

## JUSTICIA Y PROPORCIONALIDAD DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA

*Eugenio Evans Espiñeira*  
Profesor de Derecho Constitucional

El último trienio ha sido testigo de dos sentencias del Tribunal Constitucional en las que se ha pronunciado sobre la legitimidad, frente a la Carta Fundamental de dos proyectos de ley que aumentaron los impuestos con que se gravan los tabacos y las gasolinas.

En ambos, el Tribunal ha desechado los requerimientos destinados a obtener la declaración de inconstitucionalidad de las alzas tributarias, sustentados en la eventual contradicción que esas nuevas alzas tendrían con los N<sup>os</sup> 2, 20, 21, 22, 24 y 26 del artículo 19 de la Constitución.

En este momento, quisiera hacerme cargo de un considerando, el N<sup>o</sup> 19, de la sentencia de fecha 20 de octubre de 1998, que negó lugar al reclamo de inconstitucionalidad presentado contra el proyecto que compensó rebaja de aranceles aduaneros con aumentos de ciertos impuestos específicos.

El texto de este Considerando N<sup>o</sup> 19 es el siguiente:

*19<sup>o</sup> 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 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 ellas. Dicho todavía de otra manera, la desproporción o injusticia tiene que ser tan evidente, que cua-*

*lesquiera 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.*

*En nuestro país, tanto el Tribunal Constitucional como la Corte Suprema, dentro de sus respectivas competencias, se han pronunciado sobre el particular.*

*En opinión del Presidente de la República la elección de los tributos específicos no ha sido, en modo alguno, caprichosa o carente de razón, sino que racionalmente justificada, y ha estado inspirada, además, en el menor daño que su alza generará para la generalidad de la población.*

*También debe tenerse en cuenta que este gravamen es trasladado al público consumidor y que, en la medida que este siga adquiriendo los productos en que incide, no se produce, en principio, perjuicio a la empresa productora o distribuidora. Ello confirma la opinión de muchos autores en torno a que el artículo 19, N<sup>o</sup> 20, de la Constitución, se refiere solo a impuestos directos.*

*Aunque no lo diga la Constitución, es claro que la protección contenida en el artículo 19, N<sup>o</sup> 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 y Justicia 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.*

*Un alza de tributos como los aquí propuestos no cercena fundamentalmente rentas dado el carácter inelástico de su demanda y por no existir sustitutos.*

*Finalmente, los requirentes afirman que el impuesto que propone el proyecto es confiscatorio con lo cual violenta el derecho de propiedad garantizado por el artículo 19, N° 24, de la Constitución.*

*Sobre este punto debe recordarse el contenido en el Rol N° 203, en que en su considerando 9°, expresó lo siguiente: De aceptarse el criterio sustentado por los requirentes podríamos llegar a considerar cualquier alza de un tributo en relación con el anterior como manifiestamente desproporcionada e injusta.*

*No hay que olvidar, además, los antecedentes de la norma que quiso evitar que se impusieran tributos que vinieran a representar una expropiación o confiscación o impedirían el ejercicio de una actividad.*

*Las consideraciones que se harán luego en torno a si estos tributos impiden que las empresas, cuyo giro es el tabaco y los derivados del petróleo, demostrarán que pueden seguir desarrollando su actividad económica, lo que significa que una eventual alza razonable de estos tributos indirectos no afectará su derecho de propiedad.*

#### A. VINCULATORIEDAD DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El examen del considerando íntegramente transcrito nos obliga a prevenir sobre las consecuencias, eventuales por cierto, que genera la interpretación de las normas de la Constitución por el Tribunal Constitucional.

El T.C. es en nuestro sistema el intérprete más calificado de la Carta Fundamental. Sus sentencias tienen fuerza obligatoria resolviendo una vez y para siempre el asunto sometido a su conocimiento. Contra sus resoluciones no procede recurso alguno, sin perjuicio de su facultad de rectificar errores de hecho y la fuerza jurídica de sus decisiones es tal, que, resuelto por el Tribunal que un determinado precepto legal es constitucional, la Corte Suprema no podrá declararlo inaplicable por el mismo vicio que fue materia de la sentencia (art. 83 C.P.R.).

