

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE PROPORCIONALIDAD Y JUSTICIA EN MATERIA TRIBUTARIA

Miguel Angel Fernández González

Abogado/Magíster en Derecho Público,
profesor de Derecho Político y Constitucional

I. INTRODUCCIÓN

El artículo 19 N° 20 de la Constitución 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, y la igual repartición de las demás cargas públicas.

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

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

Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo”¹.

Interesante resulta detenerse en el análisis del inciso 2° del precepto transcrito, respecto del cual ya se han pronunciado, en varias oportunidades, tanto el Tribunal Constitucional como la Corte Suprema. Sin embargo, y aunque sea someramente, útil es comenzar haciendo una referencia a los principios contenidos en los demás incisos del numeral 20°.

II. PRINCIPIOS DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO

1. Tributos y Cargas Públicas

La expresión tributo, empleada en el artículo 19 N° 20 de la Constitución, tiene alcance amplio, es decir, resulta comprensiva de todas las prestaciones que los particulares se encuentran obligados a efectuar en favor del Estado, en virtud de la potestad impositiva que la Carta Fundamental y la Ley le confieren, con la finalidad de cubrir el gasto público. Así

¹ No se olvide la tercera excepción al Principio de No Afectación Específica contenida en la Séptima Disposición Transitoria, conforme a la cual “Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso tercero del número 20 del artículo 19, mantendrán su vigencia las disposiciones legales que hayan establecido tributos de afectación a un destino determinado, mientras no sean expresamente derogadas”.

consta en la historia fidedigna², así lo ha reconocido la jurisprudencia³ y así también lo entiende la doctrina⁴.

Empero, distinto del concepto de tributo es el de carga pública, el cual aparece en la parte final del inciso 1° del artículo 19 N° 20. Este último concepto no ha sido definido por el Poder Constituyente, por lo que, para desentrañar su significado, resulta menester acudir al sentido natural y obvio⁵. Al tenor de este sentido, carga es "impuesto, tributo, cualquier gravamen ligado a una propiedad o a un estado y al uso que de estos se hace"⁶.

De la definición transcrita queda en evidencia que el concepto de carga es el género, una de cuyas especies son los tributos, lo cual explica el empleo de la expresión *las demás* en el inciso 1° referido.

Por ende, cuando en el numeral 20 se hace referencia a las cargas públicas es menester comprender que con ello la Constitución se está refiriendo a cualquier gravamen que recaiga sobre cosas o bienes, pero excluyéndose los tributos, pues estos son mencionados aparte y nominativamente en dicho precepto. En este sentido y como ya se adelantó, tributo es la carga que consiste en una prestación, por cuanto implica el traslado o entrega de bienes –generalmente en dinero– al Estado⁷, mientras que cuando el gravamen no signifique traspaso de bienes, del patrimonio del contribuyente al Estado, entonces, se estará en presencia de una carga pública⁸.

Ahora bien, las cargas pueden ser públicas o privadas, según sean ellas impuestas por la ley o por actos entre particulares. Solo de las primeras trata el artículo 19 N° 20, sin perjuicio que las cargas de carácter privado deben también respetar el *principio de igualdad*, pero no por disponerlo así el numeral 20, sino conforme a lo preceptuado en el artículo 19 N° 2 de la Constitución en armonía con los demás principios, derechos y preceptos isonómicos contenidos en la Carta Fundamental.

A su turno, las cargas –sean públicas o privadas– pueden subdividirse en reales o personales. Las primeras consisten en el gravamen impuesto sobre bienes⁹; mientras que las segundas recaen sobre las personas¹⁰. Empero, el numeral 20 se refiere solo a las reales, atendido que las cargas personales se encuentran contempladas, principalmente, en el artículo 22 de la Carta Fundamental.

En consecuencia, la Constitución ha empleado la expresión tributo, en su artículo 19 N° 20, con carácter comprensivo de toda prestación que los particulares deben efectuar en favor del Estado, en virtud de la potestad impositiva que la Constitución y la ley le confieren. Además, en ese mismo numeral se asegura la igualdad de las demás cargas públicas reales, esto es, las obligaciones que, sin traducirse en el traspaso de bienes del contribuyente al Estado, gravan su patrimonio.

2. Principios

En el artículo 19 N° 20, la Constitución asegura a todas las personas, en materia tributaria, cinco principios, en los cuales, por ende, se sustenta todo el sistema impositivo en Chile:

² Actas de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución, sesión 398, p. 3.111.

³ Véase la sentencia pronunciada por la Corte Suprema el 13 de junio de 1989, reproducida en LXXXVI Revista de Derecho y Jurisprudencia II p., S. 5, p. 76; y el considerando 15° de la sentencia pronunciada por la misma Corte el 28 de enero de 1992, transcrito por José Luis Cea Egaña: El Sistema Constitucional de Chile. Síntesis Crítica (Valdivia, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Austral de Chile, 1999) p. 131.

⁴ Eugenio OLGUÍN ARRIAZA: "Algunos alcances acerca de la Función Tributaria", Gaceta Jurídica N° 83 (1987) pp. 15 ff.

⁵ Artículo 20 del Código Civil.

⁶ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (Madrid, Ed. Espasa-Calpe, 1992) p. 291.

⁷ Id., pp. 1.178, 1.179 y 1.428.

⁸ Véase un ejemplo de carga pública que no es tributo en la sentencia pronunciada por el Tribunal Constitucional el 30 de octubre de 1995 (Rol N° 226).

⁹ Id., p. 291.

¹⁰ Id.

