

# EL DEBUT DEL TRIBUTO DESPROPORCIONADO E INJUSTO EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

**ARTURO FERNANDOIS VÖHRINGER**  
**DOMINGO POBLETE ORTÚZAR**

**RESUMEN:** La sentencia de inaplicabilidad del Tribunal Constitucional (TC) en el caso conocido como *intereses moratorios excesivos* se acerca a un verdadero santo grial del derecho constitucional: el tributo manifiestamente desproporcionado o injusto (art. N°20, inciso segundo de la Carta Fundamental). Al hacerlo y acoger la inaplicabilidad del inciso tercero del artículo 53 del Código Tributario, marca un hito en la jurisprudencia del TC. Se aleja aquí de los tópicos tradicionales que habían ocupado al Tribunal en jurisprudencia tributaria, que fueron por décadas la reserva legal y delegación de potestades jurisdiccionales. Aplicando razones históricas, de proporcionalidad y de derecho comparado, la Magistratura estimó intolerable que el atraso en el pago de deudas tributarias –solo imputable al Estado– fuera soportado por el contribuyente mediante una tasa irracionalmente alta. El fallo constituye entonces un avance en la determinación de límites sustantivos al Poder Legislativo al momento de imponer exacciones forzosas a los ciudadanos. Pero nuestro entusiasmo académico es dosificado, porque el TC dejó pasar una oportunidad para profundizar aún más en torno a los criterios de un tributo injusto. La oportunidad era preciosa, ya que se trató de enjuiciar la constitucionalidad de un interés moratorio rígido, fijado por ley hace 25 años, en condiciones financieras muy distintas a las actuales. Serán objetivos de este comentario, primero, revisar los argumentos que llevaron al Tribunal a estimar el interés moratorio del artículo 53 del Código Tributario como desproporcionado y abusivo, y, luego, subrayar el vacío que deja, la oportunidad que se pierde de avanzar en la esencia jurídica de un tributo manifiestamente desproporcionado e injusto.

**SUMARIO:** 1. Introducción 1.1 El santo grial del derecho constitucional tributario. 1.2 La sentencia. 2. El artículo 53 del código tributario y la “lógica disuasiva” que le sirve de fundamento. 3. El entorno fáctico y los fundamentos para acoger la inaplicabilidad. 3.1 El largo proceso de reclamación tributaria ante el Servicio de Impuestos Internos: delegación, anulación y responsabilidad del Estado. 3.2 Relevancia del caso concreto y responsabilidad en el retraso del pago, en el criterio del Tribunal Constitucional. 3.2.1 Control concreto en sede de inaplicabilidad. 3.2.2 Imputabilidad del retraso al actuar del Estado como factor decisivo de la declaración de inaplicabilidad. 4. Avanzando en la determinación de criterios para

identificar un tributo manifestamente desproporcionado e injusto. 4.1 Sequía jurisprudencial acerca de los criterios para calificar la justicia de un tributo. 4.2 Algunos criterios para identificar un tributo excesivo: igualdad y proporcionalidad de la intervención legislativa. 5. Conclusión. 6. Bibliografía.

## 1. INTRODUCCIÓN

### 1.1 El *santo grial* del derecho constitucional tributario

Un candidato a *santo grial* del derecho constitucional es el tributo manifestamente desproporcionado o injusto. ¿En qué consiste exactamente esta obligación forzosa que impone el Estado, repudiada por la Constitución? ¿Existen parámetros jurídicos, económicos o fácticos que permitan identificarlo? ¿Puede realmente desentrañarse el alcance del inciso segundo del N°20 del artículo 19 de la Constitución? ¿O esta clase de indeseados tributos es tan oculta y compleja que debemos resignarnos a no conocerla jamás?

Con el tiempo, las repetitivas y un tanto desgastadas invocaciones a que el objetivo de la norma fue impedir "...que se pudieran imponer tributos de carácter expropiatorio, o confiscatorio o que impidieran el ejercicio de una actividad"<sup>1</sup>, si bien conceptualmente válidas, van transformándose en progresivamente inútiles. Esta es una constatación que también hace la doctrina comparada, respecto de los límites genéricos, y la falta de justificación y control jurisdiccional hacia la potestad tributaria<sup>2</sup>. Porque, si la esencia de un tributo es precisamente perpetrar una exacción patrimonial a los particulares, sin contraprestación, ¿cuándo habrá entonces una expropia-

---

<sup>1</sup> Ha recordado el Tribunal Constitucional que la intención de la Comisión de Estudios para la Nueva Constitución (CENC) del este precepto "fue establecer una norma que impidiera que se pudieran imponer tributos de carácter expropiatorio, confiscatorio o que impidieran el ejercicio de una actividad", en sentencia rol N° 203, de 6 de diciembre de 1994, considerando 8°.

