



Minuta

Comentarios a la norma sobre Sistema Tributario, contenida en el 2do Informe de la Comisión de Medio Ambiente

I. Antecedentes

El próximo jueves 21 de abril de 2022, se someterá a debate y votación del Pleno de la Convención Constitucional el [2do Informe](#) de la Comisión sobre Medio Ambiente, Derechos de la Naturaleza, Bienes Naturales Comunes y Modelo Económico. La propuesta contiene un párrafo referido a Sistema económico y política fiscal, que incluye una norma sobre sistema tributario (artículo 39).

La presente minuta ofrece algunas observaciones y sugerencias respecto de cada uno de los incisos de la disposición sobre sistema tributario.

II. Consideraciones generales

- La propuesta presenta algunas reiteraciones y contradicciones con normas ya aprobadas por el Pleno de la Convención provenientes de la Comisión de Forma de Estado.
- A su vez, se advierten problemas de coherencia entre los incisos del mismo artículo 39 propuesto por la Comisión de Medio Ambiente, en particular respecto a la causa de la obligación tributaria y el principio de no afectación de los tributos.
- Finalmente, se constatan ciertas falencias en la formulación de los principios constitucionales en materia tributaria, así como la existencia de normas tributarias en blanco.

III. Comentarios específicos al articulado propuesto

Inciso 1: Todas las personas y entidades que establezca la ley deberán contribuir al financiamiento del gasto público, mediante un sistema tributario fundado en los principios de igualdad, progresividad y solidaridad.

- En primer término, esta norma resulta reiterativa de una ya aprobada por el Pleno de la Convención con fecha 12 de abril de 2022:

“Artículo 1.- De los tributos. Todas las personas y entidades deberán contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de los impuestos, las tasas y las contribuciones que autorice la ley”.
- En segundo lugar, se están incorporando nuevos principios que son ajenos a nuestro sistema y que carecen de un concepto definido como lo es la solidaridad. Por otro lado, se echan de menos principios tales como la justicia tributaria y la no confiscatoriedad de los tributos.



- En tercer lugar, la propuesta parece circunscribir la intervención de la ley a la determinación de los sujetos obligados y no a los demás elementos esenciales de la obligación tributaria (i.e. hecho gravado, base imponible y tasa). Es importante tener presente que la legalidad tributaria es una protección a los habitantes de un Estado que les permite realizar su contribución al Bien Común, de acuerdo con parámetros objetivos, definidos por los órganos de representación popular (parlamento), relacionados a su capacidad contributiva (generación de riqueza, “renta”), en forma equitativa y abstracta (igualdad tributaria), sin discriminaciones ni positivas ni negativas.

Propuesta: se recomienda como redacción alternativa la siguiente: **“Todas las personas y entidades que establezca la ley deberán contribuir al financiamiento del gasto público, mediante un sistema tributario fundado en los principios de legalidad, juridicidad, igualdad, y progresividad en sus rentas. La ley no podrá establecer tributos injustos, manifiestamente desproporcionados o confiscatorios”**.

Inciso 2: Los tributos serán establecidos por ley, salvo las excepciones que establezca esta Constitución.

- En primer término, este inciso puede entrar en contradicción con normas ya aprobadas por el Pleno de la Convención con fecha 12 de abril de 2022:

“Artículo 1.- De los tributos. Todas las personas y entidades deberán contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de los impuestos, las tasas y las contribuciones que autorice la ley”.

“Artículo 4.- Prohibiciones en materia tributaria. La ley de Presupuestos no puede crear tributos ni beneficios tributarios. No procederán iniciativas populares ni plebiscito y referéndum en materia tributaria”.