- *Primero*, que los tributos solo pueden ser establecidos, modificados, suprimidos y condonados por ley. Dicha ley, como se sabe, debe ser de iniciativa exclusiva del Presidente de la República¹¹ y de origen obligado en la Cámara de Diputados¹², sin que respecto de esta materia puedan delegarse facultades legislativas, al tenor del artículo 61 inciso 2°;
- *Segundo*, la igualdad tributaria, la cual debe ser entendida y aplicada tal y como ocurre respecto de la igualdad matriz contenida en el artículo 19 N° 2 de la Carta Fundamental¹³, pues no se trata más que de una reiteración, específicamente referida al ámbito tributario y de las cargas públicas reales, de aquella isonomía general. Con ello, entonces, quedan excluidas las discriminaciones, pero son admitidas y propiciadas las diferencias justas o razonables;
- *Tercero*, la proporcionalidad tributaria, entendida como la simetría o conformidad cuantitativa entre la carga tributaria y el sujeto u objeto de ella;
- *Cuarto*, la justicia tributaria, esto es, la proporcionalidad y razonabilidad pero desde el punto de vista y considerando elementos cualitativos, y
- *Quinto*, la no afectación específica, salvo las tres excepciones que la Constitución contempla en texto expreso y taxativo en el inciso final del artículo 19 N° 20 y en su Séptima Disposición Transitoria.

3. *Aplicación a las demás cargas públicas*

Ya fue adelantado que el Poder Constituyente se refiere, en el inciso 1° del artículo 19 N° 20, a las cargas públicas, pero mencionando y regulando por separado a una de sus especies —cuando la carga implica el traspaso o traslado de bienes del contribuyente al Estado—, como son los tributos.

De esta referencia específica a los tributos se sigue, entonces, que de los principios contemplados en el artículo 19 N° 20, solo el de igualdad se aplica a las cargas públicas reales y no los demás contenidos en dicho numeral, pues los incisos 2°, 3° y 4° se refieren solo a aquella especie de cargas públicas.

Empero, es inconcuso que a todas las cargas públicas, sean reales o personales, se les aplica también el *principio de legalidad* —y con carácter de reserva fuerte¹⁴—, puesto que ellas dicen relación con la regulación de derechos fundamentales y esta solo puede realizarse por el Legislador, como queda en evidencia de lo preceptuado en los artículos 5° inciso 2°, 19 N° 20, 19 N° 26 y 61 de la Constitución.

Asimismo, en el caso de las cargas públicas, reales o personales, también deben aplicarse los Principios de Proporcionalidad y de Justicia, pero no porque lo preceptúe el artículo 19 N° 20, en su inciso 3°, que solo rige para los tributos, sino porque tratándose de las demás cargas públicas esos principios se encuentran incorporados o forman parte del *principio de igualdad*¹⁵, contenido en el artículo 19 N° 2 de la Carta Fundamental y, particularmente, del derecho público subjetivo a no ser discriminado, contemplado en su inciso 2°.

Por fin, el *principio de no afectación específica*, previsto en los incisos 3° y 4° del numeral 20 no se aplica a las demás cargas públicas reales, salvo, obviamente, que ella consista en un tributo.

¹¹ Artículo 62 inciso 4° N° 1 de la Constitución.

¹² Artículo 62 inciso 2° de la Constitución.

¹³ Así se sostuvo ya bajo el imperio de la Constitución de 1925, como consta en la sentencia pronunciada por la Corte Suprema el 20 de octubre de 1964, reproducida en LXI Revista de Derecho y Jurisprudencia, 2ª p., S. 1ª, p. 322. Este criterio ha sido reiterado por ese mismo Alto Tribunal, durante la vigencia de la actual Carta Fundamental, al tenor del considerando 8° de la sentencia pronunciada el 18 de octubre de 1996, reproducida en Servicio de Impuestos Internos: Boletín Oficial N° 517 (diciembre de 1996) pp. 141-149. En ese considerando se lee:

“Que, así lo ha considerado también la jurisprudencia, al establecer en fallo de la Excm. Corte Suprema, de fecha 20 de octubre de 1964, entre otros que “El concepto de igualdad debe entenderse referido a las personas que se encuentren en las mismas o análogas condiciones, y al impuesto que se impugna no puede atribuírsele carácter individual sino (...) de universalidad relativa (...) al gravar a todos los propietarios cuyos inmuebles se encuentran ubicados en un mismo sector de la ciudad (...) y bien pudo el legislador determinar la repartición proporcional y la forma del impuesto entre ese grupo de contribuyentes beneficiados con la plusvalía, sin menoscabo de la garantía constitucional (...)”

III. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

La proporcionalidad, según ya fue señalado, es uno de los elementos configurativos del *principio de igualdad*. Empero, en materia tributaria, el Poder Constituyente estimó necesario separarlo y asegurarlo como un principio independiente del de isonomía, como consta del tenor claro de los incisos 1° y 2° del artículo 19 N° 20 de la Constitución. Por ello, ha prohibido los tributos manifiestamente desproporcionados.

Acudiendo a su sentido natural y obvio, desproporcionado quiere decir “que no tiene la proporción conveniente o necesaria”¹⁶; y proporción significa “disposición, conformidad o correspondencia debida (...) entre cosas relacionadas entre sí”¹⁷.

En concreto, la proporción, conformidad o correspondencia debe establecerse entre la carga tributaria, por una parte, y los elementos objetivos sobre los que ella recae o con los cuales se vincula, tales como la capacidad contributiva del sujeto obligado, el monto, la tasa, el tramo, el porcentaje, la situación del mismo tributo con anterioridad, su tratamiento en el Derecho Comparado o los parámetros objetivos que a su respecto o, en casos análogos, hayan sido elaborados por la doctrina y la jurisprudencia. Con ello, la proporcionalidad del tributo se mide en relación con elementos que tienen, básicamente, rasgo cuantitativo antes que cualitativo.

3. *Significado*

La proporcionalidad, como elemento que integra la igualdad y en nexa con factores o criterios objetivos o cuantitativos, ha sido explicada por la doctrina comparada:

“(...) para apreciar si una medida diferenciadora tiene o no carácter discriminatorio, el Tribunal Constitucional aplica, en primer término, el *test* de razonabilidad, que exige que la diferencia persiga un fin constitucionalmente admisible, así como que exista una adecuación entre dicha medida diferenciadora y el fin que la misma persigue¹⁸. Pero además de ser razonable, es necesario que la diferenciación sea proporcionada, entendiéndose por tal que la medida sea resultado de una satisfactoria ponderación, ya de los derechos afectados, ya de las circunstancias que justifican el trato”¹⁹.