<sup>2</sup> CURRIE, comentando la jurisprudencia constitucional en Alemania, afirma: "en efecto, se ha dicho frecuentemente que las categorizaciones hechas en leyes tributarias exigen una especial justificación, por la severidad de su impacto", en CURRIE (1994) p. 333-34. En España, CHECA GONZÁLEZ es duro en su crítica al Tribunal Constitucional por su deferencia al legislador tributario, cuando afirma que "El resultado final es un déficit del control constitucional tributario, que, con cierta frecuencia, queda restringido al lamento de los votos particulares o meras amonestaciones al legislador, como entre otros, han puesto de relieve Herrera Molina (1996) y Malvárez Pascual (1998)", en CHECA (2010) p. 32.

ción?, ¿qué monto lo transforma en expropiatorio? Sabemos que ya es complejo resolverlo en materia de limitaciones al dominio, pero lo es aún más si se trata directamente de un tributo. Hemos advertido sobre esto que “la potestad tributaria es por definición una invasión patrimonial del Estado sobre el patrimonio particular” y que este es “uno de los problemas más complejos en el derecho constitucional”<sup>3</sup>. Igual déficit presentan las fundamentaciones de la doctrina en torno a que el tributo debe imponer una tasa razonable, no excesiva, no discriminatoria, racional<sup>4</sup>. El principio de isonomía ayuda en el problema, pero por ahora aparece incapaz de proveer elementos prácticos para el juicio de vulneración cuantitativa de la justicia.

En consecuencia, estas son las preguntas que levanta la sentencia en el caso de *intereses moratorios excesivos*, o *interés manifiestamente desproporcionado e injusto*.

Las interrogantes se alimentan acerca de por qué el TC ha sido históricamente esquivo en referirse a los límites constitucionales sobre el monto, sobre la magnitud del esfuerzo impositivo. El legislador ha gozado de la más cómoda deferencia para armar y desarmar sus políticas tributarias en el *quantum* del impuesto. La jurisprudencia de dos décadas en el TC –igual cosa la doctrina– ha girado casi exclusivamente en torno a otros tópicos del derecho constitucional tributario<sup>5</sup>. Con algunas excepciones<sup>6</sup>, los temas preferidos son la reserva legal, la no afectación y la constitucionalidad de la delegación de la jurisdicción tributaria por el director del Servicio de Impuestos Internos (SII). Todo esto ha llenado copiosamente cientos de páginas en los registros jurisdiccionales del TC. Pero, hasta ahora, la judicatura había sido tímida en analizar qué monto, qué sacrificio pecuniario, qué magnitud, resulta intolerable a la Constitución, en recursos que acogen reclamos.

<sup>3</sup> FERMANDOIS (2010) p. 163.

<sup>4</sup> El inglés BIRK reconoce una evolución de esta exigencia en la magistratura constitucional de Alemania, como hemos consignado en textos previos: “En su temprana jurisprudencia, el Tribunal Constitucional sostuvo que el principio de igualdad tributaria era una mera prohibición de la acción arbitraria. Luego redujo ese criterio para aumentar las posibilidades de control: exigió que el fundamento justificativo del tratamiento desigual, debe ser razonable”, en BIRK (2003) p. 46.

<sup>5</sup> Ver, en doctrina, entre otros: EVANS ESPÍÑEIRA (2010) y AVILÉS HERNÁNDEZ (2005).

<sup>6</sup> Ver RIBERA NEUMANN (1998).

Todo hasta 2012, en que el TC resolvió hacerlo en esta sentencia sobre intereses moratorios adeudados al Fisco en deudas tributarias disputadas en tribunales.

## **1.2 La sentencia**

Con fecha 13 de septiembre de 2012, el Tribunal Constitucional dictó sentencia en los recursos de inaplicabilidad roles N° 1951-11 y 1952-11, acogiendo ambas acciones y declarando inaplicable el inciso tercero del artículo 53 del Código Tributario en dos recursos de apelación de reclamaciones tributarias que estaba conociendo la Corte de Apelaciones de Santiago.

A diferencia de los tópicos clásicos ya referidos del Tribunal Constitucional en materia tributaria, esta vez la controversia giró en torno al contenido mismo de la obligación tributaria y a los límites de proporcionalidad y justicia que la Carta Fundamental exige en su determinación.

En efecto, la norma impugnada en este caso fue aquella del Código Tributario que fija intereses penales de un 1,5% mensual en caso de mora o retardo en el pago de cualquier clase de impuestos. Como obligación accesoria al impuesto adeudado o presuntamente moroso –se litiga sobre ello– estos intereses adquieren naturaleza de obligación tributaria y se someten a sus exigencias.

El TC estimó que dicha tasa de interés resultaba desproporcionada y abusiva en su aplicación al presente caso, por razones que se revisarán en este comentario. Empero, cabe prevenir que se trató de un control concreto –propio de la acción de inaplicabilidad– es decir, un examen que tuvo en especial consideración las circunstancias fácticas en que se daría aplicación al artículo 53 del Código Tributario. La magistratura debía indagar si la aplicación de este precepto, en la gestión pendiente, resultaba contraria a la Constitución.

Ello determina que la sentencia, a pesar de su valor como justicia de caso concreto, no define de modo abstracto o genérico las condiciones y características que permitirían identificar un tributo como desproporcionado e injusto. Así, el núcleo de lo prohibido en el inciso segundo del artículo 19 N° 20 de la Constitución queda aún

sin llenar, sin desentrañar, sin emerger completamente de su escondite en la jurisprudencia del TC.

Para ello habría sido necesario proveer de criterios jurídicos, económicos, fácticos o financieros que colaboren en esa tarea.

Con todo, el fallo es inédito y merece celebrarse. Contiene reflexiones valiosas que constituyen un avance sustantivo en la determinación de dichas condiciones, como se revisará en este comentario.

