

DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

Enrique Navarro Beltrán
Profesor de Derecho Constitucional
Universidad de Chile
Universidad Católica de Chile
Universidad Finis Terrae

I

LOS TRIBUTOS Y LAS CARGAS PATRIMONIALES

1. CONCEPTO

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

1.1. Concepto de tributo en la doctrina

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

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

Normalmente los autores distinguen entre impuestos, contribuciones y tasas.

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

¹ GIULIANI, CARLOS, Derecho Financiero, B. Aires, Tomo I, 1962, p.255

² CODIGO TRIBUTARIO MODELO PARA AMERICA LATINA, artículo 13

Las contribuciones, por su parte, corresponden a prestaciones obligatorias debidas en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.⁴

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

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

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

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

De esta manera, como se ha expresado por la doctrina “la Constitución ha empleado la expresión tributo, en su artículo 19 N° 20, con carácter comprensivo de toda prestación que los particulares deben efectuar a favor del Estado, en virtud de la potestad impositiva que la Constitución y la ley le confieren. Además, en este mismo numeral, se asegura la igualdad de las demás cargas públicas reales, esto es, las

³ FIGUEROA VALDES, JUAN E., Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución de 1980, Santiago, 1985, p. 26 a 30

⁴ GIULIANI, CARLOS, ob. cit., p. 266

⁵ PEREZ DE AYALA, JOSE, Derecho Tributario, Madrid, 1968, p. 54

⁶ Sr. Bertelsen, CENC, sesión de 11 de julio de 1978, p. 3115. En el mismo sentido, señores Guzmán y Ortúzar, en la misma sesión, p. 3111.

⁷ EVANS DE LA CUADRA, ENRIQUE, Los derechos constitucionales, Tomo II, p. 283

⁸ DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA, Madrid, 1992, p. 291

obligaciones que, sin traducirse en el traspaso de bienes del contribuyente al Estado, gravan su patrimonio".⁹ El término tributo, entonces, tiene un alcance amplio y genérico.¹⁰

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

1.2. **Concepto tributo en el derecho comparado**

La Constitución española prescribe que "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio"¹² y que "sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley".¹³ Los autores y la jurisprudencia han precisado que la referida norma da origen no a una legalidad de carácter absoluta, sino, con mayor flexibilidad, a la exigencia de que ordene la ley los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y, concretamente, la creación del tributo y la determinación de sus elementos esenciales.¹⁴

Otros ordenamientos europeos también consagran el deber de concurrir a los tributos. Así, en el caso francés, se consigna que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la

⁹ FERNANDEZ GONZALES, MIGUEL ANGEL, Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria, RCHD 27, 2000, p. 358

¹⁰ FELIU SEGOVIA, OLGA, Los tributos en la Constitución, en 20 años de la Constitución Chilena, Santiago, 2001 (ed. Navarro B., Enrique), p. 355

¹¹ EVANS ESPIÑEIRA, EUGENIO, Justicia y proporcionalidad de los impuestos indirectos en la Constitución Política, RCHD Ed. Especial, 1998, p. 165

¹² CONSTITUCION POLITICA DE ESPAÑA, artículo 31.1

¹³ CONSTITUCION POLITICA DE ESPAÑA, artículo 31.3

¹⁴ FERNANDEZ SEGADO, FRANCISCO, El sistema constitucional español, Madrid, 1992, p. 533

administración es indispensable una contribución común, que deberá ser equitativamente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades".¹⁵ En Grecia, los ciudadanos "contribuirán sin distinción a las cargas públicas en proporción a sus ingresos".¹⁶ Por su parte, en Italia "todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva", agregándose que "el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad".¹⁷

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

1.3. **Concepto tributo en la jurisprudencia**

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

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

¹⁵ DECLARACION DE LOS DERECHOS DEL HOMBRE Y CIUDADANO, artículo 13

¹⁶ CONSTITUCION POLITICA DE GRECIA, artículo 4.5

¹⁷ CONSTITUCION POLITICA DE ITALIA, artículo 53

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

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

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

Cabe hacer presente que en un fallo muy reciente la Corte Suprema ha señalado:

“Que los tributos suelen clasificarse en impuestos, contribuciones especiales y tasas, tratándose en la especie de una contribución que se define como el gravamen que tiene por objeto distribuir entre ciertos contribuyentes los gastos de realización de obras o de mantenimiento de servicios, que les benefician colectivamente de alguna manera más especial que el resto de las personas que integran la sociedad (Sergio Carvallos, Fundamentos Económicos de la Legislación Tributaria Chilena. Editorial Jurídica, página 30);