En términos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, a partir del caso Sindicato Nacional de la Policía Belga²⁰, se ha configurado el nexa existente entre el *principio de igualdad* y el *de proporcionalidad*:

¹⁴ José Luis CEA EGAÑA: “Los Principios de Reserva Legal y Reglamentaria en la Constitución Chilena”, *Revista de Derecho* vol. IX (Valdivia, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Austral de Chile, 1998) pp. 65 ff.; y Carlos CARMONA SANTANDER: “Tendencias del Tribunal Constitucional en la Relación Ley-Reglamento” en *Revista de Derecho Público* vol. LXI (1998-1999) pp. 187-189.

Criterio recogido por el Tribunal Constitucional, como se puede leer en el considerando 26° de la sentencia pronunciada el 26 de abril de 1997 (Rol N° 254).

¹⁵ Así tuvo oportunidad de sostenerlo en *El Principio Constitucional de Igualdad Ante la Ley* (Tesis para optar al grado de Magíster, Facultad de Derecho de la Universidad Católica de Chile, 1997) p. 191. Sobre las reflexiones allí contenidas se estructura este párrafo.

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en el considerando 37° de la sentencia pronunciada el 30 de octubre de 1995 (Rol N° 226), el cual se transcribe más adelante.

¹⁶ Diccionario citado en supra nota 6, p. 516.

¹⁷ *Id.*, p. 1.190.

¹⁸ GARCÍA MORILLO: *I Derecho Constitucional* pp. 148-150; Enrique ALONSO GARCÍA: *La Interpretación de la Constitución* (Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1984); y Javier JIMÉNEZ CAMPO: “La Igualdad Jurídica como límite al Legislador” en *Revista Española de Derecho Constitucional* N° 9.

¹⁹ Manuel MEDINA GUERRERO: *La Vinculación Negativa del Legislador a los Derechos Fundamentales* (Madrid, Ed. Mc Graw-Hill, 1996) p. 124.

²⁰ Sentencia de 27 de octubre de 1975, contenida en el Boletín de Jurisprudencia Constitucional N° 25, pp. 602 ff.

“(…) la desigualdad de trato no solo debe perseguir un objeto legítimo, sino que en todo caso debe darse una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida”²¹.

En España se ha recogido la tesis del Tribunal Europeo:

“Para que una desigualdad de trato no vulnere el principio de igualdad habíamos visto que al Tribunal Europeo de Derechos Humanos no le bastaba solo que dicha desigualdad persiguiera un fin legítimo; además, la desigualdad tenía que ser proporcional al fin perseguido. Pues bien, ahora esa es la cuestión: ¿exige nuestro Tribunal Constitucional la proporcionalidad entre la norma y el fin por ella perseguido?

En un principio, el Tribunal Constitucional, como ya hemos visto, hizo suya la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. La sentencia de 2 de julio de 1981²² declaraba, en términos generales, que “la igualdad es solo violada si la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable, y la existencia de dicha justificación debe apreciarse en relación a la finalidad y relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida” (...).

Sin embargo, y a pesar de tan contundentes declaraciones, el Tribunal Constitucional no ha realizado el examen de la proporcionalidad con la generalidad con que lo ha hecho el Tribunal Europeo de Derechos Humanos²³ (...)”²⁴.

En la misma línea se encuentra la jurisprudencia de Estados Unidos:

“(…) el método (del juicio de igualdad) consistía en reconocer al legislador la facultad de dictar leyes diferentes según el grupo social al que iban destinadas, con tal de que esa diferencia de trato tuviese una justificación objetiva y razonable, lo que solo va a ser posible demostrando que la ley es un medio propicio para la consecución del fin que ella misma se propone²⁵. Queda, pues, prohibida toda diferencia de trato que no tenga algo que ver con el objetivo de la ley²⁶.

Este método, de un lado, mantiene rigurosamente la prohibición de utilizar ciertos criterios de diferenciación y, de otro, admite que el legislador pueda dictar disciplinas diferentes si sirven para alcanzar el objetivo que la propia ley se propone. Normalmente, como veremos, la utilización de este método se va a traducir en la legitimidad constitucional de la ley, si bien existen casos en que la diferenciación es insostenible. En *Katzenbach v. Morgan*²⁷, el Tribunal Supremo declaró la inconstitucionalidad de la ley que excluía del derecho a voto a quienes no supieran hablar inglés (de hecho, ello significaba la privación del derecho al sufragio de los portorriqueños). El objetivo de difundir la lengua del Estado, que podría haber perseguido dicha ley, no era suficiente para legitimar la diferencia.

²¹ José SUAY RINCÓN: *El Principio de Igualdad en la Justicia Constitucional* (Madrid, Instituto de Estudios de Administración Local, 1985) p. 99.

²² Boletín de Jurisprudencia Constitucional Nº 4, pp. 243 ff.

²³ Sobre el papel, una relación razonable de proporcionalidad se exige con frecuencia. Otra cosa muy distinta es que el Tribunal Constitucional proceda de verdad a averiguar si la norma examinada es un medio adecuado, o un medio idóneo, o el medio menos gravoso para la consecución del fin perseguido.

²⁴ José Suay Rincón citado en supra nota 21, pp. 179-181.

²⁵ TUSSMAN Y TENBROCK: “The Equal Protection of the Laws” en *California Law Review* (1949) pp. 344 y 345 (si bien, en un principio, el Tribunal Supremo cayó en el error de considerar que ninguna ley era contraria a la “equal protection” si sujetaba a todos aquellos a quienes la ley afectaba a las mismas restricciones y penalidades).

²⁶ L.H. TRIBE: *American Constitutional Law* (Nueva York, Mineola, 1988) p. 994.

²⁷ Sentencia del Tribunal Supremo 384 US 641 (1966).

Sin embargo, el ejemplo citado es excepcional. Lo normal es que la utilización de este método conduzca a la desestimación de las cuestiones que se suscitan por infracción del principio de igualdad (...)^{28, 29}.