## 2. EL ARTÍCULO 53 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LA “LÓGICA DISUASIVA” QUE LE SIRVE DE FUNDAMENTO

La sentencia declaró inaplicable en estas causas el inciso tercero del artículo 53 del Código Tributario, norma que regula el reajuste e interés aplicable a los deudores tributarios morosos. La parte impugnada del precepto es la que fija un interés penal de 1,5% mensual en caso de atraso en el pago de impuestos. Dispone este precepto:

“El contribuyente estará afecto, además, a un interés penal del uno y medio por ciento mensual por cada mes o fracción de mes, en caso de mora en el pago del todo o de la parte que adeudare de cualquier clase de impuestos y contribuciones. Este interés se calculará sobre los valores reajustados en la forma señalada en el inciso primero”.

Se trata de una norma legal de constante aplicación, pero que no ha sido objeto de discusiones doctrinarias mayores ni críticas en cuanto a su monto o conveniencia, tal y como lo indica la propia sentencia que analizamos.

En efecto, para buscar su justificación, el Tribunal debió recurrir a la historia de la ley 18.682 de 1987, que restableció la tasa de interés en 1,5%, tras haber sido elevada a 2,5% por la ley 18.110 de 1982. Durante la discusión de dicho proyecto, se dejó constancia de la motivación que perseguía la tasa, consistente en servir de “mecanismo disuasivo” a la morosidad en el pago de los tributos.

Fue esta tasa de interés de 1,5% –como mecanismo preventivo o inhibitorio de morosidad– la que el Tribunal estimó desproporcionada e injusta, para este caso concreto, como se analizará a continuación.

### 3. EL ENTORNO FÁCTICO Y LOS FUNDAMENTOS PARA ACOGER INAPLICABILIDAD

Antes de analizar en detalle la sentencia, conviene hacer referencia a las circunstancias fácticas del caso, que fueron determinantes en su resolución, como se advirtiera más arriba.

#### **3.1 El largo proceso de reclamación tributaria ante el Servicio de Impuestos Internos: delegación, anulación y responsabilidad del Estado**

Las gestiones pendientes que motivaron las acciones de inaplicabilidad en este caso fueron dos recursos de apelación en contra de resoluciones dictadas por el director Regional del SII, en procesos sobre reclamaciones tributarias.

Ambos recursos tienen su origen en tres liquidaciones de impuestos efectuadas en mayo de 2004 por el SII, en que se le cobraron al recurrente ciertas diferencias de impuestos correspondientes a los años 1998, 1999 y 2000, más reajustes, intereses y costas.

En contra de estas liquidaciones el requirente interpuso la reclamación correspondiente en julio de 2004, la que fue conocida, tramitada y en definitiva rechazada por un abogado del SII, ejerciendo la competencia delegada del antiguo artículo 116 del Código Tributario. La resolución denegatoria fue apelada ante la Corte de Apelaciones de Santiago, instancia en la cual se dedujo acción de inaplicabilidad en contra del referido artículo 116 ante la Corte Suprema, la cual sería declarada en el año 2006. Luego, en el año 2009, la Corte de Apelaciones anuló todo lo obrado en la reclamación tributaria ante el juez delegado, ordenando que se instruyera el procedimiento ante el director Regional del SII competente. La anulación se declaró con los fundamentos constitucionales clásicos, que provienen de las sentencias de la Corte Suprema desde el año 2001, y de la sentencia de derogación por inconstitucionalidad del TC, desde 2007<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Data de 2001 la primera sentencia de la Corte Suprema que acogió una inaplicabilidad por inconstitucionalidad de la delegación de facultades jurisdiccionales del director Regional del SII a funcionarios de su dependencia (“Guillermo Verdugo P. y Cía. Ltda. con Servicio de Impuestos Internos”, rol 3.419-2001). Por sentencia de 26 de marzo de 2007, el Tribunal Constitucional derogó el artículo 116 del Código

Así, recién en octubre de 2009 se proveyó la reclamación tributaria por el juez competente, la que sería rechazada en todas sus partes con fecha 30 de junio de 2010. En contra de esta sentencia se interpuso recurso de apelación, que sirvió de gestión pendiente para la acción de inaplicabilidad rol 1951-11.

Tras la sentencia que rechazó el reclamo tributario, el SII procedió a realizar el giro de los impuestos adeudados, con fecha 25 de agosto de 2010, lo que motivó una nueva reclamación tributaria por parte del requirente, impugnando precisamente el cobro de los intereses, reajustes y multas que no le serían imputables. Rechazada dicha reclamación, se interpuso recurso de apelación ante la Corte de Apelaciones. Este recurso sirvió de gestión pendiente para el requerimiento rol 1952-11.

Como se aprecia, la característica principal de este caso radica en que el procedimiento de reclamación tributaria que ha motivado ambas gestiones pendientes fue conocido y fallado originalmente por un juez tributario delegado, razón por la cual fue anulado. Lo anterior provocó que desde la presentación del reclamo original –en el año 2004– transcurrieran más de 5 años hasta la obtención de una resolución válida del director Regional del SII, juez competente en la materia, antes y después de la derogación del artículo 116 del Código Tributario. Se trata, por lo tanto, de un caso en que el retardo en el pago de los impuestos se debió, en parte considerable, a la instrucción de un proceso viciado por parte del propio SII.

Esta circunstancia fue decisiva para fundar el voto de mayoría que resolvió la inaplicabilidad del inciso tercero del artículo 53, reafirmando así el carácter concreto del control que se ha encomendado, desde la reforma constitucional de la ley 20.050 de 2005, al Tribunal Constitucional, como se revisará a continuación en profundidad.

---

Tributario. Es decir, en el caso que objeto de este comentario, el SII contaba con la norma legal para seguir delegando, pero también con el antecedente de varios años de sentencias de la Corte Suprema reprochando la constitucionalidad de esa delegación, lo que no obstó para que en este caso lo hiciera nuevamente.

