a solicitud de terceros en cumplimiento de las funciones o atribuciones que la ley le encomienda o confiere”¹³. Los recurrentes esgrimen la vulneración del principio de reserva legal en ma-

¹³ Las disposiciones impugnadas establecen: (a) Artículo 7º de la Ley N° 18.196.- “Sin perjuicio de las tarifas cuyo cobro autoriza el capítulo IX de la ley N° 16.640 y el decreto N° 44, de 1968, del Ministerio de Agricultura, el Servicio Agrícola y Ganadero podrá cobrar por las inspecciones, análisis, certificaciones y demás actividades de fiscalización que practique a solicitud de terceros en cumplimiento de las funciones o atribuciones que la ley le encomienda o confiere, las tarifas y derechos que se fijen por decreto supremo del Ministerio de Agricultura, el que deberá llevar además la firma del Ministro de Hacienda”. (b) Artículo 7º, letra ñ), de la Ley N° 18.755.- “Corresponderán al Director Nacional [del SAG] las siguientes funciones y atribuciones: (...) ñ) Proponer las tarifas y derechos que deban cobrarse por las prestaciones y controles que efectúe el Servicio, los que se fijarán por decreto supremo del Ministerio de Agricultura, el que llevará, además, la firma del Ministro de Hacienda. Dichas tarifas y derechos deberán ser competitivos o equivalentes con los valores de mercado.” / “El Director Nacional podrá liberar del pago de tarifas y derechos cuando el control que efectúe el Servicio recaiga sobre bienes destinados a la investigación o a otros fines científicos”.

teria tributaria, bajo el presupuesto que las tarifas y derechos constituyen una clase de tributos, y lo que hace esta ley es delegar potestades tributarias en órganos administrativos.

El TC fundamenta su decisión desestimatoria en los siguientes argumentos:

i) Los requirentes deben pagar al SAG en contraprestación de un servicio, constituido por la inspección fitosanitaria y el otorgamiento de certificación, cobro que se encuentra autorizado y regulado por ley (art. 7º de la Ley N° 18.196), y corresponde a servicios necesarios para la exportación de productos agrícolas (C 14º).

ii) Los dineros obtenidos por dichos cobros tienen un fin determinado y específico cual es el de cubrir el costo del servicio prestado, lo que se incorpora al patrimonio del SAG, de acuerdo al art. 10 de la Ley N° 18.755, que mencionan las tarifas de inspección y fiscalización (C 15º).

iii) El cobro efectuado por el SAG no constituye una expresión de la potestad tributaria del Estado (no existe actividad coercitiva del SAG sino que es un precio por un servicio; no son cobros de carácter general y aplicables a toda la comunidad, características de los tributos, sino que solo son aplicables a los exportadores que han solicitado el respectivo servicio) sino que constituye una norma regulatoria del desarrollo de una actividad económica de acuerdo lo ampara el art. 19 N° 21 constitucional (C 16º y C 27º), en tutela de bienes jurídicos relevantes como la salud pública y la vida (C 19º). Dichas regulaciones legales incorporan los acuerdos y protocolos fitosanitarios internacionales a que Chile se encuentra obligado, y en tal sentido, operan en beneficio de los mismos exportadores y su competitividad internacional (C 18º).

iv) La Contraloría General de la República¹⁴ ha sostenido que *tarifas y derechos* cobrados por el SAG no constituyen tributos, al rechazar las impugnaciones por inconstitucionalidad de decretos tarifarios del Ministerio de Agricultura, en relación con la inspección y certificación de productos forestales bajo el fundamento de que “*la determinación de tales valores tiene su fuente jurídica en el DFL N° 294 y en la ley N° 18.755, que expresamente les otorgan el carácter de derechos y tarifas, y no de impuestos o tributos, que, a diferencia de los anteriores, tienen la naturaleza de cobros coercitivos establecidos en virtud de la potestad tributaria del Estado, de manera que el planteamiento de los peticionarios carece de toda base, debiendo ser desestimado*”. (C 20º)¹⁵.

¹⁴ Dictamen CGR N° 40.235, de 28 de agosto de 2006.

¹⁵ En un voto de prevención, el Ministro Enrique Navarro Beltrán defiende que la Corte Suprema también ha calificado de tarifas esos cobros del SAG (Corte Suprema, 26 de julio de 2007, Rol N° 2951-2007); y ha afirmado que las tarifas no constituyen tributo (Corte Suprema, 22 de diciembre de 2006, Rol N° 392-2005).

v) El TC (C 22º a C 26), en busca de mayores fundamentaciones, esgrime otras afirmaciones, que lo alejan de la verdadera cuestión debatida, profundizando en las regulaciones de los sistemas tarifarios en general y en particular las normas legales que condicionan las aplicadas por el SAG, que el TC supone fundan el cobro en la ley y limitan posibles arbitrariedades¹⁶.

2) PRIMERA PARTE. ANÁLISIS DE LAS SENTENCIAS ANTERIORES A 2005

2.1.) PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

a) En la *STC N°203/1994* (6 de diciembre), el TC desestimó el requerimiento de inconstitucionalidad alegada en contra de la modificación introducida a la ley de impuestos locales (DL N°3.063/1979 sobre patentes municipales). A juicio de los solicitantes, dicha modificación, que los alzaba cuadruplicando su límite máximo, establecía tributos manifiestamente desproporcionados e injustos.

El TC hace suyo y reproduce lo sostenido por la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento del Senado (Sesión Extraordinaria 35^a, 14 de septiembre de 1994), a fin de rechazar la presentación, afirmando que el juicio acerca de la manifiesta desproporción e injusticia es eminentemente valórico, y que debe “ser ponderado de acuerdo con la capacidad de pago del contribuyente y no en relación con el monto anterior del impuesto que se modifica.” (C 7º) No explicita ni desarrolla el contenido de la capacidad de pago.

¹⁶ Existen diversos errores conceptuales en las afirmaciones del TC. Por ejemplo, en el C 23º y siguientes, el TC defiende que el hecho de que la ley (art. 7º, letra ñ, de la Ley N° 18.755) exija que las tarifas y los derechos que deban cobrarse tengan un monto de nivel “*competitivo o equivalente con los valores de mercado*” excluye la discrecionalidad en la fijación de las tarifas, al estar fijadas “conforme a criterios objetivos de mercado que, en definitiva, representen el costo real y efectivo de la prestación otorgada”. Ello no es así, ya que no existe una sola manera o un modo reglado de fijar “precios de mercado”, ya que precisamente los agentes del mercado determinan los precios de sus productos y servicios con total libertad (no con discrecionalidad, sino plena libertad lo que se parece más a la conceptualización jurídico-administrativa de la arbitrariedad) en consideración a muchísimos factores, la mayor parte de las veces y en mayor proporción con criterios subjetivos. Por otro lado, el precio de mercado siempre comprende un monto destinado a utilidades, que a veces supera en muchas veces el costo de producción. Es decir, un nivel de precios competitivo de acuerdo a reglas de mercado de los servicios que presta el SAG no asegura ninguna de las exigencias que el Derecho Comparado impone a las tarifas, y en ningún caso asegura que el precio fijado se limite al costo efectivo que las labores demanden al SAG. De ello se sigue que tampoco es correcto sostener, como lo hace el TC (C 26º) que “la observancia de los criterios de competencia y de mercado” que la norma legal establece para la determinación de las tarifas que cobre el SAG, asegura el respeto del “principio de proporcionalidad de los cobros”.

b) La *STC N°219/1995* (10 de julio, desestimatoria), resuelve un requerimiento en contra de un proyecto de ley que aumenta los impuestos al tabaco y gasolina (modificando el DL N° 828/1974 y la ley N°18.502) a fin de obtener recursos para financiar los mayores gastos públicos generados por un reajuste extraordinario a pensiones y un aumento de financiamiento para el sistema de educación subvencionada.

Entre otras cuestiones, los requirentes sostenían que dicha alza era confiscatoria. En la sentencia, el TC afirmó que la Constitución no fijó límites al legislador a partir del cual el impuesto se deba entender confiscatorio, y solo debe calificarse como tal en caso de que su monto sea injustificable o irracional, lo que se produce en caso de que el abuso sea descubierto, patente, claro. Agrega que en materia de impuesto indirectos, la determinación del tipo de gravamen responde a múltiples factores, entre los que destaca (C 8º) “la capacidad de pago del contribuyente, la calificación del bien como de uso o consumo habitual o de carácter suntuario o prescindible o si con su imposición se impide el desarrollo de una actividad económica, factores todos que implican a juicio de este Tribunal apreciaciones eminentemente valóricas” (repite la idea de la *STC N°203/1994*), añadiendo que todas ellas son situaciones de hecho difíciles de precisar y que deben acreditarse fehacientemente para que puedan fundar una decisión de inconstitucionalidad. El TC desestima el recurso, debido a que la reforma legal cuestionada solo constituye un alza de un impuesto ya establecido y que no fue previamente objetado en su constitucionalidad, y en todo caso, a su juicio tampoco limita el ejercicio de una actividad empresarial ya que no “torna ilusorio o, al menos, estorba de manera significativa el ejercicio de dicha actividad”.

c) *STC Rol N°280/1998* (20 de octubre) se pronuncia acerca de un requerimiento de inconstitucionalidad de un proyecto de ley que incrementa los impuestos a cigarrillos y gasolina, que busca compensar la rebaja en los aranceles (impuestos) de importaciones.

El TC afirma que aumento de la carga tributaria propuesta es razonable en relación a hechos ya gravados que históricamente han sido categorizados en niveles de carga tributaria mayor, y obedece a la necesidad de mantener el equilibrio presupuestario, que se verá afectado por la menor recaudación por la reducción de los aranceles a las importaciones.

En esta sentencia, las menciones a la capacidad económica también son incidentales. Ellas se vierten en el C 18º y C 19º, y básicamente se limita a reproducir la *STC N°219/1995*. En el primero de dichos considerandos, sostiene que la desproporcionalidad o injusticia de la tasa del tributo es posible determinarla “mediante múltiples factores de hecho”, entre ellos, “la capacidad de pago del contribuyente, la calificación del bien como de uso o consumo habitual o de carácter suntuario o prescindible o, si con su imposición se impide el desarrollo de una actividad

económica". En el segundo de dichos considerandos, se comparte la idea vertida por la Comisión de Constitución, Legislación y Justicia del Senado, que sostuvo que "la proporción o desproporción de un tributo debe ser ponderada de acuerdo a la capacidad de pago del contribuyente y no en relación con el monto anterior del impuesto que se modifica".

2.2.) PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA

a) La *STC N° 203/1994* (6 de diciembre) decide acerca de una modificación a la ley de rentas municipales que persigue otorgar la posibilidad al municipio de determinar el impuesto dentro de un marco que cuadriplica, El marco original establecía (art. 24 i. 2º de la ley) un impuesto del periodo tributario (de doce meses) de entre el 2,5 por mil y 5 por mil del capital propio de cada contribuyente que no podría ser inferior a 1 UTM ni superior a 1.000 UTM, y en la modificación se reemplazaba, la expresión "1.000 UTM" por "4.000 UTM".

Los requirentes plantearon que dicha reforma violaba el principio de igualdad tributaria en los términos expresados en el art. 19 N° 20 constitucional ya que "autoriza a las municipalidades para gravar a su arbitrio con tributos diferentes a contribuyentes que tengan un capital propio de idéntico monto, con un elevadísimo límite de hasta 4.000 UTM".

El Presidente de la República replicó que el proyecto de ley mantenía inalterables los tipos impositivos y solo variaba el límite máximo posible de aplicar por cada municipalidad, en términos tales que "los contribuyentes de la misma comuna estarán sujetos a las mismas tasas a iguales porcentajes y a idénticos límites, tal cual lo están en la actualidad".

Para los requirentes, también se vulneraba el art. 19 N° 2 constitucional (que asegura la igualdad ante la ley y prohíbe a la ley o a la autoridad establecer diferencias arbitrarias) pues el modelo que instituía el proyecto de ley implicaba "en su esencia una desigualdad ante la ley y una discriminación arbitraria contraria al más elemental principio de justicia y carente de toda justificación racional o razonable" por cuanto permitía a las municipalidades "establecer tributos iguales a contribuyentes que tengan diferente capital propio".

Para los requirentes, también se vulneraba el art. 19 N° 22 constitucional, pues la norma impugnada contrariaba la voluntad de constituyente, que buscaba evitar que todo órgano estatal pudiera dar un trato discriminatorio en materia económica, "y que, por el contrario, todas las personas deben recibir un trato igualitario, justo, razonable, sin establecer diferencias entre ellas que carezcan de justificación y racionalidad".

Para el Presidente de la República "no puede imputarse a la ley discriminación arbitraria, por cuanto ella establece, los mismos porcentajes contenidos en la ley vigente. El hecho que solo se modifique el límite

máximo del tributo, no implica diferencias arbitrarias entre los distintos contribuyentes. Esta es una eventualidad que puede sostenerse solo si se presume que las municipalidades van a proceder en forma abusiva”.

Finalmente, los requirentes sostienen que la norma impugnada también infringe el art. 19 N° 26 constitucional, esto es, la “esencia del derecho” de igualdad.

El Presidente de la República retruca que “la esencia del derecho a la igualdad tributaria se encuentra en la prohibición de establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”, agregando que “la proporción en el monto de las patentes no se altera en la modificación legal, sino que se mantiene, aumentándose tan solo el límite máximo que se consagra en la ley”.

Frente a un debate concitado en tales términos, el TC recurre a su postura que será clásica en el constitucionalismo chileno, plasmada en su STC Rol N° 53, en la que asevera que la igualdad ante la ley consagrada en el art. 19 N° 2 constitucional implica que “las normas jurídicas deben ser iguales para todas las personas que se encuentren en las mismas circunstancias y diversas para aquellas que se encuentren en situaciones diferentes”. Con ello deduce que la modificación legal del límite máximo del rango de impuesto local que cada Municipio puede cobrar no discrepa con dicho principio constitucional ya que “de esta sola modificación no podría derivarse una desigualdad ante la ley ni menos que esta signifique una diferencia arbitraria”. Añade que por discriminación arbitraria siempre se ha entendido “una diferencia irracional o contraria al bien común”, la que “no se desprende del contexto del proyecto de ley que modifica el art. 24, i. 2º del DL N° 3.063/1979” (C. 11º).

Respecto de la posible vulneración al art. 19 N° 22 constitucional, para el TC tampoco existiría por cuanto la reforma tributaria planteada en ningún caso puede significar una diferencia arbitraria en el trato que las Municipalidades pueden dar a los particulares, ya que de la “circunstancia de que solo se modifique el límite máximo del tributo que, eventualmente, pueda aplicarse por la autoridad local no significa que se contemplen, por ese solo hecho, diferencias arbitrarias entre los distintos contribuyentes” (C. 12º).

Acerca del art. 19 N° 26 constitucional, el TC recuerda el modo en que ha entendido dicha garantía de modo canónico, en su sentencia Rol N° 43, que reproduce: “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 entrabán más allá de lo razonable o lo privan de tutela jurídica”. Para el TC “lo consustancial al derecho de igualdad impositiva sería que los tributos deben ser iguales, proporcionados y justos”, principios que la reforma

propuesta no ha desconocido, “más aún teniendo en consideración que se trata solo de la modificación de un límite máximo”. (C. 14º)

El argumento esencial del TC fundamentó en esta sentencia es que la ley modificatoria solo ha alterado el límite máximo del tributo posible de pagar, obviando pronunciarse acerca de los puntos más esenciales sobre los cuales versó el requerimiento. Un ejercicio diferente efectuó en la STC Rol N°247/1996 (14 de octubre).

b) La *STC Rol N°247/1996* (14 de octubre, estimatoria) efectúa una simbiosis entre el principio de igualdad con el de legalidad, básicamente afirmando que el principio de legalidad constituye la garantía de la igualdad (y del respeto a la norma que prohíbe el establecimiento de tributos desproporcionados e injustos). Esta sentencia recae en un requerimiento formulado al TC en contra de un proyecto de ley que otorgaba atribuciones de cobro de tasas al Servicio Nacional de Aduanas.

El TC sostiene que la norma impugnada establecía tributos mediante norma infralegal, no respetando el principio de legalidad, lo que resultaba relevante debido a que “es responsabilidad del legislador velar por la proporción y justicia tributaria” (C 18), lo mismo respecto del principio de igualdad tributaria, “cuyo resguardo corresponde en este caso, de acuerdo con la Constitución, en forma específica a la ley” (C 20). Nótese que el TC fundamenta la estimación de este requerimiento en el mismo hecho por el cual, en el caso anterior, fundamenta la decisión desestimatoria: que la ley se ha limitado a señalar solo el monto máximo del tributo, dejando en manos de la norma infralegal (del órgano administrativo) la determinación del tributo a pagar. Con ello, aún pudiendo ser hipotético o potencial, se pondría en riesgo la igualdad (porque queda en la Administración un margen de decisión muy amplia).

c) En la *STC Rol N°280/1998* (20 de octubre de 1998), el TC hace suyo un informe del Profesor Enrique Evans que expresa que la discriminación arbitraria es toda diferenciación o distinción, realizada por el legislador o por cualquier autoridad pública, que no tenga justificación racional o razonable, agregando luego que los tributos que discriminan arbitrariamente son los tributos injustos. Deriva de lo anterior, que las discriminaciones arbitrarias son aquellas que no tienen “un sólido fundamento en el bien común, objetivo principal de la existencia del Estado” (C 20º).

Desde lo indicado, el TC efectúa una disagregación que revela lo inasible que le resulta una discusión acerca de la justicia en los tributos, que califica como un asunto subjetivo y “filosófico”. A partir de ello, sigue la idea de que lo justo es que la ley se aplique en todos los casos que ella deba aplicarse (en sentido concreto, entiendo), en una idea de generalidad que asimila plenamente al principio de igualdad. Sobre la base de dichas reflexiones, plantea que le resulta prudente juzgar como justa a la norma

impugnada, por ser general (en sentido abstracto, es decir, considerar a todos los sujetos de derecho dentro de una categoría):¹⁷

En el C 24º, el TC se hace cargo de si esta modificación propuesta implica vulneración al art. 19, Nº22, i. 1º, norma de especificación del principio general de igualdad (art. 19 Nº2) en el ámbito económico. Los requirentes se fundamentan en que “que constituye una discriminación arbitraria hacer recaer el financiamiento de una rebaja de aranceles, que beneficiará a todos los consumidores y a una parte significativa de los productores, exclusivamente en los productores y consumidores o usuarios de tabaco y de gasolina”.

El TC recuerda su sentencia Rol Nº203/1994 (6 de diciembre), C 11º, donde determinó que entiende la discriminación arbitraria como “una diferencia no razonable o contraria al bien común”; y la STC Rol Nº 53, que hizo suyo el pensamiento de Víctor Linares Quintana (Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional: Argentino y Comparado, Tomo IV, pág. 263), que reiterará de modo permanente hacia el futuro: “La igualdad supone la distinción razonable entre quienes no se encuentran en la misma condición; por lo que ella no impide que la legislación contemple en forma distinta situaciones diferentes, siempre que la discriminación no sea arbitraria ni responda a un propósito de hostilidad contra determinada persona o grupo de personas, o importe indebido favor o privilegio personal o de grupo”.