- Desde una perspectiva de fondo, esta norma atenúa el principio de legalidad de los tributos, principio muy antiguo que encontramos presente en todas las constituciones de países de tradición democrática. Este principio es garantía tanto de publicidad como de legitimidad democrática, además de asegurar a los ciudadanos que los tributos no serán utilizados como arma política. Con esta redacción se abre la puerta a que el Poder Ejecutivo u otro poder del Estado imponga tributos, lo que atenta contra este principio.
- En efecto, la norma consagra el principio de legalidad para luego relajarlo en las excepciones que pueda establecer la Constitución, sin que se indique cuáles serán esas excepciones, y si ellas se refieren a casos donde la propia Carta Fundamental crea un tributo, o a situaciones en que se autorice el establecimiento de tributos mediante normas infralegales. Esta última circunstancia resulta preocupante, porque podría permitir que la autoridad administrativa modifique el hecho gravado, base imponible, tasa o sujetos obligados al pago de manera discrecional, o al menos, sin límites o resguardos claros. Es necesario recordar que el principio de legalidad tributaria se fundamenta también en reconocer al tributo como una afectación justificada al derecho de propiedad de las personas y, por tanto, sus excepciones deben ser estrictas y claramente delimitadas.



- En virtud de la juridicidad del Estado todos sus órganos deben actuar sujetándose a la constitución y las leyes, con las facultades y límites que éstas dispongan al efecto. La legalidad como principio contiene al menos dos aspectos: la juridicidad del Estado y la reserva legal. La ley debe determinar claramente las cargas fiscales que se deben soportar, sin espacios para dudas. Es decir, tal como se enseña la obligación tributaria debe estar claramente determinada para que el contribuyente pueda conocer con precisión el alcance de sus obligaciones. Ello evita abusos y cualquier tipo de arbitrariedad. El principio de legalidad incluye la referencia a todos los elementos esenciales de la obligación tributaria. En consecuencia, se atentaría contra este principio cuando las leyes, y más aún la Constitución, tengan remisiones en “blanco” en materia tributaria.

Propuesta: para mantener la coherencia entre las disposiciones del texto constitucional y evitar el debilitamiento del principio de legalidad, se propone **eliminar la frase “salvo las excepciones que establezca esta Constitución”**.

Inciso 3: El ejercicio de la potestad tributaria admite la imposición de tributos que respondan a criterios extrafiscales.

- La admisión de tributos que obedezcan a fines “extrafiscales”, entendiéndose por tales - a falta de una definición legal o constitucional del término- aquellos que no tengan por objeto financiar el erario o tesoro público (fisco), presenta un problema de legitimidad en su causa. En efecto, y de acuerdo con el mismo inciso primero del artículo propuesto, los tributos tienen como fin el financiamiento del Estado y del gasto público.
- Permitir la imposición de tributos por motivos ajenos a ese financiamiento, además de contradecir el propio artículo, abre la puerta a que los tributos puedan ser impuestos para perjudicar a un grupo particular de la población. Este tipo de discriminación, además de no ser deseable, atenta contra el principio de igualdad ante la ley.
- El inciso propuesto constituye una verdadera norma tributaria “en blanco”, que implica un retroceso a la protección de los habitantes de Chile frente al ejercicio de la potestad tributaria. Lo anterior, se reconoció en la Constitución de 1833, se reiteró y perfeccionó en la de 1925, y finalmente terminó su desarrollo conceptual en la actual Constitución vigente.

Propuesta: para mantener la coherencia entre las disposiciones de este artículo y evitar una norma tributaria carente de causa que pueda afectar el principio de igualdad, se propone **eliminar este inciso**.

Inciso 4: Los tributos que se recauden, cualquiera sea su naturaleza, ingresarán al erario público del Estado salvo las excepciones que establezca esta Constitución.

- Si bien es claro el espíritu de esta norma – el principio de no afectación de los tributos – por su redacción, puede ser contradictoria con el inciso siguiente.



- En efecto, si solo la Constitución puede establecer excepciones para este principio, la ley se encontraría vedada de establecerlas. Sin embargo, el inciso siguiente del mismo artículo 39 delega en la ley la autorización para la afectación de los tributos a ciertos fines específicos.

Propuesta: para mantener la coherencia entre las disposiciones de este artículo, se propone **eliminar la frase “salvo las excepciones que establezca esta Constitución”.**

Inciso 5: La ley podrá establecer la afectación de tributos para el cumplimiento de fines específicos relativos a la protección y restauración de la Naturaleza y el medio ambiente.