Que no obstante lo expuesto, es lo cierto que el vocablo tributo fue incorporado en nuestra Constitución, en reemplazo de las palabras contribuciones o impuestos que empleaba la anterior, de modo que ha de entenderse que incluye, además, las tasas y los demás derechos o cargas semejantes, como lo hace notar don Juan Eduardo Figueroa en su obra Las garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución política de 1980 (Editorial Jurídica 1985), y así se dejó constancia en la discusión respectiva, en la comisión constituyente, sesión 398, en el sentido que dicho vocablo significa Obligaciones Tributarias que la ley impone a las personas para el cumplimiento de los fines de bien común propios del Estado, que comprende precisamente los impuestos, contribuciones, las tasa y los derechos”.²¹

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

1.4. **Concepto de tributo en los dictámenes de Contraloría**

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

Así, en cuanto al concepto de tributo se ha señalado que:

²¹ CORTE SUPREMA, Rol 3260-2003, 21 de enero de 2004, consid. 4 y 5

²² TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol 247, 14 de octubre de 1996

"(...) El vocablo 'tributo' que utiliza la Ley Suprema fue incorporado en reemplazo de las voces contribuciones o impuestos que figuraban en la pertinente disposición del anterior texto constitucional, de modo que ha de entenderse que comprende, asimismo, las tasas y los demás derechos o cargas semejantes

(...) El término tributo implica exacciones u obligaciones pecuniarias que la ley impone a las personas para el cumplimiento de los fines de bien común propios del Estado y comprende los impuestos, las contribuciones, las tasas y los derechos"²³

"En este caso se trata de imponer (...) el pago de derechos, configurando así una exacción pecuniaria y obligatoria para las personas (...) la cual queda comprendida dentro del vocablo ¿tributo? que ha sido incorporado a la carta fundamental, y que incluye los impuestos, las tasas, las contribuciones y demás derechos y cargas semejantes, o sea, cualquier obligación pecuniaria impuesta por la ley a las personas para los fines propios del Estado".²⁴

"La expresión 'tributo' se utilizó de manera amplia, comprensiva de los derechos, impuestos y contribuciones municipales en general".²⁵

Como puede apreciarse en los diversos dictámenes del organismo contralor queda claro el concepto amplio del término tributo, empleado por el constituyente, comprendiendo toda exacción u obligación pecuniaria que la ley imponga a los particulares; vale decir, los impuestos, las contribuciones, las tasas, los derechos y demás cargas semejantes.

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

²³ CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA, Dictamen N° 15.089/2000

²⁴ CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA, Dictamen N° 5.230/2000

²⁵ CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA, Dictamen N° 13.188/1995

II

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES **EN MATERIA DE TRIBUTOS**

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

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

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

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

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

De la lectura del artículo 19 N° 20 de la Constitución Política de la República se desprenden los siguientes principios fundamentales, la totalidad de los cuales (salvo la no afectación) son aplicables también a las cargas.²⁶

²⁶ FERNANDEZ GONZALES, MIGUEL ANGEL, Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria, RCHD 27, 2000, p. 359. El autor concluye sobre el punto que “en nexo con las demás cargas públicas se aplican también los principios de legalidad, puesto que ellas dicen relación con la regulación de derechos fundamentales; el de igualdad, por disponerlo expresamente el artículo 19 N° 20 en su inciso 1°; y los de proporcionalidad y justicia porque se encuentran incorporados o forman parte del principio de igualdad. Sólo el de no afectación específica, previsto en los incisos 3° y 4° del numeral 120, no se aplican a las demás cargas públicas” (p. 370)

2.1. **Principio de legalidad**

Sólo en virtud de una ley pueden establecerse tributos, los que son de iniciativa exclusiva del Presidente de la República (artículo 62 N° 1) y cuya discusión sólo puede tener su origen en la Cámara de Diputados (artículo 62 inciso 2°).

Como consecuencia de dicho principio fundamental los impuestos son de derecho estricto y requieren de una ley expresa, estándole vedado al Presidente el pretender establecer tributos a través de la potestad reglamentaria (artículo 32) e incluso a través de decretos con fuerza de ley (artículo 61 inciso 2°).