Ahora bien, es indudable que la jurisprudencia emanada del T.C. no constituye *per se* una fuente de creación de normas jurídicas, pero sí, y qué duda cabe, ejerce una decisiva influencia en sí mismo y, en especial, en los restantes órganos estatales encomendados por la Constitución de operar como legisladores.

Aún más, el propio Tribunal permanentemente en sus decisiones recurre a definiciones y conceptos por él entregados en fallos anteriores, recogiendo así una fisonomía de precedentes constitucionales que no se pueden ignorar.

Zapata, en "La Interpretación de la Constitución", señala que el T.C. no solo pronuncia un juicio sobre la constitucionalidad de una ley, sino que, en ocasiones, precisa el sentido de un precepto sobre cuyo significado pueda existir duda<sup>1</sup>.

Así, ha señalado el objetivo de las leyes orgánicas constitucionales (Rol N° 7 de 1981), ha precisado cuándo o en qué situación se afecta la esencia de un derecho fundamental (Rol N° 43 de 1987), y ha definido conceptos como ocurrió con la expresión "totalitarismo" (Rol N° 21 de 1985).

Siguiendo su propia doctrina, el T. C. recurre frecuentemente a sus sentencias para dar fortaleza a las decisiones que contienen, o bien a mantener la consistencia de criterio jurisprudencial que se requiere en una hermenéutica constitucional estable y coherente. Así, vale citar las sentencias Rol 21 de 1985, rol 53 de 1988, etc<sup>2</sup>. que demuestran como es un imperativo casi ineludible recurrir a previas definiciones y acuerdos de mayoría que reflejen la opinión jurisprudencial que, por regla general, suele obligar al Tribunal para emitir sus pronunciamientos.

Por lo anterior, es necesario reflexionar profundamente sobre la influencia vinculante que el contenido de las resoluciones del T.C. ejercen o pueden ejercer sobre los órganos legisladores, en especial, respecto de las afirmaciones que los fallos contienen en las motivaciones o considerandos en los que se fundan.

En efecto, dentro del texto de cada sentencia es dable distinguir entre lo dispositivo —que de por sí obliga con efectos vinculantes permanentes— de lo considerativo que da sustento a lo anterior.

Pizzorusso se pregunta si las motivaciones son órdenes o consejos<sup>3</sup>. El mismo autor considera necesaria una lectura y comprensión conjunta de toda la sentencia, porque la mayoría de las veces el fallo no es deslindable del fundamento.

Canosa, acogiendo el criterio del jurista italiano, respalda la negación de efecto de cosa juzgada para la motivación, pero insiste en la interpretación sistemática que procede realizar de las dos partes de las sentencias, *dada la trascendencia que algunas fundamentaciones* conllevan para la aplicación misma de la norma nacida de la sentencia.

Agrega Canosa, en lo que coincidimos, que "parece, por tanto, posible concluir que las motivaciones influyen extraordinariamente sobre la actividad de las demás instituciones estatales, ya que, además del valor objetivo derivado de su instrumentalización como criterio del fallo, se revisten de una autoridad moral incuestionable que las hacen gozar de una cierta presunción de autoridad; en definitiva de prestigio".

<sup>1</sup> ZAPATA LARRAÍN, Patricio, Artículo citado en Revista Chilena de Derecho. Vol 17, pág. 166.

<sup>2</sup> VALENZUELA SOMARRIVA, Eugenio, *Repertorio de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Editorial Jurídica de Chile, 1989.

<sup>3</sup> Citado por CANOSA USERA, Raúl, en "Interpretación Constitucional y Fórmula Política", Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1988, pág. 46.

Es innegable que la autoridad de las opiniones y argumentos de las sentencias del T.C. pueden generar como efectos, ya maniatar, o bien, y he ahí lo peligroso, extra y sobredimensionar la maniobrabilidad de los restantes órganos del Estado, razones que hacen fundamental debatir sobre parte de la doctrina que contiene el considerando 19 antes transcrito.

Creemos indispensable hacerlo, pues aun cuando la doctrina que contiene no lo vincula jurídicamente, a sí mismo como controlador de constitucionalidad, ni abre una llave impositiva de límites infinitos, no podemos descartar la trascendental influencia que puede ejercer sobre el legislador tributario, depositario al fin, de las motivaciones a que tal considerando se refiere.