El TC, en lo referido al impuesto a los tabacos, manifiesta que existe una Ley (Nº19.419/1995, que Regula Actividades que Indica Relacionadas con el Tabaco) que reconoce los riesgos a la salud vinculados a su consumo y en virtud de ello establece una política de control y preventión; que históricamente y en todo el mundo ha tenido un tratamiento

¹⁷ “C 21º. Que en la parte en que la impugnación constitucional se sustenta en que el contenido de los artículos 2º y 3º del proyecto es manifiestamente injusto, debe tenerse especialmente presente que el concepto de justicia es valorativo y que este Tribunal se encuentra frente a dos posiciones sobre lo que se considera justo: la de los requirentes y la del Presidente de la República. La expresión “justicia” implica un juicio de valor, filosófico, subjetivo y mutable de acuerdo a los tiempos y lugares. Demuestra esta afirmación que existen diversas posiciones sobre lo que es justo.

Para lograr realmente la igual repartición de los tributos es necesario que los impuestos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando íntegramente a las categorías de personas o de bienes previstas en la ley y no a una parte de ellas.

La ley, no cabe duda, puede establecer gravámenes distintos para una determinada categoría de ciudadanos, según sea la industria o trabajo que realicen, pero dentro de cada categoría es preciso que exista una norma igual para todos quienes se encuentran en idénticas condiciones.

En el caso *sub lite* la jurisdicción que tiene este Tribunal para decidir el conflicto de constitucionalidad sometido a su decisión en torno a si el alza de los impuestos es manifiestamente injusta, le permitirá resolver de acuerdo a su prudencia si efectivamente, como Juez Constitucional, así lo considera o no, y decidirá por los motivos expresados que los aumentos que se proponen no son, en su contexto, desproporcionados ni injustos;”

tributario especialmente gravoso; y finalmente, la medida legal resulta proporcional al fin buscado, cual es, lograr el equilibrio presupuestario. Semejantes consideraciones serían posibles de hacer respecto del tratamiento tributario de la gasolina, tales como los efectos colaterales negativos de su uso, haciendo propios el TC los argumentos expuestos por el Presidente de la República en el Mensaje del proyecto de ley (C 25º “...un alza de este impuesto incentivará un uso más racional de los automóviles particulares, al reflejar de mejor manera los costos que debe soportar la sociedad por la contaminación, congestión vehicular y la utilización de la infraestructura pública. De esta forma, se incrementa la eficiencia en la asignación de los recursos nacionales. Por otra parte, cabe destacar el carácter progresivo de este impuesto”). En virtud de lo anterior, al TC le parece legítima la discriminación en la tributación del tabaco y los combustibles, y no implicaría arbitrariedad, resultando razonable “por lo expuesto y por la situación actual de la economía, que constituye un hecho público y notorio” (C 27º).

2.3.) PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD (PROHIBICIÓN DE ESTABLECIMIENTO DE TRIBUTOS DESPROPORCIONADOS E INJUSTOS)

a) La *STC Rol N°183/1994* (17 de mayo de 1994), ya anteriormente citada (en cuanto se discute el carácter de tributos de estas exacciones públicas), se hace cargo de la vulneración de esta prohibición en relación a alza de tarifas de peaje. El principal alegato de los requirentes decía relación con la vulneración del principio de reserva de ley, que fue desestimado por el TC por considerar que existía suficiente habilitación en la Ley Orgánica del Ministerio de Obras Públicas, y en la Ley N°14.999/1962. Los argumentos del TC, que no comparto en todo caso, no puedo discutirlos en este lugar. Es importante mencionar el voto disidente del magistrado Ricardo García Rodríguez, que estuvo por estimar el requerimiento. Anteriormente se mostraron sus argumentos e respaldo de la idea de que estas tarifas constituyen tributos. Por ello, destaca que ellas deben ajustarse a lo que prescribe la Constitución, en cuanto a que el tributo debe respetar el principio de reserva de ley (con precisos condicionamientos) y el derecho de igualdad derecho, quedando prohibido que sean manifiestamente desproporcionadas o injustas (a lo que adiciona el principio de reparto de competencias y el principio de legalidad, contenidos en los arts. 6 y 7 constitucionales).

Enfatiza que la Corte Suprema ha puesto de relieve que la Constitución exige que el tributo se ajuste a “pautas permanentes e inequívocas, como una forma de respetar el principio básico de igualdad ante la ley e igual repartición de los tributos”, como asimismo que al establecerlos no se incurra en una manifiesta desproporción o injusticia (A 10). Un

modo de garantizar el respecto de estos principios lo constituye el estricto mecanismo que la Constitución dispone para la elaboración de leyes tributarias (A 11). De ese modo, el principio de legalidad resulta ser la medida de la igualdad y de la no confiscatoriedad: Destaca que el art. 19 Nº 20 *i. 2º* constitucional, “puntualiza una responsabilidad que entrega al legislador, al disponer que ‘en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos’. Es así, la ley misma la que no debe incurrir en tales desproporciones o injusticias, lo que el legislador solo puede estar en condiciones de apreciar, cautelar y respetar si es él mismo y no otro quien establece las precisas determinaciones o los elementos caracterizantes de la significación del tributo que impone” (C 13º).

b) La *STC N° 203/1994* (6 de diciembre), trata diversas cuestiones referidas a los límites de la tributación en relación a la propiedad.

En primer término, los requirentes plantean que la norma legal cuestionada calcula el impuesto local sobre la base del capital propio, no obstante la Constitución (de 1980) establece que los tributos deben recaer sobre las rentas y no sobre los haberes, como lo establecía la Constitución de 1925, con lo que interpretan que en la actual regulación constitucional quedaron prohibidos los impuestos al patrimonio, carácter que tiene el tributo impugnado.

El Presidente de la República contesta que el art. 19 Nº 20 CPR se refiere a “la garantía de la igual repartición de los tributos, es decir, de la igualdad ante las cargas públicas, y no a las características o requisitos que deban cumplir las leyes que establecen tributos”. Añade que el cobro de la patente se basa en el ejercicio de una actividad lucrativa, destinada a producir rentas.

Sobre este punto, el TC (C 17º) hace ver que esta disposición constitucional “fue introducida por el Consejo de Estado, sin que exista en el Acta respectiva (Acta N° 64, de enero de 1979), antecedente alguno que nos permita precisar el objetivo de ella”. Acerca del alegato de que el alza del límite máximo de la patente (de 1.000 UTM a 4.000 UTM) significaba un impuesto al patrimonio, el TC es del parecer de que esa clase de tributos son posibles constitucionalmente, siguiendo al pie la interpretación constitucional emanada de los órganos legisladores¹⁸

¹⁸ C 17º. “Si bien es cierto que la intención del constituyente fue en principio prever la posibilidad de que se establezca un impuesto al patrimonio de una persona, esto es, la totalidad de sus bienes o sobre una parte alícuota de ellos, no es menos cierto que la patente municipal no grava en ningún caso el patrimonio sino que una actividad, como bien lo dice el inciso 1º del art. 24, del Decreto Ley N° 3.063, de 1979.

Por lo demás, el propio art. 19, N° 20, de la Constitución, permite establecer tributos tanto sobre rentas como sobre bienes y actividades. Como lo señala el Informe de la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento del H. Senado: ‘Las patentes municipales son tributos que no graven bienes sino actividades de una persona, sin perjuicio de que su

En segundo término, los requirentes señalaron que la Constitución prohíbe que la ley establezca tributos manifiestamente desproporcionados o injustos, y que cuadruplicar los límites superiores de los rangos de impuestos locales (patentes municipales) constituye una desproporción o injusticia en la determinación de los tributos. Añaden que esta situación de desproporción e injusticia impositiva se acentúa en las PYMES, “ya que las gravará en mayor grado que las más grandes, porque estas empresas de mayor tamaño se beneficiarán por el límite de 4.000 UTM”, lo que además reflejaría el carácter regresivo de este tributo.

El Presidente de la República replica citando a constitucionalistas que recuerdan el debate de la CENC, dentro de la que “prevaleció el criterio en el sentido que un tributo deja de ser proporcional y justo cuando por su elevado monto se impida el libre ejercicio de una actividad o tuviere un carácter expropiatorio”.

Sobre este punto, el TC recuerda que la CENC (sesión N° 398, julio de 1978) incorporó la norma a fin de impedir que se establecieran tributos de carácter expropiatorios o confiscatorios o que impidieran el ejercicio de una actividad (C 8º). El TC también sigue la interpretación constitucional de los órganos legisladores, en cuanto estas categorías encuelan un juicio eminentemente valórico (C 7º), que debe ser utilizado “de acuerdo con la capacidad de pago del contribuyente y no en relación con el monto anterior del impuesto que se modifica”.

Para el TC, el alza en 4 veces del límite superior de la aplicación del tributo local no es desproporcionado o injusto, y agregando que “de aceptarse el criterio sustentado por los requirentes podríamos llegar a considerar cualquier alza de un tributo en relación con el anterior como manifiestamente desproporcionada e injusta” (C 9º). Finaliza con una aseveración llamativa, que no comparto puesto que adhiero a la tesis de que los derechos fundamentales deben interpretarse de modo amplio y las normas que asignan potestades deben interpretarse restrictivamente, en lo relativo a la prohibición de establecer tributos desproporcionados e injustos: “10º. Además, las prohibiciones constitucionales deben ser siempre interpretadas con un criterio restrictivo y no es posible al respecto que se aplique un criterio amplio o extensivo para entender prohibiciones de rango fundamental”.

En tercer término, los requirentes sostienen que la reforma tributaria violaba el art. 19 N° 24 constitucional, esto es, el derecho de propiedad, al permitir a los municipios imponer tributos diferentes a contribuyentes que se encuentren en la misma situación, lo que constituye una discrimi-

monio se calcule sobre la base del capital propio de cada contribuyente. Ello significa que si no se desarrolla la actividad de que se trata, los bienes que conforman el capital propio no están sujetos al pago de dichas patentes”.

nación arbitraria y se traduce en que el contribuyente puede sufrir una carga impositiva inconstitucional y con ello, “la privación de una parte de su patrimonio lo que, solo puede producirse en virtud de una expropiación”.

El Presidente de la República refuta, sosteniendo que este no es un impuesto destinado a disminuir el capital de la empresa, y como todo tributo se aplica al aumento del patrimonio de acuerdo con las rentas, ingresos, revalorizaciones, etc.

El TC, en su C 13º, recuerda que el art. 19, N° 24 constitucional “asegura que nadie puede ser privado de su propiedad, del bien sobre que recae o de algunos de los atributos o facultades esenciales del dominio, sino es en virtud de ley general o especial que autorice la expropiación”, y es de la opinión que la reforma legal no violenta los derechos, sino que dicha vulneración solo puede venir del ejercicio de la potestad tributaria entregada por esa ley al municipio.

c) La *STC N°219/1995* (10 de julio) también se refiere a estas cuestiones. Los requirentes consideran el alza tributaria a la comercialización de tabaco y gasolina contenida en el proyecto de ley es injustificada, irracional y confiscatoria, lo que contraría al “principio de justicia tributaria” que afirman consagra el art. 19 N° 20 *i. 2º CPR*.

El TC destaca que dicha norma constitucional (de acuerdo a las discusiones de la CENC) tiene por objeto “evitar que el legislador aprueba tributos que tuviesen un carácter confiscatorio o expropiatorio o que afectase en su esencia o impidiesen el derecho de desarrollar una actividad económica lícita” (C 6º).

Ahora, para que el tributo se considere confiscatorio, debe ser patentemente irracional. El constituyente no fijó un monto o rango para este tipo de gravámenes, “pero sí señaló al legislador un límite conceptual que le impide desproporciones o injusticias, injustificables o irrationales 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” (C 7º).

Esta calificación debe ser efectuada considerando múltiples criterios posibles, aunque ella es difícil de aplicar en caso de impuestos indirectos¹⁹

¹⁹ 8º. Que en materia de impuestos indirectos que gravan el consumo, la desproporcionalidad o injusticia de la tasa del tributo es difícil de determinar, pues existen múltiples factores, todos de hecho, que inciden en su calificación. Entre ellos cabe destacar, la capacidad de pago del contribuyente, la calificación del bien como de uso o consumo habitual o de carácter suntuario o prescindible o si con su imposición se impide el desarrollo de una actividad económica, factores todos que implican a juicio de este Tribunal apreciaciones eminentemente valóricas según tuvo oportunidad de señalarlo en el Rol N° 203, de 1994. Se trata de situaciones de hecho difíciles de precisar y que deben acreditarse fehacientemente para que puedan fundar una decisión;

El TC desestima el requerimiento por considerar que los impuestos establecidos en el proyecto de ley no impiden el desarrollo de una actividad económica, no impiden la adquisición de bienes afectos al impuesto, no tienen carácter de confiscatorios o expropiatorios ni tampoco son irrationales. Comenta que se trata solo del alza de impuestos ya existentes, y que la legislación que los estableció no ha sido objetada constitucionalmente (C 9º y C 10º).

d) La *STC Rol N°280/1998* (20 de octubre) aborda varias facetas de esta materia.

En primer término, se centró en la prohibición al legislador de establecer tributos manifiestamente desproporcionados e injustos.

El TC se respalda en lo decidido en la STC rol 219/1995 (C 8º), ya reproducido anteriormente, pues considera se resolvía sobre asuntos similares. Destaca lo difícil que es determinar si el *tipo impositivo* de un tributo es desproporcionado o injusto (nótese que se refiere solo a un elemento del tributo, en lo que creo es una aproximación insuficiente del TC), debido a que “existen múltiples factores, todos de hecho, que inciden en su calificación”, mencionándolos (C 18º). En tal sentido, lo que el constituyente hizo fue fijar un *límite*, no un monto o rango para los gravámenes que afectan a las rentas, “que impide al legislador establecer desproporciones injustificables o irrationales” (C 18º).

El sentenciador también se sustenta en la STC rol 219/1995 (C 9º), en torno a la idea de los límites de la tributación (la libertad de empresa y derecho a la propiedad). Agrega que le parece proporcional el tipo de gravamen propuesto en el proyecto de ley.

Recurre a las definiciones del Diccionario de la RAE para exponer el significado y los sinónimos de la voz “manifiestamente” (como “descubierto, patente, claro”) y “desproporcionado” (lo no proporcionado), intercambiando términos, concluye que “la desproporción justificada no violenta el principio de igualdad tributaria”, vinculando esta vez estas categorías con el principio de igualdad (C 19º). En tal perspectiva, al Tribunal le parece que lo constitucionalmente prohibido al legislador son las “desproporciones o injusticias ‘manifiestas’”, esto es, aquellas que resultan burdas, exageradas e injustificables”, de lo que deriva muy importantes consecuencias (C 19º):

- a) “Las restricciones al legislador en esta materia son particularmente excepcionales”.
- b) La actuación del TC solo “ha de circunscribirse a evitar las desproporciones o injusticias tributarias que traspasen todos los límites de lo razonable y prudente”.
- c) “La desproporción o injusticia tiene que fluir de las propias preceptivas legales, cualesquiera sean los hechos que digan relación con las materias previstas en ellas”, *i.e.*, “la desproporción o injusticia tiene

- que ser tan evidente que, cualesquiera sean los hechos, ella resulte patente y clara en la propia disposición legal”.
- d) Que, al no describirse en la ley o la Constitución lo que ha de entenderse por manifiestamente desproporcionado o injusto, dicha determinación queda entregada a lo que en cada caso decida el TC.
 - e) Aunque la Constitución no lo diga, al TC le parece claro que la garantía del art. 19 N°20, *i. 2º* constitucional se refiere “preferentemente” a los impuestos personales, *i.e.*, a los que afectan a la renta de las personas. Ello le resulta de toda lógica, y lo concluye de las discusiones de la CENC: “Solo con respecto a estos impuestos personales, la desproporción o injusticia puede advertirse manifiestamente, pero, con respecto a los tributos indirectos, esta condición pasa a transformarse en una cuestión de hecho”, y agrega que “tratándose de impuestos indirectos, el concepto de desproporcionalidad es mucho más relativo”²⁰.

El TC se apega de modo estricto a la tesis del Presidente de la República, afirmando que la elección de los tributos específicos objeto de la modificación legal “no ha sido, en modo alguno, caprichosa o carente de razón, sino que racionalmente justificada, y ha estado inspirada en el menor daño que su alza generará para la generalidad de la población”; este gravamen es trasladado al público consumidor y por ello “en la medida que este siga adquiriendo los productos en que incide, no se produce, en principio, perjuicio a la empresa productora o distribuidora”, dado el carácter inelástico de la demanda de tabaco (C 19º).

Sobre la alegación de los requirentes relativa a que el alza de impuestos propuesta en el proyecto de ley era confiscatoria y por ello, violatoria del derecho de propiedad garantizado por el art. 19 N°24 CPR. El TC contesta reproduciendo la STC Rol N° 203 (C 9º): “De aceptarse el criterio sustentado por los requirentes podríamos llegar a considerar cualquier alza de un tributo en relación con el anterior como manifiestamente desproporcionada e injusta”. Que no atenta contra el derecho de propiedad se prueba, para el sentenciador, con el hecho de que el alza no impide a las empresas tabacaleras y petroleras continuar desarrollando su negocio o “actividad económica”. Ese es el test que algunos constitucionalistas, siguiendo a la CENC, proponen para determinar la vulneración de la

²⁰ Esta es la otra discusión relativa al alcance de estos principios constitucionales tributarios. En la STC N° 280, la magistrada Luz Bulnes, en voto de prevención (A 2), expresa que no comparte que el art. 19 N°20 *i. 2º* CPR se aluda a impuestos directos y solo en forma relativa a los impuestos indirectos, ya que ello debilita la prohibición constitucional; incorpora una distinción no considerada por el constituyente; y en razón de que “por la vía de admitir la relatividad de la aplicación de esta norma para los impuestos indirectos podría violarse la esencia del derecho, imponer tributos expropiatorios e impedir el desarrollo de importantes actividades”.

propiedad por un tributo, es decir, cuando ellos tienen carácter de desproporcionados e injustos (C 20º).

3) SEGUNDA PARTE. ANÁLISIS DE LAS SENTENCIAS POSTERIORES A 2005

3.1.) PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

a) La *STC rol N°718/2007* (26 de noviembre de 2007, que se pronuncia sobre los mismos asuntos que las SSTS roles N°759 y N°773) estudió la posibilidad de imponer tributos sobre el patrimonio (se impugnaba el llamado “impuesto territorial”, sobre los inmuebles), y a partir de ello y de las exenciones involucradas, se llega a hacer referencia a los problemas de igualdad (material) y capacidad económica, aunque finalmente la sentencia elude un pronunciamiento sustancial acerca de dichas categorías, al resolver fundada en cuestiones formales.