### **3.2 Relevancia del caso concreto y responsabilidad en el retraso del pago, en el criterio del Tribunal Constitucional**

La relevancia de las características fácticas del caso que nos ocupa se explica por el carácter concreto del control que debe realizar el TC, como se ha advertido. Antes de revisar los fundamentos de la sentencia en este sentido, conviene referirse, brevemente, a este carácter concreto del examen de constitucionalidad y sus notas distintivas.

#### ***3.2.1 Control concreto en sede de inaplicabilidad***

Desde que la facultad de declarar inaplicable un precepto legal fuera entregada al Tribunal Constitucional en 2005, la jurisprudencia<sup>8</sup> y doctrina<sup>9</sup> han destacado que no solo se cambió el órgano competente para conocer de dicha acción, sino que se alteró la fisonomía misma de esta, hasta el punto de referirse algunos a ella como un “nuevo recurso de inaplicabilidad”<sup>10</sup>.

A 7 años de operación de esta nueva filosofía de control concreto, nos asisten dudas sobre la extensión y real naturaleza del cambio en el juicio inaplicabilidad. El TC se ha amparado en las circunstancias concretas para respaldar fallos relevantes, pero sus decisiones suelen ser idénticas aún si las circunstancias son distintas<sup>11</sup>.

En fin, en doctrina no se duda que este debe ser el carácter. Y el TC así lo entiende. Ya en el año 2006 señaló que:

“En sede de inaplicabilidad, el Tribunal está llamado a determinar si la aplicación del precepto en la gestión específica resulta contraria a la Constitución. Lo que el Tribunal debe practicar es un examen concreto de si el precepto legal, invocado en una gestión judicial pendiente y correctamente

<sup>8</sup> Ver: Tribunal Constitucional, sentencias roles N° 480-06, de 27 de julio de 2006; 478-06, de 8 de agosto de 2006; 546-06, de 17 de noviembre de 2006 (fallo dividido, ver Capítulo I); 473-06, de 8 de mayo de 2007; 786-07, de 13 de junio de 2007; entre otras.

<sup>9</sup> Ver, entre otros: NOGUEIRA ALCALÁ (2005) pp. 11-35; MASSMAN (2009) pp. 263-293; FERMANDOIS (2008) pp. 175-192.

<sup>10</sup> VEGA y ZÚÑIGA (2006), pp. 135-174.

<sup>11</sup> A modo de ejemplo, véase las sentencias dictadas en los casos de alzas en los planes de salud de Isapres, a contar de la sentencia rol N° 976-07, de 26 de junio de 2008.

interpretado producirá efectos o resultados contrarios a la Constitución”<sup>12</sup>.

Muy temprano luego de la reforma de 2005, planteamos que el control concreto es una herramienta para revisar la arbitrariedad en la aplicación de la ley, lo que exige del TC la “revisión exhaustiva y precisa de los hechos concretos que determinan la aplicación de una norma”<sup>13</sup>.

Definiendo una de las características esenciales de este control concreto, NÚÑEZ POBLETE explica que

“el juicio de inaplicabilidad por inconstitucionalidad es por esencia casuístico. Ello significa que el juicio de comparación entre el texto constitucional y el precepto legal objetado se contextualiza en el ámbito preciso y presente de su aplicación a la gestión en que aquel incide (...). Por otro lado, tan relevantes son las características del caso, que el juicio de contradicción constitucional propio de la inaplicabilidad no puede prescindir de los hechos que estructuran la gestión pendiente. En sede de inaplicabilidad, a pesar de la incompetencia del Tribunal para pronunciarse de las probanzas rendidas en la gestión pendiente, la importancia de los hechos se evidencia a lo largo del todo el proceso”<sup>14</sup>.

Como se aprecia, el caso preciso en que ha de recibir aplicación el precepto impugnado es de la máxima importancia, de modo que sus circunstancias propias y específicas pueden determinar los efectos inconstitucionales que ameritan la declaración de inaplicabilidad.

### ***3.2.2 Imputabilidad del retraso al actuar del Estado como factor decisivo de la declaración de inaplicabilidad***

Considerando lo que se viene explicando, el Tribunal atendió especialmente a una circunstancia del caso concreto: la instrucción de un procedimiento viciado por parte del propio SII fue la causa del

<sup>12</sup> Tribunal Constitucional, sentencia rol N° 480-06, de 27 de julio de 2006, considerando 27°.

<sup>13</sup> FERMANDOIS (2008) p. 183.

<sup>14</sup> NÚÑEZ POBLETE (2008) pp. 130-131.

largo período de mora en el pago de los impuestos. En este sentido, el Tribunal explicó “que la situación que ha dado origen a este proceso constitucional es imputable al accionar del propio Estado, desde que la delegación contraria a la Carta Fundamental se realizó por el propio Servicio de Impuestos Internos”<sup>15</sup>.

Es fácil coincidir con el TC: resultaría absolutamente injusto que el contribuyente fuese obligado a soportar los efectos de una demora que se ha debido principalmente al actuar irregular de la Administración en la instrucción del procedimiento de reclamación tributario. Recuérdese que desde 2001 el SII conoce que la delegación de facultades a funcionarios dependientes del Director Regional exhibe una contingencia constitucional. El riesgo, por tanto, lo asume el Estado, y debiese finalmente impactar al funcionario que así lo decide, en armonía con el artículo 38 inciso segundo de la Carta.