#### B. LA EXPRESIÓN "TRIBUTOS" EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA

Son numerosas las disposiciones de la Constitución que tratan sobre tributos. Dispersas en el articulado de la Carta, tienen en común que son receptoras de los principios que la doctrina exige y las legislaciones contemporáneas incorporan en sus textos fundamentales.

Inicia el catálogo de preceptos tributarios el artículo 19 N° 20 al reconocer como derecho fundamental "la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley". Es del mismo modo un derecho humano la formulación de la prohibición al legislador para establecer, sin distinciones, tributos manifiestamente desproporcionados o injustos, como también lo es aquella que le impide afectar en su esencia los derechos por medio de tributos que impidan su libre ejercicio (art. 19 N° 26).

De estos preceptos surgen cuatro principios y garantías al contribuyente que, como imposición del constituyente, obligan al legislador tributario. Tales son el de igualdad, legalidad, proporcionalidad y justicia tributaria.

Se reitera el principio de legalidad, haciendo por lo demás rigurosa su vigencia y aplicación en nuestro régimen jurídico, en los artículos 60 N° 14, 61, 62 inciso 2° y 62 N° 1, preceptos de los que resulta que todos los elementos relativos a la existencia y cuantía de la obligación tributaria deben ser establecidos por una ley formalmente tramitada y que se enmarque respetando los principios antedichos.

Ahora bien, los tributos a que se refieren las normas de la Constitución abarcan a 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 este cumplir con los fines de bien común, objeto de su existencia. Conforme con la historia fidedigna del N° 20 del artículo 19 de la Carta Fundamental, la voz "tributo" se utilizó en la formulación del precepto por ser técnicamente más adecuada y abarcar todo tipo de obligación patrimonial impuesta por ley en favor del Estado acreedor, comprendien-

do, por tanto, los impuestos, las contribuciones, las tasas, los derechos y patentes, entre otros.

Por ello, no resulta dable la exclusión de ninguno de tales tributos frente a los requisitos que la Constitución establece en cumplimiento del principio de legalidad, ni menos sostener, aun doctrinariamente, la restricción de un derecho fundamental ampliando el margen de actuación del legislador tributario para establecer sin límites alguna de esa clase de tributos.

#### C. LOS IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

La Constitución hace una referencia a esta clase de tributos al establecer la igualdad de su repartición, sea en proporción a las rentas o en la progresión (N° 20, art. 19).

En efecto, de modo proporcional significa que la misma tasa o porcentaje se aplica a todos los contribuyentes iguales, esto es, los comprendidos en una determinada categoría, pudiendo citar como ejemplo el impuesto a las ventas y servicios del D.L. 825. Por su parte, de modo progresivo significa que las tasas o porcentajes van en aumento a medida que crece el valor de la renta o los bienes afectos a tributos, siendo su clásico ejemplo el establecido por el D.L. 825 relativo al impuesto a la renta.

Ahora bien, Nichols Kaldor, explicando la justificación tradicional del impuesto a la renta, señala que los impuestos se clasifican normalmente en dos clases, directos e indirectos y, reconociendo que no hay una definición comúnmente aceptada de estos conceptos, agrega que la diferenciación corresponde, en términos generales, a una distinción entre los impuestos que gravan a las personas —naturales y jurídicas— e impuestos que gravan las transacciones<sup>4</sup>.

Carvallo, por su parte, cita tres enfoques para fundamentar la clasificación de los impuestos en directos e indirectos<sup>5</sup>.

a) *Criterio Administrativo*. Según este primer criterio, impuestos directos son aquellos cuya recaudación se efectúa mediante listas, roles o registros nominativos, de tal manera que de antemano se conoce la persona del contribuyente afectado y la forma en que lo hará.

En cambio, los impuestos indirectos son aquellos que se recaudan en virtud de determinados hechos o actos del contribuyente, sin sujeción a rol de ninguna clase e ignorando el Estado la individualización del contribuyente, hecho que no interesa ni a sus fines ni a su administración.

b) *Criterio en cuanto al proceso de traslación*. Desde este punto de vista los impuestos directos son

<sup>4</sup> KALDOR, N., *Impuesto al Gasto*, Fondo de Cultura Económica, 1963.