Esta causa se originó en la impugnación de constitucionalidad que, ante el TC, realizó un particular frente a una reciente reforma de la ley del impuesto territorial (impuesto sobre inmuebles) que agrega nuevos requisitos para la mantención de su exención, lo que implicaba que contribuyentes que hasta entonces se encontraban exentos del pago de impuesto pudieran dejar de gozar de dicho beneficio. El recurrente sostuvo que este gravamen tiene la naturaleza de un impuesto sobre el patrimonio (lo llama impuesto “sobre el capital”) y que en razón de ello este podía estar siendo exigido a personas que carecen de capacidad de pago (“como serían los jubilados, enfermos, discapacitados o cesantes”). Para el contribuyente, la idea de capacidad de pago es exigida en el art. 19 N°20 i. 2º constitucional.

El Tribunal desestima el recurso al negarle el carácter de desproporcionado e injusto. Menciona la capacidad de pago, reproduciendo las ideas vertidas en las SSTS N° 203 y N° 219, y solo en el contexto de situar la proporción que es posible exigir por impuestos en relación a la riqueza manifestada por el hecho gravado (por ejemplo, renta, consumo o patrimonio) y a objeto de verificar el cumplimiento por parte del legislador del principio de prohibición de confiscatoriedad (C 41 al C 43).

b) También cabe referirse a la *STC N°1452/2010* (5 de agosto de 2010), que se inició con una solicitud de declaración de inconstitucionalidad de una norma legal que eliminaba un beneficio tributario. La sentencia afirmó (C 19º y C 20º) que el fundamento normativo de los beneficios tributarios se encuentra en la Constitución (art 65 i. 4º N°1), que su establecimiento forma parte de la potestad tributaria del Estado y de la amplia discrecionalidad de configuración del sistema tributario de

que goza el legislador, orientado por consideraciones de política fiscal que estime en cada momento histórico, y que quiebran el principio de capacidad económica ínsito en los impuestos por razones objetivas legítimas de carácter económico, social o político, pero nunca en función de privilegios de carácter personal²¹.

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

El TC efectúa una distinción entre capacidad económica y capacidad contributiva, entendiendo que la segunda considera los fines extrafiscales del tributo (C 21º)²²

En los C 22º a 25º, pone de manifiesto que el beneficio tributario suprimido tuvo un fin legítimo justificado por una coyuntura histórica, cual fue, incentivar el ahorro y proveer de recursos a las empresas en un momento de crisis económica (lo que se comenta en el proceso legislativo de discusión de la norma derogatoria del art 18 *i.* 3º de la Ley N°19.578). No por ello, añade la sentencia, puede sostenerse que el legislador esté obligado a mantenerlo de modo permanente aun cuando hayan cambiado los escenarios que lo originaron, pues “el legislador es soberano para modificar o suprimir beneficios tributarios a la luz de las nuevas circunstancias imperantes que imponen una revisión de la política fiscal existente hasta entonces” (C 24º), lo que es consecuencia del “contenido dinámico y permanente del bien común en cuanto fin del Estado que obliga a este a dar cumplimiento a los deberes específicos que le impone el *i.* final del

²¹ Desde la STC Rol N°280/1998, el TC estimó como posible que la autoridad política hiciera uso de los tributos para orientar y dirigir la política económica: “C 15º ... cabe recordar que el sistema constitucional chileno autoriza el cobro de impuestos para que el Estado con su producido pueda satisfacer las necesidades comunes a que está obligado por la Constitución. Es por ello que representa el medio que genera ingresos para cubrir el gasto público y además lo emplea la autoridad como un elemento para orientar y dirigir su política económica”.

²² “Esta igualdad en cuanto a la capacidad económica ha sido complementada, hoy en día, por la capacidad contributiva, que supone que por medio de la aplicación de ciertos tributos (o de los correspondientes beneficios y franquicias), el Estado se encuentra en condiciones de alentar o desalentar ciertas actividades en forma acorde con la obtención de los fines políticos, económicos y sociales que lo animan, los que, naturalmente, deben propender al logro del bien común”.

art. 1 de la Constitución de acuerdo a los imperativos de cada momento histórico determinado”²³ (C 24º).

c) El voto de minoría de la *STC roles acumuladas N°1399-09-INA y N°1469-09-INA* (4 de noviembre de 2010) hace mención de principios constitucionales tributarios. Los magistrados disidentes defienden un amplio ámbito de discrecionalidad del legislador en la determinación de los tributos y del establecimiento de categorías de contribuyentes en razón de criterios usualmente aceptados (tales como la capacidad económica). En los apartados 11 y 12 de su voto, los disidentes sustentan que el legislador tiene una potestad muy amplia de configuración del sistema tributario, que le permite (y que resulta difícilmente restringible por el TC) perseguir tanto fines recaudatorios como extrarecaudatorios, de promoción del bien común (STC roles 1295/2008 y 1034/2008), de instrumentos de una política económica, destinada a motivar o desincentivar el desarrollo de una actividad, a corregir distorsiones en el mercado, estabilizar la economía, redistribuir ingresos, etc. (STC rol 1295/2008). Agregan que, conforme a la igualdad en materia tributaria, es “de la esencia” que se establezcan regímenes tributarios diferenciados atendiendo a las capacidades contributivas de los contribuyentes o cargas tributarias semejantes en caso de capacidades contributivas iguales (14º).

Estos Ministros (A 26) se apoyan en algunos autores²⁴ para sustentar que el legislador es libre para agrupar contribuyentes, estableciendo categorías, que se encuentran en situaciones análogas, o para formular distingos, y también es libre de modificar dichas categorías conforme a razones de mérito que considere oportunas, siendo la capacidad contributiva un criterio de diferenciación o agrupamiento (entre otros criterios formulados por la doctrina económica: capacidad contributiva, origen de las rentas, beneficio del contribuyente, u otro parámetro que estime conveniente). En virtud de ello, a diferencia del voto de mayoría, estiman que no se debe concluir que el legislador de 1976 (fecha de origen de la norma en conflicto) incurrió en arbitrariedad al dar a los prácticos de puerto el tratamiento de trabajadores dependientes (A 27) en vez de trabajadores independientes. Estiman que el legislador ha tenido suficientes razones para establecer las regulaciones impugnadas, y, que en definitiva, no es rol del TC.

²³ El TC sustenta este argumento en la Supremo Tribunal Federal del Brasil (Recurso Extraordinario 344994/PR, sentencia de 25 marzo 2009) y la Corte Suprema de Chile (sentencia rol 31.560, de 29 abril 1998, C 7º).

²⁴ Se sustentan en la cita que FIGUEROA VALDÉS (1985). *Las garantías constitucionales del contribuyente en la constitución política de 1980*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, p. 163; hace de BIELSA; EVANS DE LA CUADRA, E., y EVANS ESPÍNEIRA, E. (1997) *Los Tributos ante la Constitución*. Santiago: Edit. Jurídica de Chile, p. 80.

3.2.) PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA

a) La *STC Rol N°718* (26 de noviembre de 2007, parcialmente estimatoria, por mayoría), efectúa pronunciamientos análogos a las SSTC N° 759 y N° 773, ambos de la misma fecha. Este fallo versa acerca del impuesto territorial (al patrimonio inmobiliario), en una acción interpuesta por un club deportivo de colonia. El contribuyente solicitó la declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de una ley modificatoria de beneficios tributarios (varios artículos de las leyes N° 17.235 y N° 20.033), mediante la cual se condiciona la exención del impuesto territorial para los recintos deportivos “al hecho de mantener convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados, convenios que deberán refrendarse por la Dirección Provincial de Educación respectiva y ser establecidos por un Reglamento”. Este monto del impuesto es calculado (en su base imponible y en el tipo de gravamen) mediante un ejercicio compuesto por diversos actos administrativos de diversas autoridades. Por eso se alega la vulneración del principio de legalidad, sosteniendo el recurrente que el SII “estima, a su entera discreción, que a cierto inmueble, respecto de otros, debe o no aplicársele un factor de corrección, modificando su tasación y correspondiente avalúo y determinando con ello la base imponible”.

Hay un punto relevante para nuestro análisis, entre los razonamientos que el TC da en torno al principio de reserva de ley (C 79º), en lo vinculado específicamente a los requisitos de las exenciones tributarias, como categoría que solo puede ser instituida por ley y en ningún caso puede romper con los principios de igualdad y de no discriminación arbitraria (aunque más adelante se relativiza el respeto del principio de igualdad en el establecimiento de exenciones). En su C 80º, busca sintetizar sus planteamientos recurriendo a un autor que relativiza, precisamente, la función de la igualdad en la regulación de las exenciones: “las exenciones constituyen, en esencia, elementos que por consideraciones objetivas o subjetivas determinan un tratamiento especial o, si se quiere, no igualitario. Por ello no puede ser sino el legislador el que determine su procedencia y los elementos en que se funda”²⁵.

Para esta Magistratura, la regulación de los tributos constituye una “materia que debe quedar reservada al legislador, puesto que la Constitución –en sus artículos 19 N° 2 y N° 22 prohíbe cualquier discriminación arbitraria, de modo que ‘las discriminaciones establecidas en cuanto a la circunstancia de exonerar a ciertos contribuyentes de la obligación de

²⁵ Cita a AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel (2005) *Legalidad Tributaria*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 216 pp., p. 107.

pago, debe ajustarse en su total contenido a los principios de legalidad e igualdad tributaria²⁶”, reproduciendo a (C 80º).

Del mismo modo como el principio de reserva de ley resguarda al principio de igualdad, garantiza el principio de no discriminación arbitraria, como lo expresa en el C 81º del fallo: “de conformidad a lo establecido en el art. 19 N°22 CPR, solo compete al legislador el establecer beneficios o gravámenes especiales, teniendo presente que la historia fidedigna de dicha norma constitucional demuestra que su intención fue ‘eliminar la posibilidad de que la Administración estableciera beneficios para personas, entes o actividades determinados, y que en este supuesto los beneficios o gravámenes deben establecerse por ley’”, reproduciendo a Mario VERDUGO M. y otros (Derecho Constitucional, Tomo I, p. 294).

El TC recuerda que las modificaciones legales efectuadas con la Ley N° 20.033, como aparece en el Mensaje Presidencial, Boletín N° 2892, apuntaban a “una racionalización del beneficio de la exención por impuesto territorial de las actividades económicas que producen rentas y están vinculadas a la educación y el deporte”, aspirándose a “fortalecer el principio de equidad en el pago del tributo” (C 84º). Se buscaba exonerar del tributo a los establecimientos destinados a la educación y al deporte en la parte destinada exclusivamente a estos fines, y siempre que no produjeran una renta distinta de dichos propósitos. Fue la Cámara de Diputados la que agregó como requisito la existencia de “convenios de uso gratuito con los colegios subvencionados, refrendados por la Dirección Provincial de Educación”, lo que fue rechazado por el Senado, aunque finalmente quedó en la ley. Para el TC se presenta en este punto un problema grave (C 85º) ya que “el legislador no ha establecido parámetros objetivos y precisos a los que deba sujetarse la autoridad administrativa para la concurrencia de la situación de exención del impuesto territorial, todo lo cual ciertamente contraviene el principio de legalidad tributaria consagrado en el art. 19 N°20 de la CPR”²⁷. Acoge, sólo en este punto, el requerimiento presentado por el contribuyente.

²⁶ El fallo cita a MEZA E., Bárbara e IBACETA M., David (2007) *El principio constitucional de legalidad en materia tributaria*. Santiago: Cuadernos del TC N° 37, 342 pp., p. 142

²⁷ Hay adicionalmente un punto interesante referido al principio de seguridad jurídica, como función del principio de reserva de ley y, en definitiva, como función de la ley y de la actividad del legislador (C 81º), en que el TC rechaza el uso por parte del Legislador de “meros enunciados globales, plasmados en cláusulas abiertas, o a través de fórmulas que se remiten, en blanco, a la potestad reglamentaria, sea aduciendo o no que se trata de asuntos mutables, complejos o circunstanciales”. Esto se relaciona con los parámetros necesarios para la regulación legal de derechos fundamentales (C. 81º): “...no debe olvidarse, como lo ha sostenido reiteradamente este Tribunal, que las disposiciones legales que regulen el ejercicio de los derechos fundamentales deben reunir los requisitos de ‘determinación’ y ‘especificidad’. El primero ‘exige que los derechos que puedan ser afectados se señalen, en forma concreta, en la norma legal’. El segundo requiere que la ley ‘indique, de manera precisa, las medidas especiales que se pueden adoptar con tal finalidad’ (Rol N°235, C.

b) La *STC Rol N°810/2008* (24 de enero de 2008, desestimatoria por mayoría) resuelve un requerimiento presentado por un contribuyente que reclama por el recargo en el impuesto a la herencia efectuado por la Administración Tributaria en razón de que consideró que su vínculo con la causante era lejano o inexistente por no ser su hijo consanguíneo sino hijo por afinidad (hijo legítimo del cónyuge de la causante). Dicha interpretación de la ley vulneraba principios constitucionales tributarios en respectiva, por lo que solicitó una conforme a la Constitución.

En esta causa, se involucró al art. 2 *incisos 2º y 5º* de la Ley N°16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones (LIHAD), se pide que se declare inconstitucional la interpretación efectuada por el SII y su juez tributario, reclamándose otra interpretación de la norma legal conforme a la Constitución. El contribuyente exige que se le trate como “pariente por afinidad en primer grado de la testadora”, es decir, como hijo, ya que la ley no distingue entre hijos consanguíneos e hijos por afinidad, pues dicha interpretación es la que se adecua a los principios constitucionales de igualdad y no discriminación arbitraria.

Básicamente, la LIHAD establece una exención del impuesto a las asignaciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge y a cada ascendiente o adoptante, o a cada hijo o adoptado, o a la descendencia de ellos, en la parte que no exceda de 50 UTA. En caso que el parentesco sea más lejano, al heredero se le aplica un recargo del impuesto del 20% o el 40%, ese último porcentaje para el caso en que el parentesco entre el causante o donante y el asignatario o donatario sea lejano o inexistente.

El contribuyente se basa en una interpretación literal, en principios interpretativos como el de no distinción, en la interpretación conforme a los derechos (*pro homine*) y en los principios constitucionales de igualdad y no discriminación arbitraria. Por su parte, el SII se asila en la historia del establecimiento de la Ley 16.271 del año 1965 (que fija el texto modificado y refundido de la Ley 5.427 del año 1934, siguiendo su espíritu), para sustentar la postura discriminatoria favorable solo a los descendientes por consanguinidad y adopción y en contra de los descendientes por afinidad; y en un profesor de Derecho Civil que destaca que el parentesco por afinidad no otorga derechos en general ni derechos sucesorios en particular, diferenciaciones que en materia hereditaria se mantendrían en la Ley 19.585. El contribuyente replicó que si bien el legislador de 1965 tuvo ese sesgo, el mismo no se adecua a los actuales principios constitucionales ni al actual desarrollo del Derecho de Familia, el cual “a partir de la Ley 19.585 que, conforme al art. 5º constitucional, ajustó la legislación a los tratados internacionales sobre derechos humanos que imponen a los poderes públicos el deber de proteger a la familia y de no llevar a cabo

40º”.

diferenciaciones arbitrarias, como la Convención Americana de Derechos Humanos que en su art. 18 dispone que no pueden existir diferencias entre los hijos matrimoniales y los no matrimoniales”, añadiendo que “dicha Ley modificó el art. 2 i. 2º de la Ley 16.271 para reflejar, en lo relativo al impuesto a la herencia, la imposibilidad de hacer distinciones en materia de derecho de familia”.

Para el SII, si bien la Ley 19.585 estableció un nuevo régimen de filiación que eliminó toda diferencia que entre el parentesco por consanguinidad se efectuaba, por la existencia o no de vínculo matrimonial, jamás quiso extender dicho tratamiento al parentesco por afinidad, el no confiere derechos sucesorios, salvo que sea instituido heredero testamentario.

Para el contribuyente, el hecho de que el juez tributario (Director Regional del SII) y la Administración Tributaria (SII) lo traten como un extraño, para efectos de aplicarle el recargo máximo en el impuesto a la herencia, no es razonable y es arbitrario, con lo que ha efectuado una aplicación inconstitucional de la norma legal. Cita la sentencia de la Corte Suprema de 17 de abril de 1959, para la cual las cargas tributarias no pueden interpretarse de manera extensiva y que, por tanto, “no puede hacerse gravitar un impuesto sobre personas o actos que no han sido expresamente comprendidos en la norma”.

Tanto el contribuyente como la Administración Tributaria se sustentan en el art. 1º, i. 2º CPR, que dispone la protección de la familia, pero ambos defienden una idea distinta de ella: más amplia y contemporánea el contribuyente; más restringida y anacrónica, el SII.

El TC no se pronuncia acerca de los asuntos de fondo, y desestima la acción por razones procesales²⁸, cuales son, que el contribuyente no refirió un conflicto constitucional sino solicitó la interpretación de una ley conforme a la Constitución, y la interpretación corresponde siempre a

²⁸ El TC, en esta sentencia como en otras (SSTC N°s 473; 478; 546; 596; 767, etc.) ha hecho un enorme énfasis en que la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad conduce un análisis concreto inconstitucionalidad, es decir, vinculado exclusivamente a las características y circunstancias del caso concreto de que se trate, y sus hechos precisos. De ese modo, la sentencia “ha de recaer sobre la conformidad o contrariedad con la Constitución que la aplicación del precepto impugnado pueda tener en cada caso concreto *sub lite*, lo que no implica, necesariamente, una contradicción abstracta y universal con la preceptiva constitucional”, y añade “el que en un caso determinado se declare un precepto legal inaplicable por inconstitucional, no significa que siempre y en cualquier caso procederá igual declaración”, y que el efecto de dicha declaración de inaplicabilidad es “exclusivamente inhibitorio”, i.e., declarado que un precepto legal preciso es inaplicable en la gestión respectiva le queda prohibido aplicarlo al tribunal que conoce de ella (C 8º, STC N°810). El TC exige de la acción que se refiera a un “conflicto de constitucionalidad”, expresiva de una “contradicción directa, clara y precisa, entre determinado precepto legal que se pretende aplicar en el caso concreto, con la propia Constitución” (C 9º STC N°810), no pudiendo solicitarse que algunas disposiciones legales sean interpretadas de modo distinto a como lo ha hecho un juez de la instancia (C 16º y C 17º STC N°810).

los tribunales ordinarios y en su caso, a la Corte Suprema en sede de casación. Interesan algunas opiniones discrepantes, parcial o totalmente, con el fallo de mayoría.

En su voto, el Ministro Sr. Correa Sutil, comparte que la acción debe ser desestimada, pero no por razones procesales sino por otras vinculadas al debate sobre la igualdad. Opina que es función del TC establecer la interpretación de la ley conforme a la Constitución, ya que efecto constitucional no se encuentra en la ley sino en la interpretación, nunca el efecto va a ser producido por la ley al margen del juez y siempre y necesariamente el efecto va a radicar en el modo en que el precepto se entienda y aplique al caso.