Por ende, la proporcionalidad es uno de los elementos que configuran el Principio de Igualdad, como lo ha declarado nuestro Tribunal Constitucional:

“Que, vulnera, también, el precepto requerido, el derecho fundamental a la igualdad ante las cargas públicas que reconoce y asegura el artículo 19 N° 20 de la Constitución, por cuanto grava a los medios de comunicación social con una carga no se impone a los demás, sino solo a ellos, y de otra parte, aparece como arbitraria desde que carece de razonabilidad pues no se sustenta en el bien común, finalidad del Estado que, como lo dispone la Carta Fundamental, este ha de promover ‘con pleno respeto’ de los derechos de las personas (artículo 1° inciso cuarto)”³⁰.

Sin embargo, la jurisprudencia de los tribunales ordinarios ha reconocido la proporcionalidad como rasgo justiciable, por separado y sin que deba considerársela, necesariamente, integrando la Igualdad:

“Que, en orden a determinar si el acto impugnado por el recurrente es arbitrario debe entenderse que la arbitrariedad indica voluntad no gobernada por la razón, significa un acto u omisión carente de razonabilidad y lo razonable –que es aquello conforme a razón– necesariamente idea de rectitud de, o en, las operaciones, el modo de ser racional, proporcionado, equilibrado, justo. Lo razonable, pues, significa lo conforme a la razón, un uso proporcionado de los medios para obtener un fin, proporción del actuar con el fin de conseguir o lograr. La arbitrariedad indica carencia de razonabilidad en el actuar u omitir falta de proporción entre los motivos y el fin o finalidad que alcanzar, ausencia de ajustes entre los medios empleados y el objetivo a obtener, o aun inexistencia de los hechos que fundamentan un actuar, o sea, una actuación carente de fundamentación. (Recurso de Protección. Orígenes, Doctrina y Jurisprudencia. Eduardo Soto Kloss. Pág. 189)”³¹.

La proporcionalidad, entonces, permite vincular una medida o decisión con el sujeto u objeto sobre el que recae, de manera que haya conveniente o razonable adecuación entre ellas:

“Lo razonable puede ser lo proporcionado e idóneo para alcanzar un fin propuesto; adecuación medida de los medios al fin (...); lo razonable es lo justo, lo valioso por su ajuste al valor de la justicia; razonable es lo que tiene razón suficiente según las circunstancias del caso (...). La razonabilidad impone, entonces, un cierto límite que, si se traspasa, nos hace caer en la zona opuesta de lo arbitrario (...). Hay razonabilidad cuando el medio está proporcionado al fin, siempre que tal medio no infiera a determinados derechos una limitación mayor que la que surgiría de otro medio distinto”³².

En fin, la vinculación entre la gabela y el objeto sobre el cual recae debe efectuarse sobre la base de consideraciones objetivas o cuantitativas, pues las de carácter cualitativo se revisan a la luz del *principio de justicia*.

²⁸ Alonso García citado en supra nota 18, p. 366.

²⁹ José Suay Rincón citado en supra nota 21, pp. 108-109.

³⁰ Considerando 37° de la sentencia pronunciada el 30 de octubre de 1995 (Rol N° 226).

³¹ Considerando 6° de la sentencia pronunciada por la Corte de Apelaciones de Punta Arenas reproducida en Gaceta Jurídica N° 166 (1994) pp. 91-92.

³² Germán José BIDART CAMPOS: La Interpretación y el Control Constitucionales en la Jurisprudencia Constitucional (Buenos Aires, EDIAR, 1987) pp. 92 y 94.

4. *Aplicación en Materia Tributaria*

Cuanto viene de ser expuesto, en términos generales, debe ser aplicado al ámbito tributario, como lo ha resuelto nuestra Corte Suprema.

“El principio de proporcionalidad asegura la debida confianza de que el tributo o gabela que se imponga a los servicios, concesiones o permisos que es la materia que ahora interesa 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 (...)”³³.

El expediente de la proporcionalidad, entonces, adquiere singular relevancia en materia tributaria, desde que la Carta Fundamental lo contempla como un principio, adicional al de igualdad, que debe ser también respetado y porque permite calificar la idoneidad constitucional de la preceptiva legal que contempla la carga tributaria³⁴.

La expuesta es también la tesis sustentada por la doctrina nacional, precisamente, refiriéndose al ámbito tributario, aunque considerando, tal vez implícitamente, como sinónimos los principios de proporcionalidad y justicia:

“Dijimos con anterioridad que en doctrina y como concepto universalmente aceptado, la proporcionalidad implica, a grandes rasgos, que la carga tributaria sobre la riqueza debe ser adecuada y razonable, esto es, que la presión que el tributo ejerce sobre la riqueza, para ser justa, no debe exceder lo que aconseje una razonable prudencia”³⁵.

Tal adecuación y razonabilidad cuantitativa es la que tenía presente la Comisión de Estudio cuando analizó el actual inciso 2° del artículo 19 N° 20 de la Constitución:

El señor Ortúzar (Presidente) (...) Hace presente que, en seguida, viene un concepto que aún no se ha materializado, referente a cómo limitar el monto de los impuestos hasta el 50% como máximo de los ingresos totales.

El señor Guerrero (Fiscal del Banco Central) recuerda que esta materia se trató en una sesión pasada, e indica que es muy difícil definir en la Constitución ese concepto (...)

El señor Ortúzar (Presidente) expresa que la Comisión estableció una norma de carácter general que, en cierto modo, persigue la misma finalidad, al disponer que jamás la ley podrá afectar al derecho en su esencia (...)

El señor Ortúzar (Presidente) pregunta al señor Guerrero (Fiscal del Banco Central) cuándo se estima que un tributo constituye un modo de expropiación.

El señor Guerrero (Fiscal del Banco Central) señala que, a su juicio, el tributo constituye expropiación cuando por su cuantía, en cierta medida, implica privar del dominio de algo. Añade que, en todo caso, no se pronuncia sobre cuál es el monto respectivo.

La señora Romo manifiesta que, de acuerdo con la Ley de Impuesto a la Renta, en Chile se habla de expropiación cuando la persona, por aumentar su actividad y tener que pagar una tasa más alta de impuestos, percibe menos dinero por un trabajo mayor, en cuya circunstancia no le conviene aumentar su trabajo, pues no hay relación de proporción entre la mayor actividad y la renta (...).