Lo anterior influye de modo determinante en la declaración de inaplicabilidad, como lo indica el propio Tribunal al señalar que:

“es posible concluir que el inciso tercero del artículo 53 del Código Tributario, en cuanto fija un interés penal moratorio ascendente al uno coma cinco por ciento mensual, produce efectos contrarios a la Constitución Política de la República en el caso concreto, desde que obliga a pagar una suma que a todas luces se presenta como desproporcionada, injusta y abusiva, máxime si se tiene presente que durante la casi totalidad del período en que se impone la sanción respecto de las sumas adeudadas y reajustadas (específicamente el tiempo transcurrido entre las fechas de la resolución anulada y de la que tuvo definitivamente por interpuesto el recurso), se está frente a situaciones no imputables al deudor, puesto que han sido dejadas sin efecto las actuaciones practicadas en el juicio tributario, como consecuencia de una declaración de inconstitucionalidad, de forma tal que se trata de hechos atribuibles a la propia administración (...)”<sup>16</sup>.

Como se advierte, la sentencia exhibe un componente primordial de justicia de caso concreto, en el sentido de evitar imponer al con-

---

<sup>15</sup> Considerando 32°.

<sup>16</sup> Considerando 33°.

tribuyente las consecuencias patrimoniales de una conducta ilegal, imputable exclusivamente al propio Estado.

Sin perjuicio de lo anterior, el considerando recién transcrito revela que el Tribunal considera que la tasa misma reviste caracteres de injusticia, lo cual se ve solamente agravado por la circunstancia de inimputabilidad que hemos descrito.

Empero, el fallo no se extiende sobre los criterios o factores que permiten enjuiciar un tributo, más allá de la relación entre capital e intereses que existe en el monto final que corresponde pagar y la exigencia de igualdad en la aplicación del interés tanto a favor como en contra del contribuyente.

Es nítido entonces que el TC ha perdido una oportunidad de dar un paso importante en la determinación de parámetros o criterios objetivos, económicos, jurídicos o fácticos más específicos, que permitan identificar la desproporcionalidad o injusticia en materia obligaciones patrimoniales forzosas.

¿Qué más pudo haber hecho el TC en este caso?

Revisaremos brevemente algunas orientaciones de la doctrina y el derecho comparado moderno. Sin perjuicio de ello, destacaremos algunos razonamientos del fallo que parecen constituir un aporte –aún tímido– en la materia en estudio.

#### 4. AVANZANDO EN LA DETERMINACIÓN DE CRITERIOS PARA IDENTIFICAR UN TRIBUTO MANIFIESTAMENTE DESPROPORCIONADO E INJUSTO

En este capítulo nos proponemos revisar brevemente algunos criterios que la doctrina y el derecho comparado han desarrollado como herramientas para calificar la justicia y proporcionalidad de los tributos.

##### **4.1 Sequía jurisprudencial acerca de los criterios para calificar la justicia de un tributo**

Como se ha reiterado en este comentario, la sentencia que analizamos marca un hito en la jurisprudencia constitucional, al declarar inaplicable la norma impugnada por contravenir el inciso segundo

del artículo 19 N° 20, que prohíbe los tributos manifiestamente desproporcionados e injustos.

Se rompe así un período que hemos llamado de sequía jurisprudencial, en que las sentencias del TC evitaron acoger requerimientos fundándose en la injusticia de un tributo. Así, en los pocos fallos en que se hizo referencia a este tema<sup>17</sup>, el Tribunal reiteró las reflexiones aportadas por la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución al momento de elaborar la norma<sup>18</sup>, pero no avanzó suficientemente en su desarrollo. Estas reflexiones apuntan a que la norma constitucional prohíbe la imposición de un tributo que tenga carácter confiscatorio o expropiatorio o que afecte en su esencia o impida el derecho de desarrollar una actividad económica lícita<sup>19</sup>. Además de estas consideraciones, el Tribunal ha señalado al respecto que solo corresponde restringir al legislador en la imposición de tributos en casos de injusticias o desproporciones manifiestas, “esto es, aquellas que resultan burdas, exageradas e injustificables”<sup>20</sup>. Por último, el TC ha sostenido que la justicia de un tributo exige una apreciación casuística, de acuerdo a la naturaleza fáctica concreta de la situación en que habrá de ser aplicado<sup>21</sup>. En línea con lo anterior, ha propuesto como factores para determinar la justicia de un tributo: la capacidad de pago del contribuyente, la calificación del bien gravado con impuesto o el entorpecimiento que el tributo pudiere provocar en el ejercicio de una actividad determinada<sup>22</sup>.

Sin perjuicio de que se trata de aportes interesantes, resultan insuficientes si lo que se busca es identificar los criterios o parámetros que definen un tributo desproporcionado e injusto.

---

<sup>17</sup> Nos referimos a las sentencias del Tribunal Constitucional roles 203 de 6 de diciembre de 1994, 219 de 31 de julio de 1995, 280 de 20 de octubre de 1998 y 773 de 26 de noviembre de 2007.

<sup>18</sup> Actas Oficiales de la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución, Sesión 398, celebrada en martes 11 de julio de 1978, Vol. 11, pp. 3.114.

<sup>19</sup> Ver considerandos 8° y 9° de la sentencia rol 203; 6°, 7°, 8°, 9° y 12° de la sentencia rol 219; 13° de la sentencia rol 280 y 42° y 43° de la sentencia rol 773.

<sup>20</sup> STC rol 280, considerando 19°.

<sup>21</sup> STC rol 773, considerando 44°.