Ahora, si bien el trato diverso que el juez tributario otorga a los consanguíneos y afines no está ordenado por la ley, es decir, que la ley no obliga a hacer esa distinción, para Correa tampoco se lo prohíbe expresamente. Por ello, la interpretación del juez de primera instancia sería legítima, y la distinción que efectuó solo correspondería que sea juzgada por el tribunal de alzada en la medida en que ella hubiese sido inventada o ido contra norma expresa, lo que no sucedió, pues “una razonable interpretación del precepto legal impugnado permite (no obliga ni prohíbe) hacer la distinción” (A. 4). Agrega que no está prohibida la distinción que el juez tributario efectúa, y si bien ella no responde de modo evidente al tenor literal de la LIHAD, en materia sucesoria siempre se le ha dado un tratamiento determinado a los afines en el marco de la ley civil, distinto de los consanguíneos.

Agrega que el TC uniformemente ha sostenido que es posible entender en más de un sentido un precepto legal, pudiendo ser algunas interpretaciones contrarias a la Constitución. Por ello, en algunas sentencias recaídas en acciones de inaplicabilidad ha prohibido aplicar un precepto legal con un determinado alcance o sentido que resultaría contrario a la Constitución o ha permitido su aplicación en el entendido de que será aplicada de un modo determinado (SSTC roles N° 747, 31 de agosto de 2007; N° 736, 29 de noviembre de 2007; N° 806, 11 de diciembre de 2007). Correa cita, para afirmar su argumento, la misma sentencia (rol N° 736) que la mayoría usa para sustentar una postura diametralmente contraria.

Entonces, para este Magistrado la interpretación sostenida por el requirente es razonable, y cabe abocarse a su análisis y entrar al fondo del asunto. Afirma que la distinción entre parientes afines y consanguíneos tiene fundamentos razonables que la justifican, los preceptos legales en análisis permiten establecer una diferencia en el trato tributario y el juez de la instancia los ha aplicado fundado en una interpretación razonable, que no resulta arbitraria ni contraria a la Constitución. Los fundamentos de su juicio se encontrarían en el diferente trato que en materia sucesoria

el legislador concedería a afines y consanguíneos, conforme a su interpretación de la ley que defiende como correcta; a la historia del establecimiento del Código Civil (del siglo XIX); a la interpretación uniforme de la doctrina y la jurisprudencia; y a las diferencias de trato que se les otorgan en otros ámbitos jurídicos.

Para Correa, la ley reconoce y refuerza los vínculos de sangre, viendo en ello ciertas características y lazos que no observa en las relaciones entre parientes afines. Si bien es posible que dicha regla general no responda a todos los casos concretos²⁹, y en ellos se pueda incurrir en alguna injusticia, el legislador está obligado a establecer reglas genéricas y no puede sostenerse que la distinción de trato entre ambos tipos de parientes carezca de sustento racional, ya que existiría para este Ministro una “suposición general de que existen lazos más dignos de protección legal entre los consanguíneos que entre los afines”.

Finaliza refiriéndose a la concepción constitucional de familia, categoría social hacia la que el Estado tiene obligación constitucional de proteger, y reconoce que la CPR no define a sus integrantes, y que si bien se ha discutido acerca de cuál es la familia que el constituyente manda

²⁹ Nótese que ahora un Magistrado del TC exige que la resolución de una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad sea abstracta y no en concreto, considerando las peculiaridades del caso, como el TC uniformemente sostiene, *v.g.*, la STC N° 810 y la STC N°1295. En el C 151 de esta última, el Tribunal enfatiza que “la acción de inaplicabilidad requiere un adecuado conocimiento de los antecedentes fácticos, de manera de permitir concluir si la aplicación del precepto legal en cuestión produce o no efectos contrarios a la Constitución en la gestión pendiente, todo lo cual da cuenta de la importancia de los hechos en este proceso jurisdiccional”, pues: “el que en un caso determinado se declare un precepto legal inaplicable por producir un efecto inconstitucional, no significa que siempre y en cualquier caso procederá formular igual declaración”, por lo que el TC “debe efectuar un examen concreto de si la norma aplicada a la gestión produce efectos o resultados contrarios a la Constitución”, siendo “forzoso que siempre el conflicto sometido a su decisión consista en la existencia de una contradicción concreta y determinada entre el precepto legal que se cuestiona y la Constitución, lo que en algunas situaciones puede brotar con claridad del solo texto del precepto legal cuestionado y, en otras, emergirá de las peculiaridades de su aplicación al caso concreto”. De ahí que en la acción de inaplicabilidad “los hechos ventilados en la causa son inevitables de considerar a fin de resolver si la aplicación de tales preceptos, realmente, producirá un efecto contrario a la Constitución, que lleve al juez de dicha causa a inhibirse de su aplicación para resolver el asunto sometido a su conocimiento” (STC 1244/09, citado en C 19º). Por tanto, “la resolución acertada del asunto concreto de autos exige conocer y ponderar los hechos y otros rasgos característicos de la gestión pendiente invocada...” (STC rol 1218/09, citado en C 20º).

En la STC N°1234/2009, se desestima la acción por cuanto el requirente ha planteado el conflicto constitucional en términos abstractos. Pone de relieve que la acción de inaplicabilidad procede para efectuar un “examen concreto de si un determinado precepto legal invocado en una gestión judicial pendiente y correctamente interpretado producirá efectos o resultados contrarios a la Constitución”, y no con una confrontación abstracta y universal entre el precepto reprochado y la preceptiva constitucional (C 14º y C 15º). A lo anterior se suma que los requirentes no entregaron antecedentes concretos que permitan constatar que la aplicación del precepto legal impugnado vulnera el derecho a la igualdad ante la ley (C 18º).

proteger, ninguna de las tesis en debate obliga a considerar a los parientes por afinidad en el mismo plano de los consanguíneos. Para él, la concepción de familia defendida por el contribuyente “tendría que sostenerse para fundar que la distinción que todos entienden hecha por la ley civil y el SII por la ley tributaria resulta contraria a la Constitución”.

Finalmente, el actual Presidente del TC, Ministro Raúl Bertelsen Repetto, estuvo por acoger la acción de inaplicabilidad interpuesta, expresando que dicha Magistratura debe hacerse cargo del control de interpretación conforme a la Constitución, y que es deber del intérprete preferir, de entre dos interpretaciones posibles, la que resulta más conforme a la Constitución, como lo exige el principio de supremacía constitucional y el criterio sistemático de interpretación de las leyes. De ese modo, si un tribunal escoge la que se aparta de ella, efectúa una aplicación de la ley que resulta contraria a la Constitución.

En cuanto al fondo, asevera que la Constitución, al garantizar a toda persona la igualdad ante la ley, no exige un trato uniforme a todos aunque sí prohíbe a la ley y a toda autoridad el establecimiento de diferencias arbitrarias, siendo admisibles, por consiguiente, solo las diferencias que resulten justificadas. Para resultar justificada una diferencia, el tratamiento diverso que efectúe el legislador entre dos personas o grupos de personas tiene que fundamentarse en una circunstancia o hecho diferenciador relevante, siendo exigible, además, que la diferencia de trato sea proporcional a la diversidad de hecho existente.

En lo concreto, sostiene que el art 2 *i.* 2º LIHAD es susceptible de una interpretación que entienda incluidos entre los beneficiarios de la exención a los hijos del cónyuge que no lo sean de la causante. Esta interpretación se aviene más con la garantía constitucional de igualdad ante la ley que prohíbe establecer diferencias arbitrarias y con la de igual repartición de los tributos, reconocidas una y otra en el Nº 2 y Nº 20 del art. 19 constitucional.

La consideración de un parentesco por afinidad en la línea recta entre la causante y un asignatario como irrelevante para la aplicación de la exención y del beneficio contenidos en los incisos 2º y 6º del art 2 LIHAD, significa darles a tales parientes por afinidad un tratamiento que, para los efectos de la citada disposición legal, equivale al de las personas que no tienen entre sí parentesco alguno o que tienen un parentesco de consanguinidad colateral más lejano al del cuarto grado, en lugar de darles un trato similar al que reciben los hijos o adoptados del causante y sus descendientes. Para Bertelsen, tal resultado no es proporcionado a la diferencia existente entre unos y otros y por ello representa una diferencia arbitraria inconciliable con la garantía de igualdad ante la ley.

c) *STC Rol Nº822/2007* (13 de noviembre de 2007, desestimatoria) trae causa en una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad pre-

sentada en contra de normas legales que regulan el impuesto territorial (Ley 17.235) en cuanto ellas dejan en manos de órganos administrativos la determinación del impuesto, vulnerándose el principio de reserva de ley. Asimismo, la norma legal habría vulnerado el principio de igualdad en la repartición de los tributos ya que el 65,4% de las propiedades no agrícolas o urbanas han quedado liberadas del pago de contribuciones, recayendo el costo de esta exención íntegramente en los propietarios de bienes raíces afectos, lo que implica una “discriminación arbitraria que afecta a quienes, como el contribuyente, han invertido en un bien raíz que constituye su hogar familiar”. Además, “quienes poseen otra clase de bienes o ahorros no contribuyen en mayor proporción al beneficio tributario que se otorga a personas de menores recursos”.

La Defensa Fiscal rebate que en la determinación del impuesto existe una actividad administrativa técnica no discrecional y reglada por la ley, que se cumple conforme a la ley. Enfatiza que en la “fijación de la base imponible de un tributo está envuelta la utilización de un concepto indeterminado, y que la valuación concreta es una tarea técnica que puede recaer, sea sobre la Administración Tributaria, o sobre el contribuyente bajo supervigilancia de aquella; en todo caso, con pleno sometimiento al control jurisdiccional o administrativo” pertinentes. La norma impugnada no vulneraría el principio de igualdad en materia tributaria, ya que no establece tributos sino que “solo señala procedimientos para que se logre determinar el valor de los bienes que allí se señalan”, por lo que este alegato carecería de fundamentos.

El TC se limita a desestimar la acción sosteniendo que ella se encuentra mal planteada, en el sentido de que el requerimiento no impugna el art. 2º de la Ley 17.235, que es el que regula la materia del caso, sino su art. 4º (que trata los procedimientos y criterios a seguir para efectuar la tasación de los inmuebles). Con todo, el argumento esencial lo encuentra en que la norma impugnada es respetuosa del principio de reserva de ley, lo cual en criterio del TC constituye la garantía de la igualdad y de la inexistencia de discriminación arbitraria³⁰

d) La *STC Rol N°1034/2008* (7 de octubre de 2008, desestimatorio por mayoría de 6 contra 4) decide en una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentada por un contribuyente (empresa suministradora de agua potable), fundada en que la norma impugnada vulnera

³⁰ (C 11º) “... es menester tener en cuenta que las exenciones tributarias dispuestas por la ley tienen sólido respaldo constitucional en lo preceptuado por el N° 1 del i. 4º del art. 65 de la Constitución, que expresamente señala, en lo pertinente, que son materia de ley de iniciativa exclusiva del Presidente de la República el establecimiento de exenciones impositivas y la modificación de las existentes, por lo cual carece de fundamento la pretensión de arbitrariedad que se imputa al legislador cuando las contempla en determinada materia, a menos de probarse que lo ha hecho en forma caprichosa o antojadiza, orientada a constituir privilegios injustificados a favor de ciertos contribuyentes, lo que no ha sucedido en el caso de autos”.

la Constitución al facultar expresamente a las municipalidades para establecer tributos, como lo son los derechos municipales, y que “al otorgarse esta facultad a cada municipalidad, se está permitiendo que cada una de ellas fije libremente tales derechos, violándose así el principio de igualdad en materia tributaria”. Añade que este tributo grava de modo injustificado su patrimonio, con lo que vulnera el derecho de propiedad sobre sus bienes, ya que estos tributos no están considerados en los costos de prestación de los servicios de la empresa requirente, los que sirven de base a la fijación de las correspondientes tarifas.

El TC decide que las tasas y los derechos (en este caso, se trataba de derechos por ocupación de vías públicas) no constituyen tributos por lo que no les resulta aplicable su estatuto constitucional (C 13º y C 14º).

No obstante ello, considera “incuestionable que la autoridad municipal, al determinar tales derechos, debe observar criterios de proporcionalidad y ecuanimidad, pues no debe olvidarse que su justificación teórica no es otra que la de recuperar parte o todo el costo que a la autoridad le irroga la prestación del servicio correspondiente”, pero que ese asunto no es “una cuestión cuya ponderación corresponda efectuar en esta sede de jurisdicción constitucional, toda vez que para ello nuestro ordenamiento franquea otras vías apropiadas de reclamación”, tales como el recurso de protección, el reclamo de ilegalidad municipal, o la acción de resarcimiento por daños derivados de la responsabilidad extracontractual del Estado.

e) La *STC Rol N°1234/2009* (7 de julio de 2009, desestimatoria) aborda el mismo asunto de hecho de las *STC N°718, N°759 y N°773* (todas de 26 de noviembre de 2007). Sin embargo, ya avanzada la aplicación de la norma impugnada (por la inclusión de nuevas condiciones optativas para la obtención de exención de impuesto a la propiedad inmobiliaria), el contribuyente esta vez efectúa algunas alegaciones distintas. Las normas objetadas de vulnerar el art. 19 N° 2 CPR, son el art. 2º de la Ley N° 17.235 y art. 2º de la Ley 20.033, en la parte que dispone una condición para gozar de la exención del impuesto (que reza: “*mientras mantengan convenios para el uso gratuito de las instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados*”) y su Reglamento de desarrollo, el Decreto N°13/2006 del Ministerio de Educación, que regula suscripción de dichos convenios.

Se reclama que las normas y su reglamento disponen la cesión del uso gratuito de las instalaciones deportivas sin atender a las distintas capacidades y extensiones de los diversos clubes deportivos (estadios) de las colonias extranjeras, lo cual es genera una diferencia arbitraria en la magnitud y peso de la carga que estos recintos deben soportar, ya que para los clubes deportivos de mayor envergadura la cesión supondrá una simple limitación al dominio y, al contrario, para los clubes deportivos pequeños

como el recurrente, puede implicar que los asociados no puedan hacer uso de sus instalaciones deportivas (C 10º).

Para el TC, la norma legal impugnada no regula directamente las condiciones para favorecerse del beneficio tributario ni efectúa delegación a la potestad reglamentaria de ejecución, por lo cual sus razonamientos no podrán “destinarse a dilucidar ninguna de las pretensiones de inaplicabilidad hechas valer a su respecto por los requirentes” (C 11º).

Añade que mediante la acción interpuesta el juzgador solo es competente para pronunciarse sobre los efectos contrarios a la Constitución que produce la aplicación de un precepto legal determinado y no para pronunciarse acerca de los supuestos efectos inconstitucionales de los reglamentos de desarrollo, las que corresponde ser analizadas en un proceso contencioso administrativo (C 17º). El asunto está que en este caso el requirente impugna el Decreto N°13 del Ministerio de Educación, es decir, el reglamento de la ley, por lo que la acción debe ser desestimada por el Tribunal (C 18º).

Por otro lado, pone de relieve que la fundamentación del recurrente está caracterizada “por ser de carácter teórico y abstracto, que se limita a afirmar de modo genérico una vulneración al principio de isonomía, sin precisar ni acreditar de manera detallada y suficiente las circunstancias que configurarían la reseñada arbitrariedad”. Los requirentes solo han alegado que la aplicación de la norma impugnada produciría una diferencia arbitraria en la magnitud y peso de la carga que los distintos clubes deportivos deben soportar; pero no entregaron antecedente alguno que permita al TC apreciar y comprobar de qué manera la cesión del uso gratuito de las instalaciones deportivas supone el cese de actividades para el Club Deportivo requirente y una simple limitación al dominio para otros Clubes de mayor envergadura (C 16º). Ello no permite dar lugar a la solicitud, dado que la acción de inaplicabilidad procede para efectuar un “examen concreto de si un determinado precepto legal invocado en una gestión judicial pendiente y correctamente interpretado producirá efectos o resultados contrarios a la Constitución”, y no con una confrontación abstracta y universal entre el precepto reprochado y la preceptiva constitucional (C 14º y C 15º). A lo anterior se suma que los requirentes no entregaron antecedentes concretos que permitan constatar que la aplicación del precepto legal impugnado vulnera el derecho a la igualdad ante la ley (C 18º).

Con todo, el TC hace una referencia a su concepción de la igualdad:

“C 13º: Que este Tribunal, en diversos pronunciamientos, entendió que la igualdad ante la ley *‘consiste en que las normas jurídicas deben ser iguales para todas las personas que se encuentren en las mismas circunstancias y, consecuencialmente, diversas para aquellas que se en-*

cuentren en situaciones diferentes. No se trata, por consiguiente, de una igualdad absoluta sino que ha de aplicarse la ley en cada caso conforme a las diferencias constitutivas del mismo. La igualdad supone, por lo tanto, la distinción razonable entre quienes no se encuentren en la misma condición'. En esa línea, se ha concluido que '*la razonabilidad es el cartabón o standard de acuerdo con el cual debe apreciarse la medida de igualdad o la desigualdad*'. (Roles N° 28, 53, 219, 755, 790 y 986). A mayor abundamiento, esta Magistratura también ha sentenciado que no basta con que la justificación de las diferencias sea razonable, sino que también debe ser objetiva, es decir, deben existir presupuestos objetivos que justifiquen el tratamiento del legislador. Además, ha precisado que para poder determinar si se infringe o no la igualdad ante la ley, debe atenderse a la finalidad del legislador para intervenir el derecho fundamental de que se trate, finalidad que debe ser adecuada, necesaria y tolerable para el destinatario de la misma. En otras palabras, la igualdad ante la ley supone analizar si la diferenciación legislativa obedece a fines objetivos y constitucionalmente válidos. De este modo, resulta sustancial efectuar un examen de racionalidad de la distinción; a lo que debe agregarse la sujeción a la proporcionalidad, teniendo en cuenta las situaciones fácticas, la finalidad de la ley y los derechos afectados (roles N° 755 y N° 790)".

f) La STC Rol N°1295/2009 (6 de octubre de 2009) recae sobre una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad contra los artículos 3º y 4º del DL 1757/1977, interpuesto por catorce Compañías de Seguros Generales, por medio de la cual persiguen eludir la obligación legal de aportar financieramente al Cuerpo de Bomberos de Chile.

La Compañías aseguradoras sostienen que las disposiciones legales impugnadas violentan las garantías constitucionales de la igualdad ante la ley (art. 19 N° 2), de igualdad ante las cargas públicas (art. 19 N° 20) y de la no discriminación arbitraria en materia económica (art. 19 N° 22) "en la medida que impone en forma desproporcionada, injustificada y exclusiva a un grupo determinado –en este caso las compañías de seguros– un alto gravamen para satisfacer necesidades de un servicio que redunda en beneficios para toda la población".

Asimismo, vulneran la Constitución, al exigirle a dichas Compañías asumir una obligación que participa de una naturaleza tributaria que se traduce en un tributo manifiestamente desproporcionado e injusto; y crean una categoría especial de destinatario de un gravamen económico, provocando una discriminación arbitraria en materia económica, transgrediendo con ello el principio de proporcionalidad.