³³ Considerando 8° de la sentencia pronunciada por la Corte Suprema el 28 de enero de 1992 en LXXXIX Revista de Derecho y Jurisprudencia 2 p., S. 5, p. 9.

³⁴ Santiago MONTT OYARZÚN: “El Recurso de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad ¿Es Garantía Suficiente de un Sistema Tributario Justo?” en Revista de Derecho y Humanidades N° 7 (1999) pp. 83-87.

³⁵ Enrique EVANS DE LA CUADRA y Eugenio EVANS ESPÍNEIRA: Los Tributos Ante la Constitución (Santiago, Ed. Jurídica de Chile, 1997) p. 83.

El señor Carmona (...) recuerda el caso de los supervisores del cobre, quienes en un momento determinado dejaron de trabajar horas extraordinarias, porque si lo hacían ganaban un ciento por ciento sobre su remuneración normal, pero el tributo que tenían que pagar era superior al sesenta por ciento de lo que ganaban (...).

El señor Guzmán (...) pregunta si sería o no expoliatorio la aplicación de un impuesto a la renta que significara que las personas tuvieran que pagar el noventa por ciento de sus ingresos.

La señora Romo opina que sí.

El señor Guzmán observa que efectivamente es así, y que en ese caso no se está en presencia de la figura descrita por el señor Carmona, que es un claro error del legislador. Aduce que lo que es más común es que un impuesto, por su magnitud, se transforme en asfixiante y que es eso lo que se desea evitar, pero que no se sabe si existe la fórmula jurídica para hacerlo (...).

– A petición de la Mesa queda constancia en Acta de que la ley que establezca un tributo manifiestamente desproporcionado o injusto, sería inconstitucional y la Corte Suprema estaría facultada para declararla inaplicable (...).

El señor Ortúzar (Presidente) precisa, ante una observación de la señora Romo, que si un tributo impide el desarrollo de una actividad económica, es desproporcionado e injusto y violaría, además, la garantía constitucional que consagra la libre iniciativa³⁶.

Por lo explicado es que no puede establecerse *a priori* si un tributo es o no desproporcionado. Tal es una cuestión que debe resolverse caso a caso. Empero, no se olvide que en el Derecho Comparado se ha resuelto que:

“El derecho judicial (argentino) ha elaborado una pauta importante en orden a la confiscatoriedad, estableciendo que el gravamen que absorbe más del treinta y tres por ciento (33%) de la materia imponible (...) es inconstitucional por lesión del derecho de propiedad (...).

La pauta teórica se enuncia diciendo que esa absorción no puede ser sustancial (...).

El tope fijado por la Corte (33%) es aplicable a todos los gravámenes y asimismo, al caso en que hay que juzgar si la carga fiscal global que soporta un contribuyente es o no confiscatoria en un quantum acumulado (...).

Cuando la superposición o acumulación de varias contribuciones fiscales que soporta un mismo contribuyente excede el límite por encima del cual se considera inconstitucional un tributo, hay que admitir la viabilidad de la impugnación global a dicha carga en su conjunto, a causa de la confiscatoriedad que alberga la sumatoria de todos los tributos”³⁷.

En el mismo sentido ha resuelto nuestro Tribunal Constitucional, aunque sin establecer un guarismo preciso y aplicable siempre:

“Que sobre el particular debe recordarse que una petición similar ya fue resuelta por este Tribunal, en sentencia de 31 de julio de 1995, Rol N° 219 (...). Complementando lo anterior, ha señalado que en ningún caso el Constituyente fijó un monto o rango para los

³⁶ Actas citadas en supra nota 2, sesión 398 pp. 3.111-3.115 y sesión 105 pp. 16 ff.

³⁷ Germán José BIDART CAMPOS: I Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino (Buenos Aires, EDIAR, 1993) pp. 531-532.

gravámenes que afectan a las rentas, pero sí le fijó un límite. Este impide al legislador establecer desproporciones injustificables o irracionales (...).

No obstante que las razones son similares y comunicables, este Tribunal en esta oportunidad reflexiona nuevamente considerando que le corresponde fijar el sentido de la proporcionalidad y decidir que, sin perjuicio de sus atribuciones a futuro, el monto que se propone ahora, por el proyecto, en función del contexto de lo que se pide, no constituye una desproporcionalidad que lo deje fuera del límite constitucional.

Que siempre resulta útil recurrir al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española para precisar el concepto de los vocablos comunes que emplea la Constitución Política. La palabra “manifiestamente” se define como “Descubierto, patente, claro”, y la expresión “desproporcionado”, significa que no es proporcionado.

El Constituyente prohíbe que el tributo sea ‘manifiestamente desproporcionado’ con lo cual reconoce que la desproporción justificada no violenta el *principio de igualdad tributaria*.

Por tanto, el Constituyente se guardó de restringir en exceso la autonomía del legislador, y le impuso un límite que solo impide las desproporciones o injusticias ‘manifiestas’, esto es, aquellas que resultan burdas, exageradas e injustificables. Las restricciones al legislador en esta materia son, entonces, particularmente excepcionales. Ello implica que la defensa de la supremacía constitucional en este ámbito, ha de circunscribirse a evitar las desproporciones o injusticias tributarias que traspasen todos los límites de lo razonable y lo prudente.

La desproporción o injusticia tiene que fluir de las propias preceptivas legales, cualesquiera sean los hechos que digan relación con las materias previstas en ella. Dicho todavía de otra manera, la desproporción o injusticia tiene que ser tan evidente que, cualesquiera sean los hechos, ella resulte patente y clara en la propia disposición legal.

Cabe tener presente que al no encontrarse contemplado por la Constitución o la ley un concepto de lo que se entiende por manifiestamente desproporcionado o injusto, tal determinación debe quedar entregada a lo que la justicia constitucional decida, caso a caso, en materia de proyectos de ley o de leyes (...)”³⁸.

También la Corte Suprema ha concebido el *principio de proporcionalidad* en términos cuantitativos, cuando se trata de los asuntos tributarios:

“Que la ejecutada ha sustentado la excepción de pago de la deuda en que el artículo 2° del DL. N° 1.283, de 1975, *estableció un impuesto a beneficio fiscal igual al 85%* de las sumas que, a título de indemnización, o por concepto de restituciones mutuas se condene a pagar a distintas instituciones públicas, como lo es la demandada, las que deben retener el impuesto y enterarlo en arcas fiscales (...).