<sup>22</sup> STC rol 219, considerando 8°.

## 4.2 Algunos criterios para identificar un tributo excesivo: igualdad y proporcionalidad de la intervención legislativa

La doctrina y el derecho comparado recogen aportes en la materia que revisamos. Si bien escapa al objeto de este comentario realizar un análisis profundo de ellos, interesa destacar dos parámetros especiales que hubieran resultado útiles en el caso que revisamos.

### 4.2.1 Un criterio conocido: el principio de proporcionalidad

Como ya hemos dicho en otra oportunidad<sup>23</sup>, el principal criterio que la doctrina extranjera recoge para evaluar la justicia de un tributo, como complemento al de capacidad individual del contribuyente, es el principio de razonabilidad de las leyes<sup>24</sup> o de proporcionalidad. Estos principios emanan de lo que se conoce como la vertiente intrínseca de la igualdad, en cuanto exige juzgar el acto mismo y su racionalidad ante sí, sus propios fines y los medios que utiliza.

El principio de proporcionalidad es expresamente citado por la sentencia objeto de este comentario, reafirmando una tendencia que viene dándose en los últimos años, señalando el Tribunal que:

“para poder determinar si se infringe la igualdad ante la ley, es necesario *atender además a la finalidad perseguida por el legislador para intervenir el derecho fundamental de que se trata, la que debe ser adecuada, necesaria y tolerable* para el destinatario de la misma, como lo ha puntualizado la doctrina autorizada (...)”<sup>25</sup> (énfasis agregados).

Se expresan así, en este considerando, las tres máximas tradicionales del principio de proporcionalidad, que exigen que la:

“intervención pública ha de ser ‘susceptible’ de alcanzar la finalidad perseguida, ‘necesaria’ o imprescindible al no haber

<sup>23</sup> FERMANDOIS (2010), pp. 169-173.

<sup>24</sup> SPISSE explica, a propósito de la vigencia del referido principio en Argentina, que “En derredor del art. 28 de la Constitución nacional, en conjunto con los arts. 16, 17 y 33, la doctrina y la jurisprudencia de la Corte Suprema han construido la teoría de la razonabilidad de las leyes, como garantía innominada de la Constitución”, en SPISSE (2000) p. 395.

<sup>25</sup> Considerando 18°.

otra medida menos restrictiva de la esfera de libertad de los ciudadanos (es decir, por ser el medio más suave y moderado de entre todos los posibles –ley del mínimo intervencionismo–) y ‘proporcional’ en sentido estricto, es decir, ‘ponderada’ o equilibrada por derivarse de aquella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes, valores o bienes en conflicto, en particular sobre los derechos y libertades”<sup>26</sup>.

Parece muy apropiada la cita del principio de proporcionalidad. Empero, nos parece que en este caso el Tribunal perdió una importante oportunidad de darle una aplicación precisa, escalonada y suficiente para resolver la cuestión sometida a su conocimiento. En efecto, a pesar de mencionarlo expresamente, no se contiene un desarrollo o articulación del mismo al caso concreto.

El TC, invocando el principio de proporcionalidad, enfoca su análisis en la determinación del monto final que corresponderá pagar, atendiendo a la relación en dicho monto de lo que corresponde a capital y a intereses. Dice en este sentido que “Ciertamente, una sanción que impone el pago de una suma de dinero varias veces superior a la suma inicial adeudada, que se calcula a su vez sobre el monto reajustado, puede transformarse en desproporcionada y abusiva (...)”<sup>27</sup>. Como se aprecia, el énfasis está puesto en la suma final que se impone al contribuyente, lo que sería evidencia de una desproporcionalidad.

Si bien lo anterior resulta interesante, un análisis más profundo probablemente debió contrastar de modo razonado la tasa de interés penal del artículo 53 del Código Tributario ante las tres máximas del principio de proporcionalidad recién citadas: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto.

#### ***4.2.2 El cambio en el mercado del interés entre 1987 y 2012***

Considerando que la sentencia realiza un esfuerzo en identificar el fin perseguido por el interés tributario –consistente en servir de mecanismo disuasivo a la mora en el pago de los impuestos–, conta-

---

<sup>26</sup> BARNES (1994) p. 500.

<sup>27</sup> Considerando 20°.

mos ya con un elemento importante para este análisis. Luego, puede decirse que, en principio, la norma parece idónea para alcanzar el fin que se ha propuesto. En efecto, la lógica indica que una tasa de interés alta incentivará el pronto y oportuno pago de las obligaciones tributarias.

Sin embargo, es en la segunda exigencia del *test* de proporcionalidad que la norma parece no alcanzar el estándar exigible. Como señalábamos, la máxima de la necesidad (o necesidad) apunta a que no exista una medida menos lesiva o gravosa para alcanzar el fin que legítimamente se haya propuesto el legislador. Es en este punto que un análisis del caso concreto, propio de la acción de inaplicabilidad, resulta esclarecedor. En efecto, corresponde evaluar si el mecanismo disuasivo que el legislador estimó necesario en el año 1987 resulta calificable del mismo modo 25 años después. En otras palabras, el principio de proporcionalidad invita a analizar si las circunstancias que determinaron la imposición de un interés penal de 1,5% mensual, como mecanismo disuasivo, han variado a tal punto que el mismo objetivo preventivo o inhibitorio puede cumplirse por medios menos lesivos o gravosos. Si así fuera, la máxima de idoneidad exige la declaración de inconstitucionalidad de la medida, por incurrir en una intervención desproporcionada de la esfera subjetiva de los ciudadanos.