Así las cosas “sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Al decir elementos y supuestos, se quiere acentuar que es la ley la que debe definir los hechos imponible en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado y es también la ley la que debe definir ese monto”.²⁷

Entre los autores nacionales especialistas en el tema se ha afirmado que la ley debe determinar a lo menos los siguientes elementos: “el hecho jurídico tributario, la correspondiente base imponible, la tasa y el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Además, el principio en estudio comprende no sólo las normas que instituyen tributos, sino también aquellas que regulan su determinación y aplicación y las sanciones por la posible infracción de las mismas”.²⁸

En el mismo sentido se ha insistido que “corresponde al legislador no sólo crear el tributo, sino que establecer la totalidad de los elementos de la relación tributaria entre el Estado y el contribuyente, de modo que la obligación quede determinada en todos sus aspectos y pueda cumplirse sin necesidad de otros antecedentes. Un criterio reductor lleva el riesgo de la discrecionalidad administrativa y podría afectar garantías

²⁷ SPISSO, RODOLFO, Derecho Constitucional Tributario, B. Aires, 1993, p.193

²⁸ MASSONE F., PEDRO, Principios de Derecho Tributario, Valparaíso, 1975, p. 32

constitucionales como la igualdad ante la ley y la libertad de trabajo y empresarial”.²⁹

La Corte Suprema, conociendo del recurso de inaplicabilidad interpuesto en contra del artículo 43 de la Ley de Rentas Municipales, ya citado señaló sobre la materia:

“Que, en cambio, la redacción que se le ha dado al artículo 43 que se impugna, prescinde de dicho marco legal, puesto que sin señalar márgenes o tasas de ninguna especie deja al albedrío de la autoridad edilicia la implantación de derechos municipales, abriendo paso a la arbitrariedad desde el momento que dichos tributos pueden resultar inconsecuentes con la índole, importancia, magnitud o cuantía de la obra o actividad sobre que pueden recaer o la trascendencia del servicio que se pretende, es decir, pueden ser desproporcionados y abusivos y además resultar inconciliables en una contingencia determinada con los que se han aplicado en otra u otras situaciones semejantes y respecto de otros tributos en parecidas condiciones y circunstancias.

Que del modo que acaba de expresarse, la norma del artículo 43 resulta contraria a los señalados artículos 19 N° 20 inciso 1° y 4° así como el artículo 62 inciso 4° N° 1, porque sus disposiciones no se avienen con las exigencias que para los tributos tales disposiciones exigen, y esta disconformidad es tal que la hace incompatible con el estatuto de la Carta que se apoya en el acatamiento a la legalidad en el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, supeditado a su vez al respeto al principio de la igual repartición de las cargas públicas”.³⁰

A su vez, se ha resuelto que, por tratarse de una materia reservada al legislador, carecen los municipios de la facultad de cobrar derechos, que importan verdaderos tributos.³¹

²⁹ EVANS DE LA CUADRA, ENRIQUE, Los tributos ante la Constitución, Santiago, 1997, p. 51

³⁰ CORTE SUPREMA, Rol N° 16.293, 28 de enero de 1992, consid. 9 y 10.

³¹ CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO, 4 de junio de 1996, Rol 779-95, GJ 192,1996, p. 174

Por su lado, conceptualizando el principio de legalidad, la Contraloría General de la República ha señalado que “es la propia ley la que debe singularizar el tributo respectivo y regularlo en todos sus aspectos substanciales, precisando su forma, proporcionalidad o progresión, no siendo suficiente por tanto que la ley se limite a una expresión genérica o indeterminada, ya que con ello se estaría ignorando la perentoria exigencia constitucional”; concluyendo que “fluye de lo expresado que en la Carta Fundamental se consagró que las cargas tributarias, de cualquier naturaleza o índole que sean, sólo pueden ser impuestas y establecidas mediante una norma legal, originada en la Cámara de Diputados y por iniciativa exclusiva del Presidente de la República”.³²

En aplicación de lo anterior, el órgano contralor ha señalado que se infringe el principio de legalidad en un Reglamento sobre contribuciones marítimas, lacustres y fluviales, al advertirse que emanan de la potestad reglamentaria.³³ En otra opinión se sostiene que se requiere de ley para facultar a servicios dependientes del MOP para cobrar a los interesados el valor de documentos y antecedentes que proporciones para la celebración de contratos de estudio y ejecución de obra de suministro.³⁴ Por su lado, el pretender una potestad normativa de la autoridad administrativa que le permita en forma incontrarrestable fijar y cobrar a particulares determinados derechos infringiría el principio de legalidad.³⁵