Que un impuesto de la cuantía del establecido en el artículo 2° del DL. N° 1.283 implica, en el hecho, privar de la propiedad garantizada en el Acta N° 3 y exceder las limitaciones que ella establece para asegurar su función social, pues tal impuesto constituye una verdadera expropiación sin indemnización y también una especie de confiscación, sin penalidad previa establecida ni proceso condenatorio”³⁹.

En análogo sentido véase Héctor B. VILLEGAS: “El Principio Constitucional de no Confiscatoriedad en Materia Tributaria”, citado por Rodrigo Ugalde Prieto en “Comentario a Sentencia del Tribunal Constitucional”, Gaceta Jurídica N° 184 (1995) p. 35.

³⁸ Considerandos 18° y 19° de la sentencia pronunciada el 20 de octubre de 1998, Rol N° 280.

³⁹ Considerandos 1° y 14° de la sentencia pronunciada el 13 de mayo de 1982, reproducida en Fallos del Mes N° 282 pp. 117 ff.

Confirmando lo expuesto, la Corte Suprema ha resuelto:

“(…) el principio de proporcionalidad asegura la debida confianza de que el tributo o gabela que se imponga a los servicios, concesiones o permisos que es la materia que ahora interesa, 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, tal como este último principio aparece concebido en el artículo 19 N° 20 inciso 1°, manteniendo dentro de ciertos márgenes relativos, el equilibrio necesario para tratar de que en situaciones iguales, las cargas o el sacrificio tributario sean también semejantes”⁴⁰.

En consecuencia, el principio de proporcionalidad implica que la carga tributaria sea adecuada, razonablemente, al bien o actividad sobre la que recae, considerando factores o elementos cuantitativos para verificar esa razonabilidad.

Empero, adviértase que la Constitución exige que el tributo –para vulnerar el principio aludido– sea manifiestamente desproporcionado, esto es, que la falta de adecuación entre el gravamen y el bien o actividad sobre el que recae aparezca de manifiesto, en forma evidente o casi burda, como lo ha explicado el Tribunal Constitucional en la sentencia ya transcrita de 20 de octubre de 1998 (Rol N° 280).

Mas, el empleo del aumentativo aludido no significa, como pareció entenderlo, a mi juicio erradamente, el Tribunal Constitucional en la sentencia recién aludida, que solo serán inconstitucionales los tributos que fueran *evidentemente* desproporcionados. Antes y al contrario, basta una mínima desproporción para que cualquier decisión o medida –incluyendo la impositiva– deba considerarse contraria a la Carta Fundamental, desde luego, por vulnerar lo dispuesto en su artículo 19 N° 2 en nexo, especialmente, con el numeral 22 del mismo precepto.

Por ende, el sentido del aumentativo, empleado en el texto constitucional, estriba nada más que en determinar a quién corresponde el peso de la prueba, por lo que acreditar el carácter desproporcionado del tributo corresponde a quien alega tal desproporción y no al Legislador, que ha establecido el gravamen, o a la autoridad administrativa, que lo cobra o percibe.

IV. PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Distinto del *principio de proporcionalidad* es el de *justicia tributaria*, como queda en evidencia con el empleo de la disyunción o en el inciso 2° del artículo 19 N° 20, por lo que un tributo puede ser desproporcionado o bien injusto, es decir, el gravamen puede infringir una u otra prohibición o, como será lo usual en la práctica, ambas prohibiciones, especialmente porque la desproporción de un gravamen lo torna en injusto y, por ello, aquel principio es una especie, especificado con carácter propio por la Constitución, del que ahora se analiza.

5. Alcance

La injusticia tributaria, entonces, importa la transgresión de principios y normas que pueden calificarse de cualitativos, de frente a los elementos cuantitativos que se protegen mediante la proporcionalidad. Especialmente importante es, en este sentido, el respeto de los principios y normas constitucionales, de forma tal que el tributo se vuelve injusto y, por ende, contrario a la Carta Fundamental, cuando afecta derechos constitucionales, uno de los cuales es el de propiedad, como lo ha sostenido la doctrina:

⁴⁰ Considerando 8° de la sentencia citada en supra nota 33, reproducida también en Gaceta Jurídica N° 139 (1992) p. 43.

“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, equivale a una parte sustancial del valor del capital renta o utilidad”⁴¹.

Adviértase, con todo, que respecto del derecho de propiedad surge una doble y evidente protección, coherente con el reforzamiento que de ese derecho hace el Poder Constituyente. Por una parte, los aspectos cuantitativos del dominio quedan protegidos por el *principio de proporcionalidad*; mientras que, de otra, sus rasgos cualitativos quedan cubiertos por el de Justicia.

Debe excluirse, por cierto, de los derechos constitucionales susceptibles de ser afectados por un tributo injusto, el de igualdad ante la ley, amparado *per se* en el inciso 1° del numeral 20. Por ende, es injusto el tributo que lesiona cualquier derecho fundamental y no solo el de propiedad:

“(…) es necesario interpretar la justicia tributaria en el sentido que los impuestos, cualquiera sea su naturaleza, sean equitativos, en términos tales que por medio de ellos no se altere la esencia o núcleo fundamental de otros derechos igualmente esenciales de las personas. Derechos tales como el derecho al trabajo con una justa retribución, la intangibilidad del patrimonio y el derecho a emprender actividades empresariales no pueden verse menoscabados con tributos excesivos que generen un atentado a los mismos derechos, lo que obviamente es contrario a la Constitución”⁴².

La expuesta es la tesis de la doctrina que se ha pronunciado, precisamente, sobre el tópico:

“No consideramos acertado contraer la injusticia impositiva, proveniente de la expoliación o carácter confiscatorio de la carga pública real, exclusivamente a cuanto afecta el derecho de propiedad.

