

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS, NECESARIOS PARA UNA SOCIEDAD JUSTA¹

- La actual Constitución Política reconoce ciertos principios que sirven de base, orientación y cimentan la estructura sobre la cual se construye todo nuestro ordenamiento jurídico. En el ámbito tributario, la Constitución contempla cuatro principios, los que constituyen las bases sobre las cuales se edifica e interpreta toda nuestra institucionalidad tributaria, estableciendo límites jurídicos frente a la potestad tributaria del Estado.
- Se trata de los principios de legalidad, igualdad, proporcionalidad y justicia y de no afectación específica, lo que deben mantenerse en la nueva Constitución, sin perjuicio de que puedan ser complementados con otros principios que también aportan al buen diseño de la estructura tributaria y delimitan con mayor claridad los límites de los tributos y de la autoridad llamada a implementarlos.
- Si bien todos estos principios son necesarios para los objetivos tributarios buscados, no son suficientes si la institucionalidad que los protege no es respetada.

La actual Constitución Política de la República (CPR) reconoce ciertos principios que sirven de base, orientación y cimentan la estructura sobre la cual se construye todo nuestro ordenamiento jurídico, influyendo en el contenido de derechos y libertades fundamentales, y constituyendo un límite para la actuación de los distintos órganos del Estado. Este límite es fundamental para proteger a los ciudadanos de las posibles arbitrariedades del Estado.

Así, los principios constitucionales en materia tributaria constituyen las bases sobre las cuales se edifica toda la institucionalidad tributaria, estableciendo tanto criterios para organizar e interpretar toda su normativa, como límites jurídicos frente a la potestad tributaria del Estado². La importancia de este límite radica en que la autoridad tributaria siempre tiene una posición de ventaja frente al contribuyente,

¹ Documento elaborado considerando las siguientes fuentes: 1.- Miguel Ángel Fernández G. (2000). Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria. Revista Chilena de Derecho. Vol. 27 N° 2. 2.- Enrique Navarro B. (2015). Notas sobre principios de derecho constitucional tributario. Revista de Derecho Público, Vol. 70. Estudios de Derecho Constitucional. 3.- Matías Pascuali T. (2019). Los impuestos en la Constitución. UDD.

² Por potestad tributaria se entiende la facultad que tiene el Estado para imponer, modificar o suprimir tributos.

por lo cual la norma constitucional debe imponerle límites a esta autoridad. Por otro lado, estos principios también podrían, eventualmente, ayudar a evitar la tendencia a un gasto público insostenible, al darle una institucionalidad y borde a los impuestos.

Considerando que el Estado tiene como objetivo principal promover el bien común, generando las condiciones que permitan el máximo desarrollo de las personas, entre los roles económicos del Estado están asegurar la provisión de los bienes públicos que la sociedad en su conjunto determine (por ej., seguridad nacional o puertos), mejorar la eficiencia económica a través de la corrección de las externalidades negativas (por ej. contaminación o congestión) y fomentar la equidad (por ej. salud o educación). Para el cabal cumplimiento de estos tres objetivos, el Estado requiere de recursos, los cuales se obtienen a través de los impuestos. Sin embargo, la búsqueda de estos objetivos presenta un dilema importante: los impuestos pueden ser una herramienta fundamental para mejorar la distribución del ingreso financiando una política social coherente con ello, pero también pueden tener efectos negativos importantes al desincentivar el ahorro, la inversión y el trabajo. Por tanto, se debe velar porque la recaudación genere la menor tensión posible en el funcionamiento de la economía.

Coherente con los roles antes mencionados, la literatura de finanzas públicas considera las siguientes características como los principales atributos mínimos necesarios para una buena estructura tributaria:

- i. Suficiencia: la capacidad del sistema tributario para obtener los recursos necesarios para financiar los bienes públicos.
- ii. Eficiencia: que genera mínimas distorsiones en los precios relativos, de forma de no afectar las decisiones de los agentes -como tratar de sustituir bienes gravados por aquellos no gravados, o incentivar la reducción o el término de las actividades gravadas- con su consecuente impacto negativo en el emprendimiento, la inversión, el ahorro y el empleo.
- iii. Equidad: la distribución de la carga impositiva debe tener relación respecto de la capacidad de pago del contribuyente. Presenta dos dimensiones: i) Equidad horizontal se cumple cuando contribuyentes que reciben el mismo nivel de ingreso -independiente de la fuente- pagan la misma cantidad de impuesto; ii) Equidad vertical se cumple cuando las personas de mayor capacidad contributiva pagan proporcionalmente más impuestos.
- iv. Simplicidad: para facilitar la correcta declaración de los contribuyentes, reducir costos de cumplimiento y fiscalización y reducir la elusión y evasión.