Como se aprecia, la cuestión está en determinar qué tan alta debe ser la tasa de interés penal tributario para cumplir el objetivo legítimo de evitar la mora en el pago de impuestos. Lo anterior requiere encontrar un parámetro objetivo que sirva para comparar ambos períodos. La lógica indica que la tasa de interés corriente, vigente en estos períodos para operaciones de naturaleza similar a la deuda tributaria puede servir a estos efectos, como muestra del precio del dinero en un momento determinado. Confirma lo anterior la historia fidedigna del establecimiento del artículo 53, revisada en la sentencia del TC, en que se explica la reducción de la tasa desde un 2,5% a un 1,5% “con el objeto de que dicha tasa de interés penal guarde concordancia con la reducción experimentada en general por las tasas de interés del sistema financiero, sin dejar de ser, de todos modos, un mecanismo disuasivo de la morosidad”. El entorno financiero en que operará la tasa de interés penal es, entonces, relevante para el legislador.

Por lo tanto, la comparación entre las tasas de interés corriente vigentes en ambos períodos es un criterio útil para verificar la necesidad actual de un interés penal anual de 18%. Para estos efectos, como ejercicio comparativo, considérese que el interés corriente para operaciones reajustables en moneda nacional al día 7 de octubre de 1987 (fecha del informe técnico enviado a la Junta de Gobierno, proponiendo la tasa de 1,5%) era de un 7,33%; mientras que la tasa vigente para esta clase de operaciones al día 12 de mayo de 2012 (fecha utilizada para comparar criterios por el voto de minoría<sup>28</sup>) fue de un 4,92% si se trata de operaciones menores a un año, 4,84% en caso de operaciones de un año o más, inferiores o iguales a 2.000 UF; y 4,50% tratándose de operaciones superiores a un año y al monto recién referido.

Es decir, la tasa de interés corriente ha disminuido aproximadamente en un tercio, mientras que el interés penal se ha mantenido invariable. De este modo, a pesar de que el interés –precio del dinero– ha disminuido considerablemente, el mecanismo disuasivo tributario ha permanecido intocable. Lo anterior determina, entre otras consideraciones, que mientras al año 1987 la tasa de interés penal anual que el Fisco exige a sus morosos (18%) resultaba menor a la mitad de la tasa de interés máximo convencional aplicable a esta clase de operaciones (11%); a la fecha referida por el voto de minoría, la primera (18% anual) casi triplica a la segunda (7,38%).

#### ***4.2.3 Trato similar a contribuyentes distintos: el de 1987 y el de 2012***

Esta constatación de la diferente situación fáctica en que se originó la norma impugnada y la actual en que se pretende dar aplicación nos permite analizar la tasa de interés penal desde la perspectiva de la igualdad no ya intrínseca, sino comparativa –es decir, en relación a otros sujetos–. En efecto, ejerciendo el control concreto propio de la inaplicabilidad el Tribunal pudo haber comparado al contribuyente de 1987 con aquel de 2012, constatando las relevantes diferencias en cuanto a tasas de interés corriente y máximo convencional a que se encuentran sujetos.

---

<sup>28</sup> Considerando 42° del voto de minoría.

En base a lo anterior se habría llegado a una conclusión lógica: se pretendió aplicar por el SII una misma norma de interés moratorio a dos contribuyentes que se encuentran en situaciones absolutamente diversas, vulnerando así las más tradicionales y clásicas definiciones de igualdad.

## 5. CONCLUSIONES

1. La sentencia del Tribunal Constitucional que acogió la inaplicabilidad del artículo 53° del Código Tributario y que estimó contrario a la Constitución el interés de 1,5% de interés moratorio tributario es inédita. Por vez primera la magistratura constitucional apunta, decide y acoge un reclamo en torno al corazón más misterioso del derecho constitucional tributario: el tributo manifiestamente desproporcionado o injusto.
2. Al resolver directamente sobre la justicia del tributo, el dictamen del TC aporta al Estado de Derecho. Al sentenciar la incompatibilidad del monto del interés moratorio con el artículo 19 N° 20 inciso segundo de la Constitución, el TC deja atrás casi dos décadas de sentencias fundadas exclusivamente en los principios de reserva legal, no afectación y en las delegaciones de facultades jurisdiccionales tributarias.
3. Las circunstancias fácticas del caso constituyen el fundamento esencial y casi único del fallo. El Estado ha sido el responsable de la acumulación cuantiosa de intereses moratorios a través del tiempo. La demora en más de seis años en el cobro final, solo debido al derecho del contribuyente a reclamar y a la decisión del SII de delegar la jurisdicción, sumado a la anulación de esa delegación (inaplicabilidad de la Corte Suprema de por medio), permiten al TC fundar el fallo positivo para el contribuyente. Para los jueces el tributo es manifiestamente desproporcionado e injusto porque le es inimputable el atraso al deudor.
4. La sentencia es entonces un avance en el estado del arte, pero deja un déficit en el proveer de parámetros más específicos, jurídicos, económicos o fácticos, que permitan identificar un tributo reprochable ante la Carta. Se cita el principio de