2.2. **Principio de igualdad**

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

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

³² CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA, Dictámenes N° 49.487/1999 y 5.230/2000

³³ CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA, Dictamen N° 19.356/1975

³⁴ CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA, Dictamen N° 31.513/1977

³⁵ CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA, Dictamen N° 15.089/2000. En igual sentido, Dictamen N° 35.231/1988

De acuerdo a la doctrina nacional las fuentes del establecimiento de diferencias pueden tener su origen en: a) la capacidad contributiva o capacidad de pago; b) el origen de las rentas, esto es, rentas de capital o trabajo; y c) el beneficio de los contribuyentes.³⁶

La Corte Suprema, por su lado, ha señalado que “el principio de proporcionalidad asegura la debida confianza de que el tributo o gabela que se imponga a los servicios, concesiones o permisos (...) guarde la debida relación equitativa, con tales servicios, concesiones o permisos, sobre la base de pautas permanentes e inequívocas, como una forma de respetar el principio básico de igualdad ante la ley e igual repartición de los tributos”.³⁷ Lo consustancial, entonces, al derecho de igualdad impositiva sería “que los tributos deben ser iguales, proporcionados y justos”.³⁸ En otras palabras “todos quienes se encuentren en idénticas condiciones deben ser gravados tributariamente de la misma manera”.³⁹

El organismo contralor también ha dado aplicación al principio de igualdad al exigir a un municipio el mismo tratamiento en materia de permisos de circulación.⁴⁰

Todo lo dicho resulta aplicable a las cargas patrimoniales. En tal sentido el Tribunal Constitucional ha sentenciado que se infringe dicho principio al pretender “gravar a los medios de comunicación con una carga que no se impone a los demás, sino sólo a ellos”.⁴¹

2.3. **Principio de no confiscatoriedad.**

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

³⁶ FIGUEROA VALDES, JUAN E., ob. cit., p. 164

³⁷ CORTE SUPREMA, 28 de enero de 1992, RDJ 89, 1992, sec. 5ª., p. 9

³⁸ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol 203, 6 de diciembre de 1994, consid. 14

³⁹ CORTE SUPREMA, 16 de octubre de 1996, Rol 374-96, consid. 76, GJ 197, 1996, p. 204

⁴⁰ CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA, Dictamen N° 24.164/ 1991

⁴¹ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol 226, 30 de octubre de 1995, consid. 37

Tal, como se dejó constancia en la Comisión de Estudio “la ley que establezca un tributo manifiestamente desproporcionado o injusto, sería inconstitucional y la Corte Suprema estaría facultada para declararla inaplicable”.⁴²

De este modo, como lo señalara el Tribunal Constitucional, “la intención de los comisionados fue establecer una norma que impidiera que se pudieran imponer tributos de carácter expropiatorio o confiscatorio o que impidieran el ejercicio de una actividad”.⁴³ En tal sentido, el mismo tribunal señaló que “esencialmente reúnen el carácter de confiscatorios o expropiatorios aquellos que por su monto afectan el patrimonio o la renta de una persona”.⁴⁴ Entre los factores a considerar se mencionan la capacidad de pago del contribuyente, la calificación del bien como suntuario y la afectación al libre ejercicio de una actividad económica.⁴⁵

A su vez, como lo ha consignado la Corte Suprema “la determinación de la calidad de injusto o desproporcionado de un tributo no aparece reglamentada en alguna disposición legal (...) pero de la historia del establecimiento del referido precepto constitucional queda en claro que habiéndose pensado en establecer porcentajes máximos, se abandonó esa idea y se dejó expresa constancia que sería un hecho que en cada caso analizarían y calificarían los tribunales en forma prudencial y, por ende, de considerarse un tributo como manifiestamente desproporcionado, la Corte Suprema estará facultada para declarar su inaplicabilidad”.⁴⁶

En tal sentido se ha expresado que un tributo es confiscatorio “cuando el monto de su tasa es irrazonable, lo que ocurre cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en su esencia o en cualquiera de sus atributos, esto es, cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital, renta o utilidad”.⁴⁷

⁴² CENC, sesión N° 398, 11 de julio de 1978, p. 3114.

⁴³ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol 203, 6 de diciembre de 1994, consid. 8.

⁴⁴ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol 219, 31 de julio de 1995, consid. 7.

⁴⁵ Ibid. Consid. 8.