Refutando dichos planteamientos, la Superintendencia de Valores y Seguros asevera que los bomberos efectúan una actividad en directo beneficio de las aseguradoras, quienes si no aportaran financieramente

con ello, estarían enriqueciéndose sin causa a expensas de la comunidad nacional que financia dicha actividad. Por otro lado, no se afecta el principio de igualdad porque las aseguradoras aportan a prorrata del número de primas que manejan.

Por su parte, el Consejo de Defensa del Estado pide que se rechace el requerimiento, argumentando que las normas impugnadas no pueden vulnerar los principios constitucionales tributarios porque no establecen tributos, pues “la obligatoriedad de contribución al gasto no se dirige a financiar ni a un ente público, ni al Estado, ni a un servicio público, sino a un servicio de utilidad pública”; y aunque “se considerara que se establecen tributos, tampoco se vulneraría la Constitución, ya que se respetarían de todos modos los principios de reserva legal, de igualdad, de justicia, de proporcionalidad”.

El TC, en su extensa sentencia, pone en evidencia, en relación al principio de igualdad, que “el gravamen se impone a todas las Compañías de Seguros, sin excepción”, por lo que la norma “tiene el carácter de generalidad” (C 104). Además, las Compañías de Seguros no son las únicas empresas “que deben soportar alguna carga para el esfuerzo nacional de financiar a los bomberos”. Añade que la medida impuesta a estas Compañías presenta un fundamento objetivo y razonable, por cuanto ellas se benefician de la actividad de los bomberos, por lo que si ellas no se hicieran cargo de dicha obligación de aporte otros debieran hacerlo, los que sí alteraría la igualdad ante la ley. Por ello, las normas incididas en el requerimiento no vulneran el art. 19 Nº 22 constitucional. A su vez, no vulneran el art. 19 Nº 2 CPR, por cuanto las indicadas disposiciones “se aplican por igual a todas las entidades aseguradoras a prorrata de las primas directas en el riesgo de incendio, de modo que quienes se encuentran en las mismas circunstancias, al beneficiarse de un modo particular gracias a la actividad de bomberos, reciben el mismo trato” (C 106).

En relación a la acusación de que la medida genera una discriminación arbitraria, el TC plantea que ello no sucede, ya que el art. 19 Nº 22 entiende que existe discriminación cuando el Estado otorga un beneficio o constituye un gravamen respecto de un grupo o categoría de personas, pero precisamente esto “es parte de la lógica con la que opera la política económica o de fomento que se quiere implementar” con las normas que en este caso se impugnan. Dentro de dicho marco, lo relevante para el TC es que dicha discriminación no sea arbitraria. Son muy relevantes las explicaciones del TC en cuanto a la forma de entender cómo operan las categorías que usa, especialmente en lo relativo a la suficiencia y coherencia de los motivos que sustentan de la decisión legislativa³¹

³¹ C 96:... Por lo tanto, hay que buscar la justificación, el motivo que explica y funda la medida. No se trata con ello de que exista una razón que convenza o persuada a todos. Lo relevante es que la medida responda a la lógica de la política económica o de fomento que se quiere implementar.

En este caso, de la historia de las leyes vinculadas al tema, se deduce que el legislador tuvo en cuenta tres razones para establecer el gravamen: el enorme beneficio que la actividad bomberil reporta a las Compañías de Seguros; la seguridad económica para los bomberos y sus familias (los fondos recogidos con los aportes solventan los riesgos de accidente y muerte en el curso de sus funciones); y el reconocimiento a la labor de bomberos (C 97).

Por tanto, los motivos cumplen las notas esenciales para el test: existen y son claros; se trata de motivos suficientes o bastantes para establecer el gravamen a las Compañías de Seguros, pues se fundan en razones aceptables y atendibles (C 98º); estos motivos son coherentes con las medidas legales establecidas, pues supera este control que busca determinar “si existe un vínculo lógico, una racionalidad, entre las razones invocadas por el legislador para establecer la regulación y la medida propiamente tal” (C 101º); y se trata de motivos lícitos, es decir, no contravienen otros preceptos constitucionales (C 102º), no siendo ni excesivos ni vulnerando el principio de igualdad ante la ley. En definitiva, la medida no puede ser calificada de arbitraria, pues el legislador tuvo motivos para establecerla; estos son suficientes; existe una vinculación lógica entre estos motivos y la regulación; y estos son, finalmente, lícitos (C 105).

vante es que esa razón exista, sea suficiente y coherente con la decisión, y no sea ilegítima; se trata de justificar, no de obligar a creer en esas razones.

Ahora, la dificultad de analizar la arbitrariedad en el legislador radica en varios factores. En primer lugar, en determinar cuál es la justificación de la regulación que establece. Esta no está explicitada en la ley misma, como sucede, en cambio, con los motivos de una sentencia, o con los fundamentos del acto administrativo que, cuando la ley lo establece, deben explicitarse en él. La ley no tiene una justificación en sí misma; solo tiene mandatos de hacer, no hacer o de permitir. La razón o justificación de ella hay que buscarla. Ello puede hacerse en la historia de la norma, es decir, en el mensaje o moción, en la discusión en sala o comisión, en los informes de comisión. Esto tiene el inconveniente de que un argumento puede no expresar más que la opinión de uno o más parlamentarios, pero no la del Congreso. De ahí la máxima prudencia que debe haber al escudriñar y determinar estos motivos. Estos no pueden ser determinados caprichosamente. Eso cambiaría la arbitrariedad del legislador por la del juez.

En segundo lugar, la dinámica de la sociedad hace que lo que el legislador puede haber considerado como un motivo legítimo, quede desfasado en el tiempo. Eso obliga a quienquiera examinar la justificación de una ley, a mirar otros factores de corrección que permitan una adecuación a la época en que la norma se aplica, como puede ser su inserción normativa y la visión sistemática del ordenamiento jurídico. De lo contrario, se produciría una petrificación, un predominio del legislador originario. Ello, sin embargo, no debe conducir a reemplazar el originalismo interpretativo por un activismo judicial inmoderado.

En tercer lugar, es importante partir de la base de que el legislador tiene un motivo cuando establece una normativa. El control del legislador por parte del TC no significa que esta Magistratura establezca sus propios parámetros y los contraste con lo que los legisladores establecieron. El control consiste, más bien, en examinar si estos parámetros existen, es decir, que puedan ser detectados; en determinar si son suficientes y si son coherentes con la regulación que se estableció; y señalar si son legítimos. De lo contrario, el organismo de control puede convertirse en un censor de las razones que llevan a los legisladores a regular;

Ahora, el TC decide que esta obligación legal no constituye un tributo sino un *gravamen especial*, que se encuentran reconocidos en el art. 19 N° 22 CPR (C 94 y C 93). La imposición de este gravamen especial no constituye una discriminación arbitraria, pues se cumplen los requisitos constitucionales necesarios para que una norma legal pueda establecer discriminaciones legítimas (C 89), cuales son, que se establezca por ley y que la discriminación que se aplique no sea arbitraria, y sea lógica, razonable, justificada, justa³². Para ello, lo esencial es que se establezca a una categoría de sujetos considerando que operan en un determinado sector, actividad o territorio, siendo por tanto general (C 91º y C 92º).

El Ministro Raúl Bertelsen Repetto estuvo por acoger el requerimiento, y en su voto disidente añade un punto adicional (A. 6º): "... para que el gravamen especial establecido por una ley sobre todos quienes están incluidos en el respectivo sector o actividad, sea procedente, no debe entrañar una 'discriminación arbitraria', concepto este que, formulado en términos positivos, significa que debe existir un factor de diferenciación que justifique la diversidad de trato legalmente fijado".

g) En la *STC Rol N°1452/2010* (5 de agosto de 2010), se efectúan algunas menciones al principio de igualdad en vinculación al principio de capacidad económica. Por otro lado, el TC también trata asuntos de igualdad y no discriminación al referirse a una posible transgresión al art 1, i. 4º constitucional, i.e., el fin de bien común que debe observar el Estado. El TC, un espacio discursivo común, reúne las categorías de potestad tributaria, fin de bien común, razonabilidad y arbitrariedad e igualdad, principio de confianza legítima fundido con el de proporcionalidad, y control de proporcionalidad y ponderación en caso de vulneración de derechos. Para aislar ideas y categorías, es necesario seguir la ilación del discurso.

Para el TC, el establecimiento o la derogación de los beneficios tributarios forma parte de la potestad tributaria y de la discrecionalidad legislativa, orientada por consideraciones de política fiscal que estime relevante en cada momento histórico, y que quiebran el principio de capacidad económica ínsito en los impuestos por razones objetivas legítimas de carácter económico, social o político, pero nunca en función de privilegios personales (C 19º y C 20º). Por ello, esta actividad legislativa se sujeta al test constitucional de razonabilidad, atendida su idoneidad en función a las finalidades que se persiguen con su concesión o derogación, debido al

³² La sentencia cita a FERMANDOIS: "La discriminación arbitraria es aquella injusta, irracional, que niega beneficios a quienes legítimamente tienen derecho a ellos o impone gravámenes a quienes no merecen soportarlos". FERMANDOIS VÖHRINGER, Arturo (2006) *Derecho Constitucional Económico, Garantías Económicas, Doctrina y Jurisprudencia. Tomo I*. Santiago: Editorial P. Universidad Católica de Chile, pp. 288 y 267.

impacto que provoca en el principio de tributación conforme a la capacidad impositiva de los contribuyentes como manifestación de la igualdad en el ámbito tributario definida en términos de que “a igual riqueza corresponde igual tributación” (C 21º).

Históricamente, el beneficio tributario justificó un fin legítimo, y habiendo cambiado las circunstancias, el legislador puede modificarlo, de acuerdo a consideraciones de bien común que obliga al Estado a cumplir sus deberes constitucionales. En efecto, el TC recuerda que la historia de la Ley impugnada revela que el legislador derogó de modo absoluto y para todos los casos el beneficio tributario reclamado, a contar del año tributario 2006, debido al cambio de circunstancias producido en el país, así como la necesidad de contribuir a la redistribución del ingreso y del establecimiento de políticas de promoción de la justicia social y de derechos económicos y sociales, y que el Presidente de la República llamó a abrogarlo de modo definitivo por considerarlo “uno de los subsidios estatales peor focalizados”, como consta en el Mensaje de la ley (C 25º), agregando que el objetivo de la supresión de esta franquicia tributaria era destinar la totalidad de los mayores recursos fiscales obtenidos a miles de becas para educación superior para alumnos de alto rendimiento académico de los sectores de menores recursos de la población (C 22º a C 26º).

Frente a esta clase de fundamento, de enorme fuerza de convicción, el contribuyente carece de defensa posible: el argumento de que una medida busca la protección de los niños desvalidos puede vencer a cualquier otro argumento imaginable. En la base se encuentra la concreción de la “igualdad material” en su expresión de derechos económicos y sociales. Para el TC, las razones señaladas constituyen “motivo suficiente desde el punto de vista de la razonabilidad de que debe estar dotada la actuación del legislador cuando ejerce la potestad tributaria”, por lo que no puede sostenerse que la derogación del beneficio violenta el principio de bien común que debe guiar la actuación estatal (C 27º).

Para la sentencia, la actuación del legislador tampoco ha vulnerado el “principio de confianza legítima que debe regir las relaciones entre la Administración y los administrados”. Se respalda en la Sentencia C007-02 de la Corte Constitucional de Colombia (que asevera que un ataque legítimo al principio de confianza legítima debe superar el control de proporcionalidad y considerar la amplia potestad de configuración jurídica del legislador en materia tributaria) y en la Sentencia 50/1995 del Tribunal Constitucional de España (en un párrafo referido al principio de proporcionalidad, que exige un ejercicio de ponderación de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales, a fin de respetar el principio de igualdad y evitar la arbitrariedad en el ejercicio de las potestades públicas). Añade que el sacrificio del contribuyente, derivado de la derogación del benefi-

cio tributario, que implica un alza en sus impuestos, se equilibra, desde la perspectiva del bien común, con la destinación de esos recursos a una finalidad legítima como es propender a la redistribución del ingreso” y, en particular, ofrecer un mayor acceso a la educación de la población de menores ingresos (C 28º).

Interpreto, en definitiva, que por consideraciones de política fiscal finalidades constitucionales legítimas, en este caso razones de bien común que buscan la concreción de mayores grados de igualdad material, es posible quebrar el principio de tributación conforme a la capacidad impositiva de los contribuyentes como manifestación de la igualdad en el ámbito tributario definida en términos de que “a igual riqueza corresponde igual tributación”. De ello sólo es posible deducir que el principio de igualdad en el ámbito tributario es una expresión de igualdad formal, de igualdad ante la ley.

h) La *STC Rol N°1399-2010/1469-2010* (acumulados, 4 de noviembre) trae causa en una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad interpuesta por un práctico de puerto, respecto del art. 42 N°1 i. final de la LIR, que lo hace imponer como trabajador dependiente en circunstancias que el actor alega que su actividad es semejante a la de un trabajador independiente³³. Cabe añadir que la norma impugnada rigió desde 1976 hasta 2007, y se encontraba a la sazón derogada por la Ley N° 20.219 (que dispuso que estos profesionales se sujetarán al régimen tributario de los trabajadores independientes a partir del 1 de diciembre de 2007)³⁴. No obstante lo anterior, continuaba aplicándose en el caso *sub lite*, pues los giros objeto de los reclamos judiciales pendientes correspondían a los años tributarios 2007 y 2008, y fueron emitidos por las rentas percibidas los años 2006 y 2007, respectivamente.

El debate acerca de la aplicación del principio de igualdad versó básicamente sobre dos extremos: el legislador puede crear categorías de contribuyentes y aplicarles diferentes estatutos tributarios, a juicio de los disidentes; el legislador no puede discriminar arbitrariamente, como lo hace en este caso para la mayoría del TC (formando sentencia).

Para el contribuyente, el legislador derogó el *inciso* final del art. 42 N° 1 porque reconoció su inconstitucionalidad sobreviniente (era ante-

³³ El caso es bastante complejo tanto en los hechos como el Derecho. Para mayores detalles, es posible ver MASBERNAT, Patricio, “Principios constitucionales tributarios en la sentencia Roles N°1399-09-INA y N°1469-09-INA, acumulados, del Tribunal Constitucional, de 4 de noviembre de 2010. Referencia al caso ‘Gerhard Schweinitz con SII’, Corte de Apelaciones de Concepción, Rol 800-2010, de 1 de diciembre de 2010”, *Revista Estudios Constitucionales del CECOCH*, Universidad de Talca, en prensa.

³⁴ El art. 42 LIR establece dos categorías de contribuyentes: los trabajadores dependientes, sujetos a vínculos de subordinación y dependencia laboral (sujetos a un impuesto único); los trabajadores independientes, profesionales liberales (sujetos al impuesto global complementario).

rior a la promulgación de la actual Constitución) causada en que establecía una discriminación infundada e irracional en contra de algunos profesionales independientes (los prácticos de puertos y canales autorizados), vulnerando la garantía de igualdad ante la ley consagrada en el art. 19 Nº 2 CPR. Es más, la norma legal impugnada no propendería al bien común, no obedecería a los principios de equidad y justicia ni a fundamentos éticos o jurídicos y tampoco sería conciliable con la naturaleza jurídica de la actividad de practicaje autorizado de puertos.

Por su parte, la Administración Tributaria responde solicitando el rechazo de la acción deducida, argumentando que el práctico de puerto autorizado por la autoridad competente, al estar supeditada de modo minucioso y detallado a la autoridad marítima y a la normativa dictada por ella, sería un contribuyente “dependiente”, en virtud de lo cual se encuentra afecto al impuesto único al trabajo o de segunda categoría y no al Impuesto Global Complementario aplicable a los trabajadores independientes. Por tanto, dichos profesionales se hallan adecuadamente insertos en el art. 42 Nº 1 LIR, como los demás contribuyentes comprendidos en él, lo que sería constitucionalmente legítimo conforme al art. 19 Nº 22 constitucional. Por otro lado, esta norma se aviene con la doctrina de los autores que postulan la legitimidad constitucional de la agrupación legal de contribuyentes por sector, actividad o zona geográfica.

La sentencia, en voto mayoritario, efectúa una revisión de la doctrina del TC del principio constitucional de igualdad ante la ley (art. 19 Nº 2 CPR), y se apoya en jurisprudencia y doctrina constitucionales extranjeras.

En lo esencial, el TC estima que la labor de los prácticos de puertos no puede ser asimilada a un trabajo dependiente, por lo que la diferenciación que la ley hace entre estos profesionales y el resto de los incorporados al art. 42 Nº 2 es infundada, agregando que a los contribuyentes discriminados le significa un tratamiento tributario más gravoso que el dispuesto respecto de los independientes.

Esto viola el principio de igualdad ante la ley en los términos definidos por el TC en anteriores pronunciamientos (SSTC Nº 28, Nº 53 y Nº 219), pues dicho principio “consiste en que las normas jurídicas deben ser iguales para todas las personas que se encuentren en las mismas circunstancias y, consecuencialmente, diversas para aquellas que se encuentren en situaciones diferentes”. Dicha igualdad no impide que la ley establezca diferenciaciones, pero siempre que suponga una distinción razonable entre quienes no se encuentren en la misma condición, siendo la razonabilidad, por ello, el cartabón de acuerdo con el cual debe apreciarse la medida de igualdad o la desigualdad (C 12º). No existiendo razonabilidad o fundamentación, la diferenciación se torna arbitraria, como se deriva de la STC Nº 986/2008. Lo mismo sucede en caso de que la norma en

cuestión no se aplique a todas las personas que se encuentran en la misma situación prevista por el legislador (C 13º).

En virtud de este principio, el legislador puede instituir diferencias razonables entre quienes no se encuentren en la misma condición, y en cuanto la diferenciación responda a causas legítimas (ni hostilidad ni que signifique indebidos privilegios hacia grupos o personas) por lo que “puede establecer regímenes especiales, diferenciados y desiguales, siempre que ello no revista el carácter de arbitrario”, como se ha puesto de manifiesto en la STC N° 986/2008 (C 13º).

Profundizando en la cuestión, el TC exige que la justificación de las diferencias no solo sea razonable sino que además sea objetiva, como ha sido apuntado en SSTC roles N° 755 y N° 790, “... si bien el legislador puede establecer criterios específicos para situaciones fácticas que requieran de un tratamiento diverso, ello siempre debe sustentarse en presupuestos razonables y objetivos que lo justifiquen, sin que, por tanto, queden completamente entregados los mismos al libre arbitrio del legislador” (C 14º).

Un tercer elemento a considerar para evaluar que si medida diferenciadora infringe la igualdad ante la ley, exige atender a la finalidad perseguida por el legislador para intervenir el derecho fundamental de que se trata (en la sentencia no se indica de cuál se trata, por lo que supondría que se refiere al principio de igualdad), “la que debe ser adecuada, necesaria y tolerable para el destinatario de la misma”³⁵. En otras palabras, la diferenciación legislativa debe obedecer a fines constitucionalmente válidos (SSTC N° 755, N° 790, N° 1138 y N° 1140), debiendo el TC tomar en cuenta “las situaciones fácticas, la finalidad de la ley y los derechos afectados” (C 15º).