Fluye de lo explicado el imperativo de advertir, categórica y nítidamente, que la prohibición del Poder Constituyente no se refiere solo a los tributos manifiesta, evidente o descubiertamente desproporcionados o confiscatorios, sino que también a los que sean, con análogos rasgos de ostensible o patente, injustos, inequitativos, irracionales, discriminatorios, improcedentes, inconducentes al objetivo buscado o, en general, ilegítimos por cualquiera otro motivo sustantivo”⁴³.

Solo concibiendo el *principio de justicia* en los términos amplios que vienen siendo expuestos puede argumentarse en contra de una jurisprudencia que, precisamente, motivó la incorporación del actual artículo 19 N° 20° inciso 2° a la Constitución:

“Que tampoco puede estimarse como una exacción contraria a la Constitución Política la circunstancia que una ley establezca un impuesto mínimo y que este impuesto mínimo al existir una renta muy escasa pueda eliminar toda la utilidad del contribuyente.

Ello ocurre en la práctica, cuando las leyes tributarias establecen presunciones de derecho sobre utilidades que en el hecho pueden no producirse (...)”⁴⁴.

⁴¹ Juan Eduardo FIGUEROA VALDÉS: Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980 (Santiago, Ed. Jurídica de Chile, 1985) p. 201, y Teodoro Ribera Neumann: “Tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”, en Revista Chilena de Derecho (Número Especial. 1998) pp. 237-248.

⁴² Enrique Evans de la Cuadra y Eugenio Evans Espiñeira citados en supra nota 35, p. 96.

⁴³ José Luis Cea Egaña citado en supra nota 3, p. 135.

⁴⁴ Considerando 11° de la sentencia pronunciada por la Corte Suprema el 5 de abril de 1962, reproducida en Revista de Derecho y Jurisprudencia vol. LIX, 2 p., S. 1, p. 99 y también en Enrique LÓPEZ BOURASSEAU: Jurisprudencia Constitucional 1950-1979 (Santiago, Ed. Jurídica de Chile, 1984) p. 46.

A esa jurisprudencia cabe retrucar con lo afirmado por la doctrina:

“Como el tributo toma parte del patrimonio, el *quantum* debe mantenerse dentro de ciertos límites razonables; cuando la parte absorbida es sustancial, se confirma una confiscación inconstitucional”⁴⁵.

En consecuencia, el *principio de justicia tributaria* prohíbe al Legislador establecer gravámenes que vulneren los derechos constitucionales, sea el de propiedad –cubierto también, en lo cuantitativo, por el *principio de proporcionalidad*– u otro, quedando excluido nada más que el de igualdad, pues a su respecto el inciso 1° del artículo 19 N° 20 le da protección directa.

Con esa amplitud, aunque extendiéndolo tímidamente todavía, lo ha entendido la jurisprudencia:

“Que la disposición del artículo 19 N° 20 inciso segundo, de la Constitución Política (...) fue establecer una norma que impidiera que se pudieran imponer tributos de carácter expropiatorios o confiscatorios o que impidieran el ejercicio de una actividad”⁴⁶.

En consecuencia, el Principio de Justicia prohíbe establecer tributos que lesionen los derechos constitucionales, cualquiera que estos sean, excluyéndose el de igualdad ante la ley que se encuentra especialmente protegido en el inciso 1° del artículo 19 N° 20 de la Carta Fundamental.

V. APLICACIÓN A IMPUESTOS INDIRECTOS

Importante es consignar que los *principios de proporcionalidad y justicia tributaria* rigen también respecto de los denominados tributos indirectos:

“En esta materia resulta lugar común afirmar que no cabe alegar la confiscatoriedad respecto de impuestos indirectos, que por su propia estructura y característica son esencialmente trasladables, puesto que si el contribuyente recupera los importes pagados al Fisco por vía del precio, su patrimonio no resulta afectado económicamente (...).

Consideramos que la clasificación, de antigua data, entre impuestos directos e indirectos, que carece de verdadera base científica, debió ser dejada a un lado en orden a la admisibilidad del planteo de confiscatoriedad de los tributos. Tampoco participamos del criterio, en materia de impuestos directos, de presumir su no traslación. Si se articula un planteo de confiscatoriedad no cabe presunción de ningún tipo, cualquiera que se la naturaleza del tributo de que se trate (...)”⁴⁷.

En idéntico sentido se ha pronunciado nuestra doctrina:

“(...) alguna jurisprudencia que ha avalado el aumento de los impuestos sobre determinados bienes, incluyendo consideraciones que no compartimos en el sentido que no justifican la política tributaria que se ha seguido respecto de esta materia (...).

(...) No puede justificar la imposición de tributos la mera costumbre del poder público de recurrir a ellos gravando determinados bienes para financiar gastos específicos del Estado (...).

⁴⁵ Germán José Bidart Campos citado en supra nota 37, p. 531.

⁴⁶ Considerando 8° de la sentencia pronunciada por el Tribunal Constitucional el 6 de diciembre de 1994 (Rol N° 203).

⁴⁷ Rodolfo R. SPISSO: Derecho Constitucional Tributario (Buenos Aires, Ed. Depalma, 1991) pp. 256-257.

Por ello, creemos que a la prohibición dada por el inciso segundo número 20 del artículo 19 de la Constitución debe dársele una interpretación amplia (...)”⁴⁸.

La jurisprudencia a que se acaba de hacer referencia se encuentra, básicamente, contenida en el siguiente pronunciamiento:

“Que recapitulando lo expuesto por las partes en este recurso, se llega a la conclusión de que la contrariedad entre la norma impugnada y la constitución se encontraría en el texto del inciso segundo del N° 20 del artículo 19 de la Carta Fundamental; en efecto, toda la argumentación del recurrente concluye en último término en la consideración de que el artículo 4° N° III de la Ley N° 18.413 al sustituir el guarismo ‘55’ por ‘70’ ha creado un tributo que violenta y transgrede la prohibición contenida en el precepto constitucional precitado (...).

Que la determinación de la calidad de injusto o desproporcionado de un tributo no aparece reglamentada (sic) en alguna disposición legal, similar a la del justo precio en la lesión enorme, 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.