- proporcionalidad<sup>29</sup>, pero los sentenciadores no lo articulan ni concretan especialmente al caso.
5. El asunto permitía una elaboración más interesante en los parámetros del *quantum* de un tributo incompatible con la Constitución. El interés moratorio fue fijado rígidamente en 1,5% por ley en 1987, hace 25 años, época en que el costo del dinero era radicalmente distinto al actual. El objetivo de la ley, que fue inhibir la deuda tributaria al Estado, se obtenía en aquel año con un medio que hoy resulta asimétrico con las condiciones financieras vigentes. Se usa un medio altamente lesivo, existiendo otros menos gravosos para generar la misma inhibición al particular que debe impuestos al Estado y no paga. En otros términos, si el interés de mercado para operaciones de la misma naturaleza descendió entre un tercio y un 60% en estos 25 años, y el interés de la deuda al Fisco se mantuvo inalterado, entonces hay un tratamiento igual para dos clases de contribuyentes que deben ser tratados de desigual manera: el de 1987 y el de 2012. Cada uno debe ser tratado de acuerdo a las circunstancias de su propia época, al ser esenciales para el fin que persigue la ley. Aquí hay, entonces, una infracción al inciso segundo del número 20 del Código Máximo.
  6. Llegó la hora de avanzar en la identificación de criterios más concretos para reconocer al tributo injusto interdicto por la Constitución. CURRIE<sup>30</sup>, BIRK<sup>31</sup> y CHECA GONZÁLEZ<sup>32</sup> son solo algunos ejemplos en la literatura comparada de autores que reconocen la relevancia de este control, con avances disímiles en los tribunales constitucionales de Alemania y España. Las invocaciones clásicas a que el impuesto debe ser razonable, no gravar excesivamente, que no resulte expropiatorio o no impida el ejercicio de una actividad, son insuficientes y vagos, aun en un marco de alta deferencia al legislador. Así, debe dejarse atrás el que el criterio solo sea la capacidad de pago del contribuyente, la proporcionalidad y la equidad. Estos son correctos, pero miran a la igualdad comparativa. Lo importante

---

<sup>29</sup> Considerandos 18° y 19° del fallo.

<sup>30</sup> CURRIE (1994) p. 333-34.

<sup>31</sup> BIRK (2003) p. 46.

<sup>32</sup> CHECA (2010) pp. 31- 33.

es juzgar intrínsecamente al tributo al tenor de las definiciones del legislador: cuál es su fin, qué conductas incentiva y cuáles desincentiva, qué externalidades genera y cuáles combate o mitiga. Cuál fue su justificación histórica y cuánto de ella subsiste luego de 20, 25, 30 o más años después, como el caso objeto de este comentario.

7. Una sociedad libre requiere, para desarrollarse, una carga y una política tributaria razonable, no caprichosa; el legislador define con libertad los objetivos, pero los medios tributarios que coloca a su servicio no pueden ser cualesquiera. Los tributos son por definición una intromisión del Estado en el patrimonio de las personas; luego, deben ser juzgados en el marco de la mínima intervención que resulte apta para la recaudación buscada o para la conducta que se desea incentivar o inhibir. Si esa intervención es excesiva bajo los parámetros financieros aplicables –como en el caso del cuantioso interés moratorio tributario de 1,5% mensual– entonces el impuesto es manifiestamente injusto, cualquiera sea el responsable del tiempo que haya transcurrido antes de su pago.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

- AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel (2005): *Legalidad Tributaria* (Editorial Jurídica de Chile).
- BARNES, Javier (1994): “Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario”, *Revista de Administración Pública*, N° 135.
- BIRK, D. (2003): “The limited impact of the principle of equality on tax law”, *Legal protection against discriminatory tax legislation* (Kluwer Law International).
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente (2010): “La degradación de los principios tributarios como consecuencia de la globalización económica”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, N° 28.
- CURRIE, David P. (1994): *The Constitution of the Federal Republic of Germany* (The University of Chicago Press).
- EVANS ESPÍNEIRA, Eugenio (2010): *Los Tributos en la Constitución* (Editorial Jurídica de Chile Segunda Edición Actualizada).

- FERMANDOIS, Arturo (2008): “Inaplicabilidad y control concreto del Tribunal Constitucional: enjuiciando la arbitrariedad en la aplicación de la ley”, *Actualidad Jurídica*, Vol. 17, 2008 (Universidad del Desarrollo).
- FERMANDOIS, Arturo (2010): *Derecho Constitucional Económico, Tomo II* (Ediciones Universidad Católica de Chile).
- MASSMAN, Nicolás (2009): “La admisibilidad del recurso de inaplicabilidad: a tres años de la reforma”, *Revista Ius et Praxis*, Año 15, Vol. 1.
- NOGUEIRA ALCALÁ, Humberto (2005): “El control represivo concreto y abstracto de inconstitucionalidad de leyes en la reforma de las competencias del Tribunal Constitucional y los efectos de sus sentencias”, *Revista de Estudios Constitucionales*, Año 3, N° 1, Universidad de Talca.
- NÚÑEZ POBLETE, Manuel Antonio (2008): “El control de la igualdad en la aplicación de la ley como factor de expansión del control concreto de constitucionalidad de las leyes”, *Sentencias Destacadas 2007* (Libertad y Desarrollo).
- RIBERA NEUMANN, Teodoro (1998): “Tributos manifiestamente desproporcionados e injustos”, en *Revista Chilena de Derecho*, Número Especial.
- SPISSO, Rodolfo (2000): *Derecho Constitucional Tributario* (Ediciones Depalma, 2ª Edición).
- VEGA, Francisco y ZÚÑIGA, Francisco (2006): “El nuevo recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional. Teoría y Práctica”, *Revista de Estudios Constitucionales*, Año 4, N° 2, Universidad de Talca.