Siguiendo la STCE Rol N° 1710/2010, el TC expone la distinción entre “igualdades esenciales” y las “desigualdades esenciales”, en términos que una igualdad esencial se presenta cuando “personas, grupos de personas o situaciones, sobre la base de un punto de partida (*tertium comparationis*), son comparables”. En virtud de esta distinción, *una ley se considera arbitraria y consecuentemente inconstitucional si trata desigualmente a las igualdades esenciales o si trata igualmente a las desigualdades esenciales*. De acuerdo con esta tesis, se lesiona la igualdad ante la ley “cuando un grupo de destinatarios de la norma, comparados con otro grupo de destinatarios

³⁵ El fallo cita a RAMÓN FERNÁNDEZ, Tomás (1988), *De la arbitrariedad del legislador. Una crítica de la jurisprudencia constitucional*. Madrid: Editorial Civitas, pp. 34 y 42. También cita las Sentencias del TCE 76/1990 (FJ 9) y 253/2004, en cuanto ellas exponen que la diferenciación constitucionalmente lícita exige fin lícito y que las consecuencias jurídicas resultantes sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador supere un juicio de proporcionalidad, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.

de la norma, son tratados de manera distinta, a pesar de que entre ambos grupos no media ninguna diferencia de tal entidad o importancia que pudiera justificar un tratamiento desigual" (C 16º).

Finalmente, exige efectuar una *ponderación o examen de proporcionalidad*, analizando si la diferencia de trato persigue un fin legítimo, sea necesaria y que presente una razonable relación con el valor del fin propuesto (C 16º).

No obstante todas las categorías abstractas incorporadas en la sentencia, claramente fue la idea de *tertium comparationis* la determinante en la decisión del TC, argumento que habría sido suficiente por haber sido el único que el Tribunal fue capaz de operacionalizar en términos de darle funcionalidad para poder usarlo como criterio de decisión³⁶. Este Tribunal pone de relieve que el amplio ámbito de discrecionalidad del legislador se entiende sujeto al derecho a la igualdad ante la ley y a la igual repartición de los tributos (art. 19 Nº 2 y Nº 20 CPR), y concluye que en este caso el legislador ha tratado de modo distinto a categorías de contribuyentes semejantes, lo que conculca al derecho a la igualdad ante la ley de los prácticos de puertos y canales autorizados, ya que no consideró la similitud o diferencia de la situación fáctica a la que se aplicará la disposición legal, la naturaleza jurídica de los actos que se gravan (C 27º):

"...esta clase de profesionales ejerce una actividad que indubitablemente debe catalogarse como independiente en el ámbito laboral. Por consiguiente, no corresponde, como lo hace el precepto legal impugnado, que su actividad lucrativa sea sometida a un estatuto impositivo más gravoso que el existente para ese grupo de trabajadores, más aún si no se encuentra fundamentación razonable para ello y si se tiene en consideración que ha sido el mismo legislador el que, a través de la Ley Nº20.219, vino a corregir esta situación por considerarla desajustada a la realidad y arbitraria, estableciendo una tributación acorde con su calidad de trabajador independiente" (C 28).

³⁶ El voto de minoría se percata de esto claramente, y explica del siguiente modo el único fundamento del voto de mayoría que formó la decisión del TC, *i.e.*, el resto de los argumentos son meramente retóricos e innecesarios: Apartado 1. "Que, para la mayoría, la norma impugnada afecta la igualdad ante la ley, pues se somete a un grupo de contribuyentes a un estatuto más gravoso que el existente para otros que desempeñan labores semejantes, ya que no pueden descontar ciertos costos de la base imponible de los impuestos que deben declarar y pagar. La ley, al tratarlos como trabajadores dependientes, se afirma, no tiene justificación. Ello ha sido ratificado por la Ley Nº 20.219, que vuelve a los prácticos de puerto y canales autorizados por la autoridad marítima, a la categoría de trabajadores independientes, como es su naturaleza, pues no tienen contratos, no se les retiene impuestos, reciben pagos esporádicos e incurren en gastos para el ejercicio de su actividad, tal como era antes de 1976".

Por su parte, el *voto minoritario* (defendido por los Ministros Carlos Carmona Santander y José Antonio Viera-Gallo Quesney) básicamente defiende un muy amplio ámbito de discrecionalidad del legislador en la determinación de los tributos y configuración del sistema tributario y de las categorías de contribuyentes, en razón de criterios que sean usualmente aceptados. Entendida así (A 11 y A 12) dicha amplia potestad legislativa es muy difícilmente restringible por el TC, y permite ser ejercida para buscar fines recaudatorios como extrarrecaudatorios, de promoción del bien común (SSTC N°1295/2008 y N°1034/2008), de instrumentos de una política económica, destinada a motivar o desincentivar el desarrollo de una actividad, a corregir distorsiones en el mercado, estabilizar la economía, redistribuir ingresos, etc. (STC rol 1295/2008).

Detallan los alcances del principio de igualdad en la acción de inaplicabilidad (A 15-17). Dado el amplio campo de discrecionalidad del legislador, el control concreto de constitucionalidad de la ley, que es el que opera respecto de esta clase de requerimientos, en relación al principio de igualdad (entendido, deduzco, como sinónimo de no discriminación arbitraria, arbitrariedad o falta de proporcionalidad) únicamente debe constatar y juzgar los motivos de la norma que se cuestionan, verificando tres extremos: que existan motivos; que estos motivos sean coherentes; que dichos motivos sean consistentes (A 17), como se ha resuelto en la STC rol N°1295, C 96º. En tal perspectiva, no cabe que el TC enjuicie el mérito de las decisiones legislativas o sustituya el juicio propio del legislador y, basándose en la STC rol N°1295, C 31º, defiende que para excluir el demérito de arbitrariedad el legislador solo debe mostrar que las diferencias que establecen son “razonablemente idóneas y proporcionales a los fines perseguidos (STC rol 797/07)”, o que presentan un “fundamento racional” (Rol N°811/07).

Agagan los disidentes que la doctrina ha afirmado que el legislador es libre para instituir categorías de contribuyentes que se encuentran en situaciones análogas (y también es libre de modificar dichas categorías conforme a las razones de mérito que considere oportunas, siendo la capacidad contributiva un criterio de diferenciación o agrupamiento), debiendo para ello proceder considerando alguno de los criterios formulados por la doctrina económica (capacidad contributiva, origen de las rentas, beneficio del contribuyente, u otro parámetro que estime convenientes). Por ello, no se debe concluir que el legislador de 1976 incurrió en arbitrariedad al dar a los prácticos el tratamiento de trabajadores dependientes (A 27 y A 26).

En definitiva, sostienen que el legislador ha tenido razones suficientes, coherentes y consistentes para considerar que los prácticos son trabajadores dependientes y hasta ahí llega la función de evaluación del TC de la tarea legislativa, no debiendo imponerle sus propias motivaciones al

legislador, y manifiestan ser partidarios de rechazar el requerimiento. Los disidentes exponen los límites entre el legislador tributario y el TC en el reparto de competencias públicas (A 27), y agregan un llamado a la deferencia al legislador y a la autocontención que debe regir el actuar del TC (A 29).

3.3.) PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD (PROHIBICIÓN DE ESTABLECIMIENTO DE TRIBUTOS DESPROPORCIONADOS E INJUSTOS)

a) La *STC Rol N°718* (26 de noviembre de 2007, parcialmente estimatoria, por mayoría; y las *SSTC N° 759* y *N° 773*, ambos de la misma fecha), trata las siguientes cuestiones: principio de reserva de ley y principio de legalidad; posibilidad de remisión a la potestad reglamentaria de ejecución en materia tributaria; el impuesto territorial y su eventual afectación al patrimonio; proporcionalidad y justicia del impuesto.

El TC no considera vulnerado el principio de reserva de ley, porque en casi todos los aspectos del impuesto territorial el legislador ha cumplido con la fijación de “parámetros o pautas precisas a que debe sujetarse” el órgano técnico de la administración para determinar la cuota a pagar por el contribuyente a través de un actividad “meramente administrativas o de carácter procedimental”, haciendo uso de los “criterios que ha señalado al efecto la propia ley”, de modo de evitar la utilización de criterios discrecionales (C 55º). Por ello, defiende que se trata de una actividad administrativa no discrecional, imprescindible para que este tributo opere, y que no produce soluciones arbitrarias y de la que incluso se puede reclamar a través de una acción judicial.

En lo vinculado al derecho de propiedad, el contribuyente plantea dos asuntos: constitucionalmente no cabe imponer tributos sobre propiedades sino sobre rentas (ex (art. 19 N° 20 CPC); y que este impuesto es desproporcionado e injusto por cuanto el contribuyente “no tiene capacidad para pagar el impuesto territorial que resulta del avalúo efectuado” por cuanto se trata de una sociedad cuya principal actividad es el desarrollo del deporte y la recreación y su financiamiento se obtiene a través de cuotas sociales. Añade que la adquisición de propiedades se efectúa con ingresos que ya han tributado, por lo que la imposición de tributos sobre el patrimonio implica una doble tributación de un mismo ingreso.

Adicionalmente, el contribuyente cuestiona que se exijan convenios de uso gratuito de sus instalaciones deportivas con establecimientos educacionales como requisito para acceder a la exención tributaria, pues dicha exención es justa, y el procedimiento de convenios conlleva a la arbitrariedad. Este reglamento sería inconstitucional por implicar la imposibilidad de acceder a las instalaciones a los propios socios del club. La norma impugnada viola el art. 19 N° 20 CPR no solo porque obliga

suscribir el convenio, sino porque requiere de autorización de autoridad administrativa; y viola el art. 19 Nº 24 CPR que le asegura al requirente ejercer el derecho de dominio sobre sus propiedades inmueble.

El Consejo de Defensa del Estado contesta que la Constitución no restringe la tributación solo a las rentas, como se desprende de la letra del art. 65 (en cuanto menciona a los “tributos de cualquier naturaleza”), por lo que también puede gravarse el patrimonio. Asimismo, fundamenta en torno a la legitimidad del procedimiento de convenios como sustrato para el reconocimiento de la exención del impuesto a los bienes raíces. Plantea que para el contribuyente resulta opcional la suscripción de convenios con establecimientos educacionales, debiendo celebrarlos solo si desea acogerse a la exención tributaria, por lo que no limita el derecho de dominio. En cuanto al procedimiento, busca controlar que el propietario cumpla una serie de leyes.

Los razonamientos del TC que interesan destacar se vinculan a la posibilidad de imponer tributos sobre el patrimonio; y acerca de si el impuesto a los bienes raíces es injusto y desproporcionado.

Respecto del primer punto, el contribuyente planteó que el art. 19 Nº 20 constitucional no admitiría tributo sobre el patrimonio sino sobre la renta, al modificarse la antigua redacción de la Constitución de 1925 (que provenía de la CPR de 1833, que aseguraban *“la igual repartición de los impuestos y contribuciones, en proporción de los haberes o en la progresión o forme que fije la ley”*) por la actual redacción (que asegura a todas las personas *“la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley”*).

A juicio del TC (C 36º), de la definición de “renta” y “haber” se puede desprender que ellos no son términos antagónicos sino similares, pues “ambos se refieren a un incremento de los ingresos o a sumas o beneficios que se devengan periódicamente.” Por otro lado, en la historia fidedigna de la norma no existen antecedentes que apoyen la postura del requirente, pues no hay registro de las razones del Consejo de Estado para proceder a tal redacción. Añade que la CENC era de la opinión de permitir impuestos sobre los bienes raíces y que el concepto “tributo” constituía “un término genérico que comprende cualquier impuesto, contribución, arancel, derecho o tasa, es decir, cualquier prestación que los particulares tengan que satisfacer al Estado” (sesión Nº 398, 11 de julio de 1978, Actas Oficiales, p. 3115).

Añade que una interpretación sistemática de la Constitución permite admitir tributos de cualquier clase o naturaleza, lo que incluiría a los tributos sobre el patrimonio (art 19 Nº 20 *i. 3º*, que alude a “los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza”; art 65 *i. 2º*, “*las leyes sobre tributos de cualquier naturaleza...*”; art. 65, *i. 4º* Nº1, “*imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza*”). Así-

mismo, el art 19 Nº 20 *i. 4º* menciona expresamente los tributos sobre bienes, al permitir establecer tributos que graven “*actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local*”. Recuerda que esto ya ha sido sostenido anteriormente, en la STC Rol Nº280 (20 de octubre de 1998).

Por otro lado, el requirente calificó de “injusto” el impuesto territorial, pues vulneraba el art. 19 Nº 20 constitucional, pues al “tratarse de un impuesto sobre el capital se podría carecer de los recursos para hacer frente a su pago, particularmente por ciertas y determinadas personas como serían los jubilados, enfermos, discapacitados o cesantes”.

El TC se respalda en sus sentencias anteriores para entregar los siguientes argumentos a fin de rechazar el recurso a la *justicia* del requirente (C 43º y C 44º):

- a) El tema de la justicia tributaria es un asunto de carácter eminentemente valórico referido básicamente a la capacidad de pago del contribuyente (STC Rol Nº203);
- b) La prohibición constitucional de los tributos desproporcionados e injustos ha sido establecida para evitar impuestos expropiatorios o confiscatorios o que impidan el ejercicio de la libertad de empresa (STC Rol Nº219).
- c) La Constitución intenta impedir las “desproporciones o injusticias, injustificables o irracionales, y ellas se producen cuando son manifiestas, esto es, al tenor de la definición del Diccionario de la RAE, cuando son descubiertas, patentes, claras” (STC Rol Nº219).
- d) Del hecho de que la exención sea aplicable cumpliendo ciertos requisitos legales a contribuyentes de la clase del requirente, es posible concluir que el impuesto impugnado no es un tributo calificable como abusivo, injusto o confiscatorio.
- e) Finalmente, el requerimiento no podría ser acogido por cuanto el contribuyente ha solicitado al TC un juicio de carácter general y abstracto acerca de la constitucionalidad de las normas impugnadas, y “no se fundamenta específicamente en su situación concreta, como resulta exigible en esta clase de acciones constitucionales”, pero reconoce que “podría eventualmente presentarse en consideración a la magnitud del tributo a pagar” pero ello “no se ha acreditado de manera circunstanciada y suficiente” (C. 45º). El TC, enfatiza el control concreto y caso a caso que debe efectuar el TC al pronunciarse acerca de la injusticia o desproporción del tributo, poniendo de relieve que debe ser analizado caso a caso “de acuerdo a la naturaleza fáctica concreta, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de los tributos” (C 44º)³⁷.

³⁷ La STC 718 (C 44º) enfatiza el carácter concreto del pronunciamiento que debe efectuar al resolver la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad (como ya lo destacó en la STC

b) La *STC Rol N°822/2007* (13 de noviembre de 2007, desestimatoria) resuelve una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad en contra de normas legales que regulan el impuesto territorial (Ley N°17.235). El contribuyente reclama que ellas vulneran el art. 19 N° 20 (y el 19 N° 24) al establecer un impuesto sobre el patrimonio o el capital, pues los tributos deben recaer sobre rentas. Argumenta que al no existir un incremento patrimonial, la legislación impugnada le produciría al contribuyente “la injusta situación de verse afectado por fuertes pagos de contribuciones, además de que el reavalúo de su propiedad raíz aumentará el impuesto global complementario y, por último, que ello determinará, en su oportunidad, el impuesto de herencia que pudiese afectar a su sucesión”.

La Defensa Fiscal replica que si bien es efectivo que el impuesto a los bienes raíces constituye un impuesto al patrimonio, ello no es inconstitucional “porque el constituyente dejó entregada a la ley la determinación de la diversa naturaleza de los tributos y estos no están restringidos sólo a aquellos que recaigan sobre la renta” como se desprende del art. 65 i. 2º CPR, que dispone que los tributos pueden recaer también sobre bienes de cualquier naturaleza, y ha sido declarado por el TC (STC N°280, C 17º-19º) y sostenido por constitucionalistas.

El TC determina que (C 7º) la Constitución no prohíbe la imposición de tributos sobre los bienes de las personas ni sobre otros hechos diferentes de la renta o acrecimiento patrimonial; y que de hecho existen diversos los impuestos sobre la propiedad o tenencia de cosas o sobre su traslación a título oneroso o su transmisión a título gratuito (IVA; im-

Rol N°546/2006): “ha de recaer en la conformidad o contrariedad con la Constitución que la aplicación del precepto impugnado pueda tener en un caso concreto y no necesariamente en su contradicción abstracta y universal con la preceptiva constitucional”. De ello que “la declaración de inaplicabilidad no significa que siempre la norma impugnada sea *per se* inconstitucional, sino que únicamente en el caso concreto dentro del cual se formula el respectivo requerimiento (STC N° 596), pues, “en sede de inaplicabilidad, el Tribunal está llamado a determinar si la aplicación del precepto en la gestión específica resulta contraria a la Constitución” (STC N° 480)”. Ello se debe a que “lo que podrá ser declarado inconstitucional, por motivos de forma o de fondo, es la aplicación del precepto legal impugnado a un caso concreto”, lo que a mi parecer, en definitiva, tiene implicancias esenciales en materia probatoria, v.g., pues de lo que el TC sostiene es posible deducir que hay instancia: “Lo expresado deja de manifiesto que las características y circunstancias particulares y precisas del caso concreto de que se trate han adquirido, en el actual texto constitucional, una relevancia sustancialmente mayor de la que debía atribuirse antes de 2005 pues, ahora, la decisión jurisdiccional [del TC] ha de recaer en la conformidad o contrariedad con la Constitución que la aplicación del precepto impugnado pueda tener en cada caso concreto *sub lite*, lo que no implica, necesariamente, una contradicción abstracta y universal con la preceptiva constitucional. Así las cosas, lo que el Tribunal debe efectuar en este caso es un examen concreto de si la norma [impugnada]..., que establece el impuesto territorial aplicada a la gestión pendiente produce efectos o resultados contrarios a la Constitución” (C 44º). Véase las notas a pie de página 17 y 18. referidas a las SSTC N° 810, N° 1234 y N° 1295.

puestos al tabaco y alcoholes; impuesto a herencias y donaciones). La cobertura constitucional (C 8º) de dichos tributos se encuentra en diferentes disposiciones, *v.g.*: el art. 65, *i. 2º*; art. 65 *i. 4º* N°1; art. 19 N°20 *i. 4º*. En definitiva, “el genuino sentido que cabe atribuir al empleo de la expresión ‘rentas’ en el art. 19 N°20 *i. 1º* constitucional no es otro que el dejar en claro que los tributos que graven las rentas deben basarse en los criterios de proporcionalidad y eventualmente de progresión que determine la ley, mas en ninguna forma puede verse en ello el propósito de excluir otra clase de tributos que no recaigan sobre las rentas” (C 9º).

c) La *STC Rol N°1034/2008* (7 de octubre de 2008, desestimatorio por mayoría, 6 *contra* 4) decide una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentada contra norma legal que regula el tributo local gravando de modo injustificado su patrimonio, a juicio del contribuyente, lo que vulnera el derecho de propiedad sobre sus bienes, al no estar estos tributos considerados en los costos de prestación de los servicios públicos que presta (suministro de agua potable) y que sirven de base a la fijación de las correspondientes tarifas que cobra a los consumidores.