<sup>5</sup> CARVALLO HEDERRA, Sergio, *Fundamentos Económicos de la Legislación Tributaria Chilena*. Edit. Jurídica de Chile, 1967, págs. 96 y siguientes.

aquellos en que no se opera la traslación, o sea, que recaen sobre el contribuyente señalado por la ley, quien debe sufrir efectivamente el peso de la carga tributaria. A *contrario sensu*, los impuestos indirectos son aquellos que, por la naturaleza de los objetos o actos que gravan, tienden a sufrir el proceso de la traslación, o sea, el contribuyente de derecho traspassa en todo o en parte el peso de su tributo a otra economía más débil.

- c) *Criterio según la forma como se determina la capacidad contributiva real.* Este es el criterio más moderno y generalmente aceptado para diferenciar entre impuestos directos e indirectos y, según este modo de pensar, los impuestos directos serían aquellos que gravan la renta o riqueza de los contribuyentes en tanto que los indirectos afectan al empleo de dicha renta o fortuna o el uso o desplazamiento de estos mismos rubros.

A lo anterior cabe agregar que los impuestos directos gravan la renta en cuanto esta ingresa al patrimonio de una persona, o sea, cuando queda a disposición del contribuyente para adoptar decisiones económicas, las que pueden ser de consumirla, invertirla o ahorrarla, mientras que los impuestos indirectos, que gravan el gasto y el empleo de los patrimonios, solo afectan la renta al gastarse esta y, en cierto modo, al invertirse, con lo que aparece como no afecta la renta que se ahorra, o sea, la que no se desplaza del patrimonio del contribuyente.

#### D. ESTUDIO ESPECÍFICO DE LA DOCTRINA QUE EMANA DEL CONSIDERANDO 19

Previamente al ingreso del tratamiento de la doctrina que fluye del considerando que transcribiéramos, creemos necesario efectuar algunos alcances. Por lo pronto, al menos dos numerales del artículo 19 de la Constitución Política hacen mención a tributos en los términos que los hemos definido previamente y, en ambos casos, sin exclusiones abarcan a toda clase de tributos y constituyen en sí dos claras limitaciones a la discrecionalidad del legislador tributario. Nos referimos a los números 20 y 26 del señalado artículo 19, los que, por su naturaleza de derechos inherentes a la persona humana, exigen sean interpretados amplia y plenamente, obedeciendo así al sustento o razón en cuya virtud se organizan las sociedades modernas por medio de una Ley Fundamental.

Esta última crea órganos de poder, los estructura y organiza dotándolos de atribuciones para el cumplimiento del fin del Estado, los que en consecución de tal finalidad deben actuar siempre y en todo caso con pleno respeto de los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana. El catálogo de derechos esenciales, expresamente contemplados o que derivan de la naturaleza del ser humano, obliga a todo órgano, grupo o persona, titular de un órgano de poder o particular y, por ello, no resulta pertinente darle a tales derechos una aplicación o interpretación que los restrinja, o bien los prive de efectos.

La sentencia que comentamos se hace cargo del inciso segundo, numeral 20 del artículo 19 de la Constitución Política, en una motivación de la que emanan las doctrinas siguientes:

1. Que el constituyente prohíbe que el tributo sea "manifiestamente desproporcionado", con lo cual reconoce que la desproporción justificada no violenta el principio de igualdad tributaria;
2. Que, por lo 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 injustificadas. Por ello, las restricciones al legislador, en esta materia, son particularmente excepcionales;
3. Que al no contemplarse 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 decida la justicia constitucional;
4. Que "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". Con respecto a los tributos indirectos, esta condición pasa a transformarse en una cuestión de hecho; que el que grava al tabaco se traslada al público quien en la medida que lo adquiere, no se produce, en principio, perjuicio para la empresa productora. "Ello confirma la opinión de muchos autores -el fallo no los cita- en torno a que el artículo 19 N° 20 de la Constitución se refiere solo a los impuestos directos".

Lo anteriormente extractado nos obliga a efectuar una serie de reflexiones y consideraciones críticas, pues creemos que el T.C. se aleja no solo del tenor de lo preceptuado a propósito de los tributos en la Constitución, sino que definitivamente descarta la protección de proporcionalidad y justicia tributaria respecto de una clase específica de impuestos como son los indirectos.