La importancia de que estos principios rijan todo ordenamiento tributario es tal, que toda herramienta que ayude a alcanzarlos es conveniente. Por consiguiente, la Constitución debe fijar las bases para a partir de ello construir un sistema tributario que permita cumplir con estos principios.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

Los principios constitucionales en materia de tributos se encuentran contenidos en el art. 19 N° 20 de nuestra Constitución que 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”.

Como punto de partida al análisis tributario de la Constitución, es necesario establecer que, de acuerdo al artículo antes citado y al artículo 65³, todo proyecto de ley en materia tributaria es de iniciativa exclusiva del Presidente de la República y su discusión sólo puede tener su origen en la Cámara de Diputados. La incorporación de esta atribución en nuestra CPR se debe a nuestra propia historia económica y legislativa, la cual está plagada de ejemplos en que, por la vía de indicaciones a proyectos de ley o iniciativas parlamentarias, se aprobaron políticas que terminaron afectando gravemente el normal desenvolvimiento económico y social del país. Es fundamental que en el contexto de la nueva Constitución esta atribución se mantenga, así como las materias que abarca, de forma de evitar el desorden fiscal y económico al limitar, de alguna manera, los conflictos político-electorales e institucionales que pudieran generarse para los legisladores.

³ El art. 65 sostiene que las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean, sobre los presupuestos de la Administración Pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados. Corresponderá al Presidente de la República la iniciativa exclusiva de los proyectos de ley que tengan relación con la alteración de la división política o administrativa del país, o con la administración financiera o presupuestaria del Estado, incluyendo las modificaciones de la Ley de Presupuestos. Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión.

Como decíamos, del art. 19 N° 20 se desprenden los siguientes principios tributarios esenciales, todos ellos muy relevantes y que a nuestro juicio debieran ser previstos en el texto de la nueva Carta Magna:

1. Principio de legalidad tributaria. Significa que los tributos (y todos los elementos para determinarlo) sólo pueden ser establecidos, modificados, suprimidos y condonados por ley, siendo ésta de iniciativa exclusiva del Presidente de la República. Dado que los impuestos implican una restricción del dominio, este principio se justifica en la necesidad de una protección democrática dada la tensión que existe entre potestad tributaria del Estado y el derecho de propiedad de los contribuyentes, el cual también se encuentra protegido en la CPR. Así, se busca evitar que la autoridad ejecutiva establezca tributos por medio de su potestad reglamentaria, transformando a los impuestos en herramientas de su actuar político, mediante el beneficio a grupos específicos o la sobrecarga tributaria a otros.

2. Principio de igualdad tributaria. Surge del principio de igualdad contenida en el artículo 19 N° 2 de la CPR, pero referido al ámbito tributario. Con ello, entonces, quedan excluidas las discriminaciones que graven de distinta forma a personas que se encuentren en situaciones similares, pero son admitidas las diferencias justas o razonables. Esto quiere decir que el tratamiento impositivo debe ser el mismo para quienes se encuentren en condiciones similares (equidad horizontal) y que es permitido gravar de forma distinta a personas que se encuentren en situaciones diferentes (equidad vertical). En este sentido, la igualdad no mira al tributo en sí mismo, sino al sacrificio que debe hacer quien lo paga, por lo tanto, no se refiere a la igualdad en sentido estricto, sino que se refiere a soportar las cargas de manera que sean igualmente pesadas para todos.

3. Principio de proporcionalidad tributaria. Significa la simetría o conformidad “cuantitativa” entre la carga tributaria y el sujeto u objeto de ella. El objetivo de este principio es impedir la imposición de tributos que tengan un carácter confiscatorio o que impidan el ejercicio de determinada actividad económica al relacionar la carga tributaria a las capacidades económicas del contribuyente. En este sentido, la proporcionalidad se relaciona con la equidad vertical, que considera aplicar impuestos distintos a situaciones distintas, como sería el caso de la progresividad de los impuestos.

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.

4. Principio de justicia tributaria. Se trata de la proporcionalidad y razonabilidad, pero desde el punto de vista y considerando elementos “cualitativos”. Este principio está directamente relacionado con la protección del derecho de propiedad y es una combinación de los principios anteriores. Un tributo manifiestamente injusto es aquel que lesiona la justicia distributiva o discrimina arbitrariamente, y también aquel que no respeta la adecuada distribución del peso o carga tributaria entre los ciudadanos.

5. Principio de la no afectación específica. De acuerdo con este principio, aunque con algunas excepciones consideradas en el mismo artículo, los recursos provenientes de los impuestos no pueden estar destinados a financiar un proyecto o finalidad específica, sino que han de ingresar al fondo común denominado “Tesoro Público”, para ser distribuidos a través de la Ley de Presupuestos que aprueba cada año el Congreso Nacional.