Para el TC, los cobros del Municipio constituyen derechos o tarifas, una categoría diferente de los tributos, por lo que no les resulta aplicables su estatuto constitucional y por tanto, no cabe pronunciarse acerca de posible vulneración a los principios constitucionales tributarios contenidos en el art. 19 N°20 CPR (C 13º y C 14º). Con todo, le resulta “incuestionable que la autoridad municipal, al determinar tales derechos, debe observar criterios de proporcionalidad y ecuanimidad, pues no debe olvidarse que su justificación teórica no es otra que la de recuperar parte o todo el costo que a la autoridad le irrogue la prestación del servicio correspondiente”. Con todo, el control del establecimiento de esos cobros no le corresponde al TC sino a que los mecanismos procesales específicos, como el reclamo por ilegalidad contenido en la LOC de Municipalidades o la acción de resarcimiento por daños derivados de la responsabilidad extracontractual del Estado (C 14º).

d) La *STC Rol N°1295/2009* (6 de octubre, desestimatorio por mayoría) se hace cargo de una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad en contra de una ley que impone aportes financieros a Compañías de Seguros, calificada como norma tributaria por parte de las requirentes, y respecto de la cual se alega la vulneración del derecho de propiedad. El TC desestima la acción sobre la base de entender que la norma impugnada no regula tributos “en los términos del art. 19 N° 20” sino que establece “gravámenes especiales” conforme al conforme al art. 19 N°22 constitucional (C 94º).

De todos modos, la sentencia se hace cargo del problema planteado, defendiendo la tesis de que dichos derechos no tienen carácter expropiatorio, existiendo solo una restricción a la disposición de ciertos ingresos

(C 93º). Con RAJEVIC, el TC argumenta que las limitaciones de derechos constituyen “deberes no indemnizables que impone la ley a los propietarios en relación al ejercicio de su derecho de propiedad, derivado de la función social de este último”³⁸ y, junto a AYLWIN, sostiene que “importan una disminución al derecho del propietario, sea porque restringen sus facultades para usar, gozar y disponer de sus bienes, sea porque le imponen obligaciones a favor de terceros” (cita a AYLWIN, Patricio; Derecho Administrativo; T. III; Edit. Universitaria; Santiago, 1959, p. 169).

Para el TC, estas cargas financieras son “gravámenes especiales” que importan limitaciones al derecho de propiedad en razón de su función social, “no son más que obligaciones o deberes de hacer, de no hacer o de dar”, configuradas como obligaciones “de transferir ciertos recursos; que van en beneficio de toda la comunidad por la ‘utilidad pública’ del rol que juegan los bomberos en la sociedad, dándose con ello la exigencia de que la limitación esté fundada en la función social de la propiedad” (C 93º).

El TC intenta fundamentar que la exacción patrimonial es legítima, que se trata de un acto de limitación (que equipara al acto regulatorio) y no de privación, distinción que aborda en los siguientes términos:

C 93. Asimismo, este Tribunal ha señalado que la privación se distingue de la limitación. “Un acto de privación tendrá por objeto despojar, quitar, sustraer una determinada propiedad de su titular, mientras el acto regulatorio tendrá por función determinar las reglas a que debe ajustarse el ejercicio del dominio, estableciendo un modo limitado y menos libre de ejercer la propiedad sobre la cosa... Toda regulación o limitación priva al propietario de algo. A partir de la regulación, alguna autonomía, privilegio, ventaja o libertad que tenía, desaparece para su titular. Si tuviéramos por propiedad cada aspecto de esa autonomía, privilegio, ventaja o libertad, la regla constitucional que permite limitar la propiedad equivaldría a letra muerta, lo que se contradiría con múltiples fallos de este Tribunal que han tolerado, en determinados casos y bajo ciertas condiciones, la regulación de la propiedad”... (STC rol 505/06).

... En el presente caso, las Compañías deben disponer de ingresos a favor de los bomberos accidentados. Pero no hay una afectación de la esencia del derecho de propiedad. Desde luego, porque la actividad no se elimina, suprime o prohíbe con esta obligación. También, por la posibilidad que tienen las Compañías de transferir a los precios de las primas de los seguros que contratan, esa carga. Ello explica que no se afecta el lucro, pues dichas transferencias son un costo de su

³⁸ El TC cita a RAJEVIC, Enrique (n/d) “Limitaciones, Reserva Legal y Contenido Esencial de la Propiedad Privada”, en *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 23 Nº 1, p. 46.

actividad económica, compensado por los suscriptores de los contratos. Ello evita poner en jaque la obtención de ganancia que mueve a la empresa privada. Además, el pleno conocimiento de este costo al emprender y desarrollar la actividad, hace que las Compañías lo asuman como parte de sus proyecciones de utilidad. No hay aquí el elemento coactivo de la expropiación. Si una empresa considera que estas transferencias no justifican sus expectativas de utilidad, puede no iniciar la actividad o terminarla. El costo de producir un bien o servicio es parte del análisis de riesgo de la actividad que deben hacer los emprendedores. La voluntad de permanecer en el mercado hace presumir que los márgenes de ganancia son razonables y tolerables. Pero esa decisión de perseverar o abandonar es una decisión voluntaria, donde el Estado o sus organismos no tienen por qué intervenir. Si el costo de las transferencias por los accidentes de los bomberos hace insopportable o inviable la actividad para una empresa determinada, es un problema económico, no de constitucionalidad.

Finalmente, no nos encontramos frente a una expropiación, porque el pago que hacen las compañías es a prorrata entre todas ellas. Por lo mismo, ninguna debe soportar sino una cuota, en proporción a las primas directas por el seguro de incendio”.

e) La *STC Rol N°1452/2010* (5 de agosto de 2010) resuelve un caso en que el requirente sostiene que la norma legal impugnada vulnera el derecho de propiedad *ex art. 19 N° 24* constitucional, puesto que eliminó el beneficio tributario consistente en el descuento del 20% de lo invertido bajo determinadas condiciones en acciones de sociedad anónima, deducible de las rentas imponibles basadas en ingresos efectivos por cada ejercicio fiscal. El requirente sostiene que por el solo hecho de adquirir las acciones se incorporó de pleno derecho a su patrimonio el beneficio indicado, por lo que no podría ser despojado por una ley derogatoria posterior. Adiciona que la aplicación del precepto legal impugnado lo priva del dominio sobre la suma de dinero que el SII debe devolverle en relación con su declaración anual de Impuesto a la Renta, privación cuyos efectos asimila a los de una expropiación.

En su contestación, el SII pone de relieve que el principio constitucional de reserva de ley regula el ejercicio de la potestad tributaria, en términos tales que su configuración corresponde a los diversos órganos co-legisladores mediante un procedimiento determinado, y que permiten la incorporación como la supresión de las franquicias tributarias (art. 19 N° 20; art. 63 N°14, art. 65 *i. 4º N° 1*, todos de la CPR). Ahora, en relación a supuesta vulneración del art 19, N° 24 CPR alegada por el requirente, ello no sucede, pues “[l]a sola solicitud de devolución de impuestos no puede, por sí misma, dar nacimiento a un derecho de reembolso sin que de manera previa el SII determine su procedencia, lo que lo obliga a veri-

ficar la concurrencia en el caso de los presupuestos y requisitos exigidos al efecto”; y, al contrario, “[p]ara que exista derecho de propiedad sobre un bien, este debe hallarse incorporado al patrimonio de una persona, situación que no concurre en este caso, mientras no se determine efectivamente por el SII que el actor tiene derecho a la devolución de los dineros que solicita”.

El TC aborda esta cuestión distinguiendo, frente a la entrada en vigor una ley que modifica o suprime un beneficio fiscal, dos situaciones: (a) que se hayan consumado diversos períodos impositivos y devengado en cada uno de ellos la correspondiente exención, caso en el cual en virtud del principio de irretroactividad deben respetarse los beneficios devengados por el contribuyente, quedando a resguardo de la nueva norma; (b) que los eventuales beneficios se encuentren pendientes de producción, y que aún no se hayan devengado al no haberse verificado en su integridad el período impositivo en que se esté ni menos en los sucesivos, caso en el cual no ha nacido aun la exención derivada de estos últimos períodos tributarios y no pueden considerarse adquiridos los beneficios. En este segundo supuesto no existen derechos adquiridos, y, al contrario, una ley que contenga un beneficio tributario solo otorga al contribuyente una mera expectativa de obtenerlo. En virtud de tal distinción, es posible concluir que la sola adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas abiertas no confería *ipso facto*, a sus titulares, el beneficio tributario referido en el proceso, por requerirse adicionalmente con el cumplimiento de los demás requisitos legales (C 31º). Se añade que no puede defenderse la existencia de un derecho de propiedad sobre beneficios tributarios, lo que sería además incompatible con el ejercicio de la potestad tributaria (C 32º).

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

CONCLUSIONES

En este apartado se busca determinar cuál es el núcleo de razonamiento del TC en cada una de las categorías estudiadas. La comprensión y expresión de lo que el TC entiende en cada una de ellas no implica que sea compartida por quien escribe estas líneas, y aun al contrario, que por momentos discrepe profundamente de esta Magistratura. Una adecuada crítica de la doctrina del TC pasa, necesariamente, por comprenderla a

cabalidad, sin antejuicios. A continuación, se expondrá lo que el TC entiende de cada una de las categorías estudiadas, extraídas de las sentencias mencionadas con una mirada analítica. Si bien no constituye un objetivo de este trabajo comentar o criticar las sentencias del TC o sugerir criterios alternativos, en ciertos pasajes deberá confrontar las posturas de dicho Tribunal con las mías, opiniones que quedarán solo expuestas a fin de desarrollarlas en futuras publicaciones.

1.- En las sentencias expuestas, se observan ciertas confusiones respecto de categorías esenciales: tributos e impuestos; tasas, tarifas y derechos³⁹; regímenes administrativo y tributario de las tarifas; cobros tarifarios y regulación de derechos constitucionales (en particular, la libertad de empresa); etc.

Es posible sostener que el TC ha ido restringiendo progresivamente el *concepto de tributo*, dando espacio y justificación institucional a la creación legislativa o administrativa de una gran cantidad de figuras jurídicas independientes y de distinta configuración jurídica, muchas de difícil o imposible encuadramiento constitucional, que en definitiva constituyen exacciones de la riqueza de los ciudadanos. Dichas figuras legales que imponen cobros a los ciudadanos encuentran fundamento fáctico en el retramiento del Estado en sus funciones y responsabilidades aún más básicas, pero las mismas no han implicado la disminución de la carga tributaria formal. Dichas figuras jurídicas anómalas, muy variadas, se han establecido en favor de entidades privadas de utilidad pública, empresas privadas concesionarias de toda clase de servicios tradicionalmente públicos, y de órganos estatales incluidas las municipalidades. Se han configurado con normas de Derecho Público, indisponibles para los ciudadanos, a partir de las cuales muchas veces nacen contratos de adhesión con cláusulas extremadamente onerosas para los usuarios (que dejan de ser contribuyentes y estar protegidos por el estatuto constitucional de tales). Lo más grave es que en tales circunstancias, dichas figuras jurídicas anómalas no se encuentran sujetas a un estatuto que las condicione ni se las acompaña con garantías efectivas para los ciudadanos. Este espacio de extracción de riqueza privada por “fines públicos extrafiscales” se produce precisamente por el abandono de sus funciones por parte del Estado, e implica una clara disminución del espacio donde el ciudadano puede buscar cobijo constitucional, dado que se les desprende o retira o desconoce su condición de contribuyente.

Como conclusión general, quizás por una actitud deferente frente al supuesto valor de indemnidad de la caja fiscal, el TC se ha mostrado

³⁹ A diferencia de la STC Rol N°1034/2008, en que equipara tasas con derechos, en la STC Rol N°1405/2010 parece agrupar derechos y tasas, para diferenciarlas de las tarifas y derechos.

proclive a justificar toda clase de exacciones establecida por norma estatal (o, en general, definida como resultado de políticas públicas de diferente índole) sobre el patrimonio privado, si no en razón de la potestad tributaria, en razón de la potestad regulatoria. Tal distinción no la puedo compartir, pero deberé exponer mi punto de vista en otro artículo, por exceder los límites del presente.

2.- En relación a la *idea de capacidad económica* (que el TC en general no considera principio), se puede concluir que el TC la ha entendido como uno de los criterios que el legislador puede usar para efectos de crear categorías de contribuyentes a la hora de establecer los tributos, y que en cuanto obedece a criterios objetivos se adecua al principio de igualdad. Para tales efectos, la capacidad económica comparte espacio con otros criterios o “factores de hecho” de reparto de la carga impositiva y en particular de la determinación del tipo de gravamen, tales como el origen de las rentas, el beneficio del contribuyente, la calificación de un bien como de uso o consumo habitual o de carácter suntuario o prescindible, u otro parámetro que el legislador estime conveniente. De ello se puede desprender que para el TC carece de relevancia o exigibilidad, y constituye solo una herramienta más que el legislador puede usar.

Por otro lado, ha sido vinculada con la norma que prohíbe la manifiesta desproporción e injusticia. Dicha prohibición constituiría un criterio “eminentevalórico” que debe ser ponderado, frente a un alza o creación de impuestos, con elementos tales como la capacidad de pago del contribuyente, que da lugar a situaciones de hecho difíciles de precisar.

Cabe mencionar que el TC sostiene que el legislador goza de un muy amplio margen de libertad (usa esta palabra, *v. g.*, STC 1399 C 27º) o de discrecionalidad en el ejercicio de su potestad de configuración del sistema tributario, que le permite perseguir tanto fines recaudatorios como extrarrecaudatorios, de promoción del bien común, y hacer uso de los tributos como una herramienta para lograr fines de carácter político, económico y social (destinados a motivar o desincentivar el desarrollo de una actividad, a corregir distorsiones en el mercado, estabilizar la economía, redistribuir ingresos, etc.). En tal perspectiva, el TC ha sostenido que se puede “quebrar” el principio de capacidad económica “ínsito en los impuestos por razones objetivas legítimas de carácter económico, social o político, pero nunca en función de privilegios de carácter personal”. Ello relativiza a la capacidad económica como factor de conformación de la estructura tributaria, pero a su vez enfatiza su unidad con el principio de igualdad, en términos tales que solo se la puede dejar de considerar por razones legítimas. Esto lo dice bien el voto de minoría de la STC N°1399/1469 (A 14º), al enfatizar que conforme a la igualdad en materia tributaria, es “de la esencia” que se establezcan regímenes tributarios diferenciados atendiendo a las capacidades contributivas de los contribuyen-

tes o cargas tributarias semejantes en caso de capacidades contributivas iguales.

El debate presentado en la STC N°718 es interesante porque el requirente intenta vincular las condiciones personales del contribuyente a la carga tributaria que es posible se le imponga, si bien no le concede una configuración más compleja que la financiera. En su decisión, el TC no agrega nada porque se limita a reproducir párrafos de sentencias anteriores.

Un paso importante se presenta en una sentencia posterior (Rol N°1452, C 21º), que alude textualmente a un “principio de tributación conforme a la capacidad impositiva de los contribuyentes como manifestación de la igualdad en el ámbito tributario definida en términos de que ‘a igual riqueza corresponde igual tributación’”. No puede enfatizarse suficientemente la diferencia radical, en sus efectos dentro del ordenamiento jurídico, entre considerar la capacidad económica como principio jurídico y más aún como principio jurídico vinculado al principio constitucional de la igualdad, y valorarla sólo como un factor de índole económico más en manos del legislador al estructurar o fijar el tipo impositivo.

A la vez, la misma sentencia, en el mismo considerando, efectúa una distinción entre capacidad económica y capacidad contributiva, entendiendo que la segunda se encuentra “complementada” por los fines extrafiscales del tributo, es decir, fines políticos, económicos y sociales que el legislador puede tomar en consideración y que deben propender al logro del bien común.

En definitiva, existe un tratamiento solo elemental de esta categoría, de contenido exclusivamente financiero.

3.- Sin lugar a dudas, el tratamiento del *principio de igualdad tributaria* es mucho más complejo. Tiene *múltiples facetas*, y ello lo revela la jurisprudencia constitucional. Sus aspectos básicos están constituidos por el principio de igualdad ante la ley y por el principio de no discriminación arbitraria. Ambos presentan un progresivo desarrollo jurisprudencial, aunque se mantiene una línea troncal (de contenidos altamente abstractos), van apareciendo criterios accidentalmente, algunos de los cuales son más concretos u operativos.

Cabe hacer presente que hablamos del *principio de igualdad ante la ley*, principio formal y con un contenido preciso y delimitado, contrastable comparativamente. El TC entiende esencialmente que este implica que “las normas jurídicas deben ser iguales para todas las personas que se encuentren en las mismas circunstancias y diversas para aquellas que se encuentren en situaciones diferentes”. Como queda en evidencia con este estudio, esta frase ha resultado una fórmula abstracta de muy difícil aplicación a los casos concretos.

Por su parte, la *igualdad material* ha comenzado a ingresar a través de categorías tales como las políticas económicas y sociales que, a juicio del TC, pueden legítimamente quebrar el principio de igualdad. Esta debatible apreciación será discutida en un futuro estudio.

Se aprecia una muy estrecha *relación entre los principios de igualdad y de reserva de ley*, fundada en la idea de que el legislador es (en el reparto de competencias constitucionales) a quien le corresponde ponderar los criterios por los cuales se discrimina legítimamente o iguala legítimamente (STC 718).

Ello conduce a la idea de *categorización de contribuyentes*. El principio de igualdad no se opone a separar a los contribuyentes por categorías (discriminación legítima) construidas de acuerdo a pautas generales, abstractas y objetivas, haciendo uso de elementos generalmente aceptadas, como por ejemplo, los reconocidos en la ciencia económica y, entre ellos, el principio del beneficio o la capacidad económica.

El principio de reserva de ley constituye la *garantía y medida de la igualdad y garantía de inexistencia de discriminación arbitraria* (STC 822), pudiendo decirse que existe igualdad ante la ley si la ley establece tributos con criterios de “*generalidad*”, entendiendo este último término en el sentido de “*abstracto*”, es decir, considerando a todos los sujetos de Derecho dentro de una categoría y excluyendo leyes destinadas a personas individualizadas.

La idea de la igualdad como *generalidad* implica la necesidad de *aplicar la ley* en todos los casos que ella deba aplicarse, a todas las personas a que afecte. Hay *arbitrariedad* en caso de que una norma legal no se aplique a todas las personas que se encuentran en la misma situación prevista por el legislador.

Por otro lado, la “*discriminación arbitraria*” es entendida, en su formulación básica, como aquella diferencia irracional, irrazonable, carente de fundamentación, no justificada o contraria al bien común. Aquí cabe incorporar elementos del control de proporcionalidad para evaluar la legitimidad de la medida discriminatoria, tales como el de necesidad de la medida, la adecuación al fin legítimo buscado, la proporcionalidad de la restricción.