- Este inciso no contempla la posibilidad de que los tributos que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo. Esto no es coherente con una norma ya aprobada por el Pleno de la Convención con fecha 4 de marzo de 2022:

“Artículo 27.- De las competencias de la Región autónoma. Son competencias de la Región autónoma: 18. Establecer contribuciones y tasas dentro de su territorio, previa autorización por ley”.

- Esta norma que está contemplada en la Constitución actual ha resultado importantísima para permitir el desarrollo regional o local con independencia del gobierno central, ayudando en el proceso de regionalización del país. En efecto, bajo esta norma una serie de tributos, tales como el impuesto territorial (contribuciones de bienes raíces), el permiso de circulación, las patentes municipales y la recientemente creada contribución para el desarrollo regional (artículo 32, Ley n.º 21.210), entre otros, financian directamente el desarrollo municipal y regional.

Propuesta: para mantener la coherencia con el inciso anterior, se propone agregar al comienzo del inciso la frase: **“Sin embargo,”**.

En aras a propender al desarrollo municipal, regional y descentralizado del país, se propone incorporar la siguiente frase al inciso, luego del punto aparte que pasa a ser punto seguido: **“Asimismo, la ley podrá autorizar que los tributos 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”.**

Asimismo, y para no derogar tácitamente los tributos de afectación establecidos con anterioridad a la nueva Constitución se propone incorporar un artículo transitorio del siguiente tenor: **“Artículo Transitorio.- Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo [*], mantendrán su vigencia las disposiciones legales que hayan establecido tributos de afectación a un destino determinado, mientras no sean expresamente derogadas.”**



Inciso 6: La evasión, la elusión y cualquier otra acción encaminada a contribuir menos que lo establecido por el espíritu de la ley, son contrarias a la Constitución.

- Sin perjuicio de que el combate de la evasión y elusión tributaria mediante maniobras abusivas o simuladas es una meta común de muchos países, tachar de inconstitucional “cualquier otra acción encaminada a contribuir menos que lo establecido por el espíritu de la ley” presenta graves complicaciones.
- En primer término, el espíritu de la ley se trata de un principio interpretativo de carácter residual consistente en la mera intención del legislador, la cual impregnaría la norma escrita, pero no de forma explícita. Así, el espíritu de la ley nunca podrá establecer algo, ya que no es explícito, ni menos una contribución tributaria mínima, su monto o forma de cálculo, de modo que la frase en comento carecería de contenido normativo.
- El espíritu de la ley en ningún caso podría suplir el silencio de una disposición legal. Esto es especialmente cierto para las disposiciones tributarias, cuyos elementos (sujeto obligado, hecho gravado, base imponible y tasa) deben estar expresamente regulados por una norma de rango legal. En consecuencia, una norma como la propuesta vulneraría el principio de legalidad tributaria.
- Por otro lado, en atención a que el espíritu de la ley no presenta un contenido específico y claro, su aplicación quedará al arbitrio de la autoridad, ya sea administrativa o judicial, vulnerando la seguridad jurídica.
- Asimismo, la mera declaración de un acto como inconstitucional no lleva aparejada una sanción en sí. En efecto, la inconstitucionalidad se puede predicar de normas jurídicas, las cuales dejan de ser aplicables o son derogada, pero no de actos individuales. Para que estos puedan ser invalidados, es necesario que se establezca una sanción y un procedimiento para aplicarla. Si con esta norma se pretendiera abandonar la determinación de una infracción o delito tributario al espíritu del legislador, ello implicaría infringir el principio de legalidad en materia penal.
- Finalmente, el combate de la evasión y la elusión, si bien son importantes, debe quedar relegado a la norma legal, lo que permite, en primer lugar, dotar de contenido a ambos conceptos y, en segundo término, modificar las normas aplicables a los mismos de manera más sencilla que mediante una reforma constitucional.

Propuesta: para evitar una vulneración al principio de legalidad tributaria mediante una declaración sin un contenido normativo claro, se propone **eliminar este inciso**.

**Profesores de Derecho Tributario
Departamento de Derecho Económico, Comercial y Tributario UC**