El principio de la no afectación es una buena práctica internacional ya que:

- a. La decisión acerca del uso de los recursos queda radicada en el Poder Ejecutivo.
- b. El destino de los recursos se decide democráticamente con la aprobación del Congreso año a año.
- c. Previene las presiones desde los parlamentarios en orden a determinar que ciertos impuestos, nuevos o existentes, sean destinados a proyectos particulares.
- d. Dificulta el trabajo de los grupos de interés que buscan apropiarse de recursos comunes a todos;
- e. Evita la rigidización del presupuesto fiscal al permitir atender la satisfacción de necesidades esencialmente mutables bajo un presupuesto que destina los recursos a su mejor uso posible (eficiencia en la asignación de recursos públicos).
- f. Evita compromisos de gasto que dificulten la administración y control de las finanzas públicas.

¿QUÉ OTROS PRINCIPIOS EVENTUALMENTE SE PODRÍAN CONSAGRAR?

Sin perjuicio de la relevancia de todos los principios anteriormente expuestos, los cuales debieran ser previstos en el texto de la nueva Carta Magna, también es conveniente incorporar otros principios con el objeto de completar los lineamientos

y limitaciones ya contenidos en los primeros⁴. Estos nuevos principios son coherentes con las características que debe tener un sistema tributario moderno, presentadas anteriormente.

a.- Principio de generalidad de los tributos: este principio implica que todos tienen el deber de contribuir al mantenimiento de los gastos públicos, impidiendo que se establezcan impuestos con nombre y apellido, así como la existencia de exenciones y privilegios arbitrarios o injustificados.

b.- Principio de la capacidad contributiva: este principio sugiere que las personas deben ser gravadas de acuerdo con sus medios económicos. Por tanto, es una manifestación o medida de la igualdad tributaria. La gran importancia de fijar tal capacidad como principio tributario constitucional, es que permite establecer los impuestos con fundamento fiscal, es decir, el aportar a las arcas fiscales para efecto de sostener al Estado.

c.- Justicia o equidad vertical: referida al establecimiento de impuestos personales progresivos, cuya carga sea diferenciada en función de la capacidad económica de las personas. La legitimidad y estabilidad del sistema tributario depende en gran parte de que, a partir de este principio, se oriente una mejor regulación basada en la capacidad contributiva y la función de los impuestos en la redistribución.

d.- Principio de la no confiscatoriedad de los impuestos: este principio es uno de los pilares sobre los que descansa la protección del contribuyente, basado en el respeto de la propiedad privada. Aun cuando este principio ya se encuentra contenido en nuestro ordenamiento jurídico, su incorporación en forma expresa ayuda a su aplicación en forma indiscutida, tal como existe en otras legislaciones.

e.- Neutralidad: alude a que el diseño de la política tributaria busque minimizar los impactos no deseados de los impuestos en la actividad económica en general. Por tanto, estos debieran: a) ser de aplicación general; b) ser coherentes con el nivel de desarrollo del país; y c) ser respetuosos de los compromisos internacionales vigentes. Una manifestación de este principio es que la existencia de impuestos no debiera influir en la decisión de qué o cómo desarrollar alguna actividad económica.

f.- Simplificación, modernización, eficiencia y certeza jurídica: considera que el sistema tributario sea fácil de entender para los contribuyentes, les otorgue certeza en cuanto a poder prever las consecuencias tributarias de sus actuaciones y que su

⁴ Propuestas orientadas en este mismo sentido se encuentran en la publicación del académico Matías Pascuali T., de la Universidad del Desarrollo, como del centro de estudios Horizontal.

situación jurídica no será modificada más que por procedimientos legales establecidos. Estas características ayudan a promover el cumplimiento tributario, minimizan los espacios para la posterior planificación tributaria y la elusión y reducen el costo asociado a su implementación, cumplimiento y fiscalización.

CONSIDERACIONES FINALES

Contar con principios tributarios expresos, claros, completos y bien establecidos en la Constitución va en directo beneficio tanto de los contribuyentes -al establecer límites a la potestad tributaria del Ejecutivo-, como de la capacidad recaudatoria del sistema tributario -al facilitar su aceptación, cumplimiento y fiscalización-. De ahí la importancia que ellos sean incorporados en la nueva Carta Magna, así como también complementados por principios adicionales que buscan completar los lineamientos y límites del sistema tributario.

Toda esta nueva institucionalidad sólo logrará cabalmente los objetivos buscados en la medida que sea respetada. En caso contrario, sólo serán palabras de buena voluntad.