Ambas instituciones o facetas *se vinculan* en cuanto “la igualdad supone la distinción razonable entre quienes no se encuentran en la misma condición; por lo que ella no impide que la legislación contemple en forma distinta situaciones diferentes”. La igualdad ante la ley en materia tributaria conduce a diferenciar de acuerdo a factores objetivos que la doctrina económica ha indicado, entre los que se destaca el de capacidad de pago, pero siempre que se establezcan categorías de contribuyentes.

A partir de la *igualdad, como equivalente a equidad*, se llega a la idea de *justicia*. En efecto, se ha considerado que la esencia del derecho a la

igualdad impositiva sería que los tributos deben ser iguales, proporcionados y justos (STC N°203). También, de la prohibición constitucional de establecer tributos injustos, se ha derivado la idea de justicia del tributo como categoría vinculada a la igualdad, esto es, como equidad, en cuanto el tributo justo es aquel aplicado de modo general a todos quienes resultan obligados (STC 280).

Pero esta senda es tortuosa. En la STC N° 280, el TC efectúa una disagregación que revela lo inasible que le resulta una discusión acerca de la “justicia en los tributos”, imposible de usar como parámetro de juzgamiento, calificándola como un concepto “valorativo”, opinable, variable, que “implica un juicio de valor, filosófico, subjetivo de acuerdo a los tiempos y lugares”. Agrega que lo justo es que la ley se aplique en todos los casos que ella deba aplicarse (en sentido concreto, entiendo), en una idea de generalidad que asimila plenamente al principio de igualdad. En dicha causa, sobre la base de dichas reflexiones, el TC plantea que le resulta prudente juzgar como justa a la norma impugnada, por ser general, claramente ahora en un sentido abstracto, es decir, por considerar a todos los sujetos de Derecho dentro de una categoría.

En definitiva, si bien se observa una necesidad de vincular la igualdad con la justicia, las dificultades para delimitar conceptualmente esta última categoría provocan que se retorne a viejas ideas más fácilmente manejables.

Con lo expuesto, puedo describir el soporte básico de la tesis acerca de la igualdad tributaria y de la no discriminación arbitraria defendida por el TC. A partir de ese punto se han ido depurando algunas de sus facetas.

En efecto, más contemporáneamente, a las mencionadas reflexiones jurisprudenciales se han agregado otras de bastante interés: los parámetros operativos para evaluar la igualdad y la distinción legítima; los criterios de la discriminación no arbitraria; las exigencias de la política económica y social frente a la igualdad ante la ley; el principio de capacidad económica; el criterio de “*tertium comparationis*”.

Se ha sostenido que la igualdad ante la ley implica que el legislador tome *la decisión de tratar de modo semejante o de diferenciar en el trato* de acuerdo a circunstancias fácticas, según si los destinatarios de la norma se encuentren o no en la misma condición. En cada caso, el legislador debe atenerse a criterios que deben ser: (a) razonables, por cuanto ‘la razonabilidad o fundamentación es el cartabón de acuerdo con el cual debe apreciarse la medida de igualdad o la desigualdad’; (b) objetivas, es decir, deben existir presupuestos objetivos que justifiquen el tratamiento legal; (c) debe tener una finalidad adecuada, necesaria y tolerable para el destinatario de la norma, que justifique la intervención del legislador en el derecho fundamental de que se trate, lo que supone analizar si la dife-

reniciación legislativa obedece a fines objetivos y constitucionalmente válidos; (d) la distinción debe sujetarse a la proporcionalidad, considerando las situaciones fácticas, la finalidad de la ley y los derechos afectados. En definitiva, exige efectuar una *ponderación o examen de proporcionalidad*, analizando si la diferencia de trato persigue un fin legítimo, sea necesaria y que presente una razonable relación con el valor del fin propuesto (STC N°1234; STC N°1399/1469).

Respecto del principio de no discriminación arbitraria, el TC ha individualizado *elementos para que no exista arbitrariedad*: (a) que existen motivos y sean claros; (b) que los motivos sean suficientes o bastantes para establecer el gravamen, *i.e.*, se basen en razones aceptables y atendibles; (c) sean coherentes con las medidas legales establecidas (que exista un vínculo lógico, una racionalidad, entre las razones invocadas por el legislador para establecer la regulación y la medida propiamente tal); (d) que los motivos sean lícitos, y no ilegítimos, es decir, no contravengan otros preceptos constitucionales, no siendo ni excesivos ni vulnerando el principio de igualdad ante la ley; (e) que obedezcan a criterios de generalidad, objetividad, razonabilidad, claridad, aunque no sean motivos convincentes, por cuanto toca al legislador definirlos y no al TC (STC N°1295); (f) para excluir el demérito de arbitrariedad el legislador solo debe mostrar que las diferencias que establecen son “razonablemente idóneas y proporcionales a los fines perseguidos”, o que presentan un “fundamento racional”.

Ahora bien, cabe considerar que no obstante la relevancia del principio de igualdad y del principio de no discriminación arbitraria, a juicio del TC hay razones constitucionales para vencer tales mandatos legales, cuales son el uso de los tributos como herramientas de política social y económica, entre ellos, razones de justicia social, bien común, en definitiva, igualdad material (STC N° 718).

Por otro lado, fundamental resulta destacar la STC N°1452, que vincula la capacidad económica con la igualdad, en términos de reconocer la existencia de un *principio de tributación conforme a la capacidad impositiva de los contribuyentes como manifestación de la igualdad en el ámbito tributario definida en términos de que “a igual riqueza corresponde igual tributación”*. No obstante la mención, no explica el contenido de este principio que declara como incorporado al sistema jurídico chileno.

La misma sentencia destaca que el principio de capacidad económica, expresión del principio de igualdad, se puede romper legítimamente en virtud de consideraciones de política fiscal relevantes en cada momento histórico atendidas finalidades de bien común, sustentadas en razones objetivas legítimas de carácter económico, social o político. En el caso concreto, se trataba de medidas de justicia social destinadas a concretar la

igualdad material, lo que constituye un objetivo razonable y constitucionalmente legítimo.

Hay un último aspecto que deseo poner de relieve. El TC ha aludido a las “igualdades esenciales” y las “desigualdades esenciales” (STC N°1399/1469). Una igualdad esencial se presenta cuando “personas, grupos de personas o situaciones, sobre la base de un punto de partida (*tertium comparationis*), son comparables”. Esa pauta permite evaluar que *una ley se considera arbitraria y consecuentemente es inconstitucional si trata desigualmente a las igualdades esenciales o si trata igualmente a las desigualdades esenciales*. El TC explica que se lesionan la igualdad ante la ley “cuando un grupo de destinatarios de la norma, comparados con otro grupo de destinatarios de la norma, son tratados de manera distinta” no mediando entre ambos grupos ninguna diferencia de importancia que justifique el tratamiento desigual.

Este razonamiento es imperfecto. En la primera parte, el TC se refiere al “punto de partida” como el parámetro de comparabilidad que define las “igualdades o desigualdades esenciales”, y eso es una dato existente ‘a pesar’ de la ley, previo e independiente de ella (situación fáctica). Por ello, puede constituir un parámetro de control de constitucionalidad de la ley. La segunda parte de la reflexión del TC alude a dos grupos que son tratados de modo diferente a pesar de que ambos son destinatarios de la misma norma. Se alude a la aplicación desigual de la ley, en términos semejantes a la idea de generalidad como general aplicación de la norma a todos a quienes ella debe aplicarse. Este no es un parámetro de control de constitucionalidad de la norma, es un problema de legalidad propio de la jurisdicción ordinaria: cabe exigir al juez ordinario que la ley se aplique como en otros casos semejantes.

4.- De acuerdo a la interpretación del TC, el *principio de no confiscatoriedad* encuentra solo una expresión mínima en la prohibición constitucional de establecer tributos desproporcionados e injustos, y constituye una faceta constitucionalmente disminuida del derecho de la propiedad privada como límite de la potestad tributaria.

De acuerdo a la jurisprudencia constitucional, esta prohibición tiene el carácter de principio regulador de la actividad del legislador (más que configurador de un derecho), de límite o barrera mínima frente a la amplia potestad discrecional o libertad del legislador para configurar el sistema tributario o establecer tributos. La norma constitucional prohibitiva no persigue fijar rangos cuantitativos, y representa un límite conceptual difícil de determinar enlazado al tipo impositivo de un tributo⁴⁰, debido a

⁴⁰ Lo dicho: tratándose de solo un elemento del tributo, parece una aproximación insuficiente del principio.

que existen múltiples factores, todos de hecho, que inciden en su calificación.

Es por ello que, como sucede con el principio de igualdad ante la ley, el principio de reserva de ley se yergue en garantía de respeto a la prohibición constitucional de establecer tributos desproporcionados e injustos. Es al legislador a quien, mediante el procedimiento de elaboración de leyes, corresponde o le ha sido asignada la potestad constitucional de ponderar este criterio en cada caso concreto, de acuerdo a las normas constitucionales de reparto de competencias.

Dentro de esa barrera mínima, se resguardan los derechos de propiedad y libertad de empresa. Constituye una barrera mínima por cuanto opera solo en los casos más extremadamente graves de abuso legislativo, en los que la actividad del legislador rompe *todos los límites* de lo razonable. Por ello, la frase constantemente repetida que reza que dicha prohibición constitucional busca evitar que el legislador apruebe tributos expropiatorios o confiscatorios o tributos que impidan el libre ejercicio de una actividad (en lo que sistemáticamente se sigue a la CENC), es una verdad muy parcial en el contexto de las decisiones del TC, pues ellas otorgan una muy limitada virtualidad a esa regla constitucional. Ahora, el criterio que ha usado el TC para determinar que el tributo es manifiestamente desproporcionado e injusto radica en que el alza de los tipos de gravamen impidan a las empresas continuar desarrollando su negocio o actividad económica, algo así como desincentivar de modo absolutamente efectivo una determinada actividad empresarial, lo cual por cierto conduce a una acción extrema del Estado contra una empresa. Lo llamativo es que pareciera que el TC solo vincula esta tutela mínima del derecho de propiedad a las empresas y no a los demás contribuyentes que no realizan actividades empresariales.

En una sentencia que ha marcado pauta en esta materia (STC N°219), se ha enfatizado que lo constitucionalmente controlable son sólo los casos muy extremos de vulneración de derechos constitucionales, y apelando a la incorporación de la voz “manifiestamente” en el texto constitucional, el TC ha defendido que: lo constitucionalmente prohibido al legislador son las “desproporciones o injusticias ‘manifiestas’”, esto es, aquellas que resultan burdas, exageradas e injustificables”, aquellas irrationales, claras y patentemente descubiertas; la aplicación de la norma prohibitiva “ha de circunscribirse a evitar las desproporciones o injusticias tributarias que traspasen todos los límites de lo razonable y prudente”; “la desproporción o injusticia tiene que ser tan evidente que, cualesquiera sean los hechos, ella resulte patente y clara en la propia disposición legal”.

Otro asunto que se ha discutido dice relación con la posibilidad de establecer tributos sobre el patrimonio o sobre el capital, lo que el TC decide en términos positivos: la Constitución lo autoriza, y no hay base para

creer lo contrario ni aun sobre argumentos fundados en interpretación histórica.

Hay un extremo esencial en este análisis. La “deferencia al legislador” defendida por el TC lo ha conducido a considerar equivalente las categorías de “renta” y “haber”, al decidir que “ambos se refieren a un incremento de los ingresos o a sumas o beneficios que se devengan periódicamente” (STC 718, C 36º). A dicha conclusión ha llegado únicamente luego de una revisión de definiciones de diccionario, y no desde la realidad ni desde los hechos del caso concreto, aun en contra de su propia idea defendida con gran énfasis y de modo permanente en cuanto a que lo relevante en la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad es la consideración a los hechos particulares del caso.

La misma perspectiva en favor del amplio ejercicio de la potestad tributaria, la que implica limitar los derechos del contribuyente, es usada cuando el TC defiende una concepción restringida de tributos para excluir de la sujeción a la Constitución a categorías tales como las tasas, derechos y tarifas; o disminuye los tipos de tributos sujetos a principios constitucionales a efectos de dar más campo de libertad al legislador (relativizando o excluyendo los tributos indirectos, enfatizando que le parece claro y de toda lógica que el art. 19 Nº 20, i. 2º constitucional se refiere “preferentemente” a los impuestos personales o impuestos a la renta); y cuando, al contrario, a efectos de ampliar la potestad del Estado en el ámbito de fijación de impuestos sobre el patrimonio o sobre el capital, aplica una interpretación sistemática para defender esta vez que la Constitución “le concede un sentido amplio a la voz tributo, aceptando los de cualquier clase”.

Niega el hecho real y concreto (“en el caso *sub lite*”) de que los tributos sobre el patrimonio puedan vulnerar la Constitución por afectar a personas sin capacidad de pago (jubilados, enfermos, discapacitados o cesantes), acudiendo a una serie de argumentos difíciles de seguir, tales como la idea de que “el tema de la justicia tributaria” es un asunto de carácter eminentemente valórico, filosófico, subjetivo, opinable (SSTC N°s 203, 280, 718); o que, en definitiva, el contribuyente ha solicitado al TC un juicio de carácter general y abstracto acerca de la constitucionalidad de las normas impugnadas, y “no se fundamenta específicamente en su situación concreta, como resulta exigible en esta clase de acciones constitucionales” o no ha probado fehacientemente los efectos perniciosos de la norma sobre sus derechos.

Entonces, en definitiva, lo realmente relevante para el TC es centrarse en la fuerza de la prohibición constitucional como principio regulador de la actividad legislativa en materia tributaria, no en su expresión de garantía o derecho fundamental.

En la jurisprudencia constitucional, de modo cotidiano aparecen incorporados elementos de confusión, comprensibles por el carácter abierto

y difuso de los términos usados en la Constitución. La propia denominación de tributos injustos y desproporcionados conduce a la idea de justicia, en primer término. De ahí que el TC ha sostenido que “dichas categorías envuelven un juicio eminentemente valórico, que debe ser utilizado de acuerdo con criterios tales como la capacidad de pago del contribuyente”, pero dicha Magistratura ni usa ni explica cómo deben usarse esos criterios.

Respecto de pautas interpretativas, el TC también ha defendido una postura a favor del ejercicio de la potestad tributaria y que relativiza los derechos del contribuyente, sustentando que “estas prohibiciones constitucionales” (no indicando a qué categoría genérica de prohibiciones se refiere, e incluye en dicha categoría genérica a una prohibición constitucional dirigida al legislador y que se encuentra claramente vinculada a derechos fundamentales) “deben ser siempre interpretadas con un criterio restrictivo y no es posible al respecto que se aplique un criterio amplio o extensivo para entender prohibiciones de rango fundamental” (STC 203), enfatizando que las “restricciones al legislador en esta materia son particularmente excepcionales” (STC 219), lo que muestra que para el TC la disposición constitucional que aludimos no contiene una garantía o derecho constitucional sino un principio regulador de la amplia discrecionalidad de que goza el legislador para configurar el sistema tributario.

La “deferencia” al Legislador también se expresa en la idea de que la ley no es capaz de violentar el derecho de propiedad (o los derechos fundamentales del contribuyente) sino que dicha vulneración solo puede venir del ejercicio de la potestad tributaria entregada por esa ley a los órganos de la administración, lo que, por tanto, excluye a esa ley de la evaluación o control constitucional (STC 203).

BIBLIOGRAFÍA

- AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel (2005). *Legalidad Tributaria*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 216 pp.
- BIELSA; EVANS DE LA CUADRA, E., y EVANS ESPIÑEIRA, E. (1997). *Los Tributos ante la Constitución*. Santiago: Edit. Jurídica de Chile.
- CORTE SUPREMA, 28 de enero de 1992, Rol 16.293, “Recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad interpuesto por Compañía de Teléfonos de Chile contra Municipalidad de Villa Alemana”, Base de Datos Microjuris, Cita: MJCH_MJJ1522 / RDJ1522 [fecha de visita agosto 7, 2010].
- CORTE SUPREMA, 26 de julio de 2007, Rol N° 2951-2007
- CORTE SUPREMA, 22 de diciembre de 2006, Rol N° 392-2005.

- DÍAZ DE VALDÉS, José Manuel (2009). “Desprotección frente a los derechos municipales. Fallo del Tribunal Constitucional Rol 1034-08”, *Revista Actualidad Jurídica* N°19, Enero 2009, Tomo II, pp. 757 a 776.
- DICTAMEN CGR N° 40.235, de 28 de agosto de 2006.
- FERMANDOIS VOHRINGER, Arturo (2010). *Derecho Constitucional Económico*, Tomo II. Santiago: Ediciones de la Universidad Católica de Chile.
- _____ (2006). *Derecho Constitucional Económico, Garantías Económicas, Doctrina y Jurisprudencia. Tomo I*. Santiago: Editorial P. Universidad Católica de Chile, pp. 288 y 267.
- FIGUEROA VALDÉS, Juan (1985). *Las garantías constitucionales del contribuyente en la constitución política de 1980*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- GUERRERO DEL RÍO, Roberto (1998). “Consideraciones en torno al orden público y los impuestos manifiestamente desproporcionados e injustos”, en *Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae*, Año II N°2, pp. 107 a 116.
- MASBERNAT, Patricio (2012). “Un análisis crítico de la doctrina relativa a los principios materiales de la tributación en Chile”, en VVAA, *Problemas actuales de Derecho Tributario comparado. Una perspectiva de Iberoamérica*, Santiago de Chile: Editorial Librotecnia, pp. 433-474.
- MASBERNAT, Patricio / HURTADO, José Tomás (2004). “Crítica al concepto de Orden Público Económico”, en *Revista de Derecho Público*, N°66, pp. 201-224.
- MASBERNAT MUÑOZ, Patricio (2002). “Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional”. *Ius et Praxis*, vol.8, n.2, pp. 299-357.
- MASBERNAT, Patricio (2011). “Principios constitucionales tributarios en la sentencia Roles N°1399-09-INA y N°1469-09-INA, acumulados, del Tribunal Constitucional, de 4 de noviembre de 2010. Referencia al caso ‘Gerhard Schweinitz con SII’, Corte de Apelaciones de Concepción, Rol 800-2010, de 1 de diciembre de 2010”, *Revista Estudios Constitucionales del CECOCH*, Universidad de Talca, en prensa.
- MEZA E., Bárbara e IBACETA M., David (2007). *El principio constitucional de legalidad en materia tributaria*. Santiago: Cuadernos del TC N°37, 342 pp.
- NAVARRO BELTRÁN, Enrique (2008). “Notas sobre principios de Derecho Constitucional Tributario”, en *Revista de Derecho Público*, pp. 77-87.

- RAJEVIC, Enrique (n/d). “Limitaciones, Reserva Legal y Contenido Esencial de la Propiedad Privada”, en *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 23 Nº1.
- RAMÓN FERNÁNDEZ, Tomás (1988). *De la arbitrariedad del legislador Una crítica de la jurisprudencia constitucional*. Madrid: Editorial Civitas.
- RIBERA NEUMANN, Teodoro (2000). “La Potestad Tributaria del Estado”, *Revista de Derecho Público*, Nº62, Universidad de Chile, pp. 237-248.