Que el impuesto a las compraventas –actualmente impuesto al valor agregado– ha sido casi siempre un impuesto de tasas variables según la clase de productos transados y su carácter de primera necesidad de o de suntuarios o prescindibles; en razón de estas diferencias es que dictado el Decreto Ley N° 825, que estableció el texto definitivo de la legislación sobre impuesto a las compraventas y servicios, se agregaron algunas sobretasas para ciertos productos, que para el caso que nos preocupa estableció una sobretasa de 55% para las compraventas de whisky, es útil dejar constancia que esta sobretasa estuvo vigente desde octubre de 1974 hasta mayo de 1985, en que se elevó a 70%, fecha en que también se alzó la sobretasa a los tabacos manufacturados de 26% a 46%.

Que examinados los antecedentes expuestos procede dilucidar si estos impuestos, en especial el que motiva el presente recurso, incurren en la conducta prohibida por el inciso segundo del N° 20 del artículo 19 de la Constitución Política de la República;

Que es un principio de justicia tributaria que las cargas impositivas sean proporcionales a los ingresos y a los patrimonios de los contribuyentes y a la calidad de prescindibles e imprescindibles de los productos materia de alguna transacción gravada; ahora bien si se dicta una norma legal que establece tributos que empobrecen al contribuyente o le cercenan sus ingresos en términos confiscatorios, es indudable que la ley que así lo disponga es inconstitucional, pero ¿reviste esa naturaleza la norma que establece una tasa de 70% a la compraventa del whisky? La respuesta es obvia, no, ya que si bien es evidente que el precio del whisky se elevará en un 15%, pues esta tasa de 70% reemplaza a una de 55% que rigió hasta 1985, esta alza de tributos no cercena rentas, no disminuye ni confisca patrimonio, sino que hace más caro y seguramente, en un primer momento, produce una baja en las ventas;

Que finalmente es una política económica universal la de aplicar altos impuestos a las transacciones de licores, cigarrillos, joyas y artículos suntuarios como una manera de que la carga tributaria recaiga en forma especial en las personas que gozan de ingresos que les permitan adquirir bienes prescindibles o de carácter suntuario”⁴⁹.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha señalado:

⁴⁸ Enrique Evans de la Cuadra y Eugenio Evans Espiñeira citados en supra nota 35, pp. 91, 92 y 95.

⁴⁹ Considerandos 6° a 1° de la sentencia pronunciada por la Corte Suprema el 11 de mayo de 1994, reproducida en Enrique Evans de la Cuadra y Eugenio Evans Espiñeira citados en supra nota 35, pp. 143-148.

“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 no fáciles de precisar y que deben acreditarse fehacientemente para que puedan fundar una decisión al respecto.

Que no obstante lo anterior este Tribunal no puede dejar de señalar que un impuesto indirecto podría, entre otras situaciones, ser manifiestamente desproporcionado o injusto si con su imposición o monto se impide del todo o se limita de tal manera que hace imposible el libre ejercicio de una actividad económica o impide la adquisición del dominio de los bienes que afecte el impuesto (...)”⁵⁰.

En suma, los Principios de Proporcionalidad y Justicia, contemplados en el artículo 19 N° 20 inciso 2° de la Constitución, se aplican también a los llamados impuestos indirectos.

VI. CONCLUSIONES

En el artículo 19 N° 20, la Constitución asegura a todas las personas que los tributos solo pueden ser establecidos, modificados, suprimidos y condonados por ley; así como la igualdad, la proporcionalidad y la justicia tributaria, y la no afectación específica, entendiéndose que se emplea la expresión tributo con carácter comprensivo de toda prestación que los particulares deben efectuar en favor del Estado, en virtud de la potestad impositiva. Además, en ese mismo numeral, se asegura la igualdad de las demás cargas públicas reales, esto es, las obligaciones que, sin traducirse en el traspaso de bienes del contribuyente al Estado, gravan su patrimonio.

En nexa 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*. Solo el de *no afectación específica*, previsto en los incisos 3° y 4° del numeral 20, no se aplica a las demás cargas públicas reales.

⁵⁰ Considerandos 7°, 8° y 9° de la sentencia pronunciada el 31 de julio de 1995, Rol N° 219.

Con todo, esa jurisprudencia fue alterada, lamentablemente, en el considerando 19° de la sentencia, tantas veces citada, desafortunadamente porque me parece criticable, pronunciada el 20 de octubre de 1998 (Rol N° 280), la cual, en lo pertinente, señala:

“(…) Aunque no lo diga la Constitución, es claro que la protección contenida en el artículo 19 N° 20, inciso segundo, está dirigida preferentemente a los impuestos personales, esto es, a los que afectan a la renta de las personas, en tal caso, se prohíben los impuestos desproporcionados o injustos.

Esta posición no solo es lógica, sino que también resulta de la ponderación de las opiniones que se vertieron durante la discusión, en la Comisión Constitucional, de la disposición que comentamos.

Solo con respecto a estos impuestos personales, entonces, la desproporción o injusticia puede advertirse manifiestamente, pero con respecto a los tributos indirectos, esta condición pasa a transformarse en una cuestión de hecho.

La aseveración precedente concuerda con lo sostenido por la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento del Senado que expresó 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”. Esta opinión del Senado fue ratificada por el propio Tribunal Constitucional.

Este Tribunal, sin entrar a admitir alguna de las tesis que al respecto se plantean, sí estima que, tratándose de impuestos indirectos, el concepto de desproporcionalidad es mucho más relativo (...)”.

En relación precisa con el principio de proporcionalidad, se ha explicado que él consiste en que la carga tributaria sea adecuada, razonablemente, al bien o actividad sobre el que recae, considerando factores o elementos cuantitativos para verificar esa razonabilidad. Mientras que el de justicia prohíbe establecer tributos que lesionen los derechos constitucionales, cualquiera que estos sean, excluyéndose nada más que el de igualdad ante la ley que se encuentra especialmente protegido en el inciso 1° del artículo 19 N° 20 de la Carta Fundamental.

Finalmente, cuanto se refiere a la preceptiva constitucional sobre los tributos, especialmente en relación con los *principios de proporcionalidad y justicia*, se aplica –sin matices– a los llamados impuestos indirectos.