En un primer análisis, la Constitución establece una exigencia de racionalidad al legislador en el establecimiento de nuevos tributos, siendo ese el carácter con que debe asumirse la labor interpretativa del inciso segundo del tanto citado N° 20.

En efecto, aun cuando la Carta se valga del término "manifiestamente", ello no habilita al intérprete para deducir que lo pretendido por el constituyente es no limitar la autonomía del legislador. Al pensar así, y no instituir un límite de tal autonomía, cualquier fundamento dado a pretexto de aumentar una tasa previa establecida no será contraria a la Constitución, pues siempre el legislador tendrá una razón justificable para aumentar un impuesto. Lo fundamental es que el juez constitucional dé vida a una protección constitucional conferida a las personas frente a la ac-

tuación del legislador tributario, entendiéndola como lo que realmente es: una prohibición y no un marco de actuación discrecional sustentada aparentemente en razones de bien común.

Enseguida, concordamos con que la determinación de lo que se entiende por manifiestamente desproporcionado e injusto corresponde sea dada por la justicia constitucional.

He aquí una labor de importancia fundamental a la cual debe darse la amplitud de efectos indispensable para salvaguardar no solo el patrimonio de las personas, sino que además su legítimo derecho de acceder a bienes de consumo a servicios u otros bienes a los que legítimamente puedan o quieran acceder. Por ello, no es aconsejable que, establecido el deber de precisar cuándo un tributo es manifiestamente desproporcionado o injusto, acto seguido el mismo T.C. se autoimponga límites, a propósito de una categoría o clase específica de impuestos, haciendo una distinción no autorizada por la Constitución.

En efecto, y penetrando en la doctrina con la que discrepamos absolutamente<sup>6</sup>, el T.C. da a entender que la protección contra la imposición de tributos manifiestamente desproporcionados o injustos no abarcaría a los impuestos indirectos.

Tal parecer borra de un plumazo el marco limitador de la discrecionalidad reconocida al legislador tributario en el ámbito de esa clase de impuestos, efecto que no corresponde sea generado por el supremo intérprete y principal órgano de control de la supremacía constitucional.

Por lo pronto, el constituyente no distinguió entre impuestos ni, aún más, no precisó siquiera tributos a los cuales no se le aplicaría la prohibición de establecerlos en márgenes desproporcionados o injustos.

Además, ha restringido el ámbito de vigencia de un derecho fundamental, excluyendo de ese ámbito a

la clase de impuestos más recurrida en casi todas las legislaciones tributarias, incluyendo obviamente a la chilena.

Cabe aquí citar, una vez más, a Carvalho quien sintetiza algunas desventajas de los impuestos indirectos, las que permiten visualizar por qué resulta indispensable darle la correcta interpretación al precepto constitucional. Señala el autor citado:

I. Históricamente no han respondido a una política de justicia tributaria, porque han gravado casi por igual a todas las clases económicas y no en proporción o progresión a la capacidad contributiva, entrañando de hecho un mayor sacrificio para los sectores de menores rentas;

II. Por ser menos ostensibles que los directos y pagarlos el contribuyente, en la mayoría de los casos, sin darse cuenta, no contribuyen a formar una conciencia tributaria ni a mejorar la cultura cívica y financiar a la población.

Nosotros agregamos que, respecto de algunos impuestos específicos, son altamente regresivos, dado que su impacto es muy superior para las familias de escasos recursos. Por otra parte, se recurre frecuentemente a esta clase de impuestos, pues son menos impopulares que los directos, tienen mejor rendimiento, dificultan su evasión, desalientan el consumo de bienes suntuarios y son de fácil recaudación, entre otras.

Establecido lo anterior, cabe recordar que la proporcionalidad y justicia tributaria se consagran como derechos constitucionales de los contribuyentes y en esa perspectiva deben ser apreciados por el juez constitucional. Igualmente, el juez constitucional debe considerar la autoridad e influencia vinculante de sus resoluciones al momento de fundarlas, pues hoy el legislador puede fácilmente concluir que no tiene límites para imponer impuestos indirectos a las personas.

<sup>6</sup> En su prevención, la Ministra Sra. Luz Bulnes Aldunate no comparte la distinción entre impuestos directos e indirectos.