⁴⁶ CORTE SUPREMA, Rol 19.584, 11 de mayo de 1994, consid. 7.

⁴⁷ Ibid., p. 201.

De esta manera, la manifiesta injusticia "se expresa cuando es claro y patente que se ha distribuido la carga tributaria sin razonabilidad y prudencia, beneficiando a unos y perjudicando a otros".⁴⁸ En particular se sostiene que contraviene el texto constitucional "cuando el Estado establece un sistema impositivo por el cual se apropia de un porcentaje significativo e irrazonable del precio final de venta, regulando de esta manera el margen de utilidad del industrial o comerciante, pues genera que en concreto sea el Estado, y no aquellos, el verdadero propietario de la actividad económica".⁴⁹

La doctrina ha señalado que un tributo es confiscatorio "cuando el monto de su tasa es irrazonable, lo que ocurre cuando ocasiona un aniquilamiento del derecho de propiedad en su esencia o en cualquiera de sus atributo, esto es, cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital, renta o utilidad".⁵⁰

Sobre este punto, la Corte Suprema declaró inconstitucional y confiscatorio un tributo equivalente al 85% de las sumas que deban pagarse al fisco a título de indemnizaciones.⁵¹ No aplicó igual criterio frente al alza de la sobretasa del impuesto a la venta de whisky de un 55 a un 70%.⁵²

Por su parte, el Tribunal Constitucional no consideró expropiatorio el aumento del tope del monto del capital propio, de 1.000 a 4.000 UTM, para efecto del pago de la patente municipal.⁵³ Tampoco el aumento del impuesto al tabaco de un 42,9 a un 45,4%.⁵⁴ Idéntico criterio se emplea para la ley que aumenta nuevamente el impuesto al tabaco y gasolina.⁵⁵

⁴⁸ RIBERA NEUMANN, TEOODORO, Tributos manifiestamente desproporcionados o injustos, RCHD Número Especial, 1998, p. 241

⁴⁹ Ibid., p. 243

⁵⁰ RADOVIC SCHOEPEN, ANGELA, Obligación Tributaria, Santiago, 1998

⁵¹ CORTE SUPREMA, 13 de mayo de 1982, FM 282, 1982, p. 117.

⁵² CORTE SUPREMA, Rol 19.584, 11 de mayo de 1994

⁵³ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol 203, 6 de diciembre de 1994.

⁵⁴ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol 219, 31 de julio de 1995

⁵⁵ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol 280, 20 de octubre de 1998.

2.4. **Principio de no afectación.**

Se trata de que los tributos no tengan un fin específico. Tal como se consignó en la Comisión de Estudio “cualquiera que sea su naturaleza, las contribuciones que se perciban ingresarán al patrimonio general de la nación y no podrán jamás estar afectos a un destino determinado”.⁵⁶

Es decir, lo que se señala y se desprende de una interpretación armónica de la norma, y es lo que el constituyente ha querido, es que – como lo consigna el Tribunal Constitucional. No haya una relación absoluta dependiente y directa entre lo que se recauda por concepto de impuestos y el destino que se da a lo recaudado. Así, el constituyente quiere evitar un vínculo directo y subordinado de un tributo a un gasto determinado”.⁵⁷

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

En tal sentido, el Tribunal Constitucional no estimó tributo de afectación el aumento del impuesto al tabaco tendiente a obtener ingresos que permitieran un reajuste de pensiones. Se sostiene que los referidos tributos “constituyen fuentes de recursos de gastos que se pretenden financiar”.⁵⁸

En sentido contrario, sin embargo, se estimó inconstitucional tributos que contenía el proyecto de ley de municipalidades sin indicarse requisitos que establece la Constitución.⁵⁹

⁵⁶ CENC, sesión N° 393, de 4 de julio de 1978, p. 3018

⁵⁷ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Rol 219, 31 de julio de 1995, consid. 2.

⁵⁸ Ibid., consid. 4.

⁵⁹ T. CONSTITUCIONAL, Rol 50, 29 de febrero de 1988.

III **CONCLUSIONES**

De lo señalado podemos concluir que:

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

La doctrina ha puntualizado que todos los aludidos principios, salvo el de no afectación le son aplicables también a las cargas: a) El de legalidad, desde el momento que dice relación con regulación de derechos fundamentales; b) El de igualdad por disponerlo expresamente el propio artículo 19 N° 20; y c) Los de no confiscatoriedad, al estar insertos precisamente en la idea de igualdad.