

LOS RIESGOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA PROPUESTA DE NUEVA CONSTITUCIÓN

- Las normas fundamentales sobre derechos y garantías en materia tributaria debieran consagrar reglas o principios generales, orientadas a establecer un sistema más simple y eficiente, que responda a criterios de necesidad y distorsione lo menos posible las decisiones de los agentes económicos.
- Sin embargo, la propuesta constitucional considera una regulación maximalista, que busca consagrar ciertos principios -como el de justicia material- que amenazan la certeza y estabilidad jurídica, ambas indispensables para un crecimiento económico sostenible.
- Por otro lado, en cuanto a la potestad tributaria, se introducen innovaciones -como la eliminación de la iniciativa legislativa exclusiva presidencial y la facultad de las asambleas regionales de establecer tasas y contribuciones- que generarán incentivos perversos.

Debido a que la propuesta de Nueva Constitución (PNC o la propuesta) considera un rol mucho más activo del Estado en materias económicas y en la satisfacción de los derechos sociales relegando al sector privado¹, la regulación a nivel constitucional en materias tributarias contiene cambios sustantivos, muchos de los cuales representan un retroceso respecto al régimen tributario que establece la Constitución vigente (CPR o la Constitución).

Primero, si bien la PNC considera algunos principios tributarios razonables, no incluyó otros igualmente importantes como la no discriminación arbitraria o la simplicidad tributaria, de manera que el sistema tributario distorsione lo menos posible las decisiones de las personas. Luego, en vez de limitarse a consagrar principios y derechos fundamentales en la materia, la Propuesta discurre sobre la regulación del “sistema” tributario añadiendo objetivos y calificativos que no son propios de una carta fundamental, pareciendo más pertinentes a un programa de gobierno.

Finalmente, mientras la potestad tributaria se encuentra hoy radicada exclusivamente en el Presidente de la República (vía la iniciativa exclusiva en materia legislativa), siendo este el único facultado para imponer, suprimir, reducir o condonar tributos²; la PNC muta hacia el

¹ La PNC reconoce expresamente que el Estado “participa en la economía para cumplir sus fines constitucionales” (artículo 182.1). Considerando las veces que en la PNC se lee “es deber del Estado” o “El Estado debe”, podemos contar cerca de 60 fines.

² Artículo 65 de la CPR.

concepto de leyes de concurrencia presidencial necesaria³, con lo que los parlamentarios podrán presentar iniciativas en esta materia. Asimismo, según veremos, en la propuesta, las entidades territoriales (regiones autónomas, comunas autónomas y autonomías territoriales indígenas) también pasan a tener potestad tributaria.

SOBRE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN LA PNC

Los principios tributarios, como todo principio jurídico, buscan trazar directrices y orientaciones generales que inspiren el sistema tributario⁴. En ese sentido, la PNC establece, además de la generalidad, que el sistema tributario “se funda en los principios de igualdad, progresividad, solidaridad y justicia material, el cual, en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”⁵. Algunos de estos principios son razonables y no innovan respecto a la Constitución actual, mientras otros pueden generar diversos problemas.

a. Aspectos positivos

Principios como el de **generalidad**, consagrado en la propuesta, implican reconocer el deber u obligación de todas las personas de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, siendo una práctica común en el derecho comparado.

En esa misma línea, el principio de **igualdad**, entendida como que personas con un mismo nivel de ingresos contribuyan de manera similar al financiamiento de bienes públicos, es parecida a lo que establece la Constitución vigente⁶. Esto va en la dirección correcta y es ampliamente reconocido también en el derecho comparado. Sin embargo, la formulación no es acertada: debió referirse a la equidad, que es el término adecuado para referirse a un tratamiento equivalente entre iguales (equidad horizontal) y diferente entre distintos (equidad vertical).

b. Luces amarillas

El principio de **progresividad** se fundamenta en la equidad vertical antes descrita y tiene una estrecha relación con el principio de igualdad. Consiste en dar un trato diferenciado a

³ El artículo 266 letra d) de la PNC establece que: “Son leyes de concurrencia presidencial necesaria las que impongan, supriman, reduzcan o condonen tributos de cualquier clase o naturaleza, establezcan exenciones o modifiquen las existentes y determinen su forma, proporcionalidad o progresión”.

⁴ Para más información sobre estos principios ver Libertad y Desarrollo (2021). Principios tributarios, necesarios para una sociedad justa. Temas Públicos N°1503-2. Disponible en: <https://lyd.org/wp-content/uploads/2021/07/TP-1503-CONSTITUCIONAL-PRINCIPIOS-TRIBUTARIOS.pdf>

⁵ En el artículo 185 de la PNC.

⁶ Artículo 19 N°20 de la CPR (“la **igual repartición de los tributos** en proporción a las rentas”).

personas con distintos niveles de capacidad contributiva, lo que se observa en nuestro sistema tributario actual (por ejemplo, en el esquema del impuesto a la renta). Sin embargo, falta en la PNC una restricción que permita que esta progresividad guarde estándares prudentes de proporcionalidad. Un buen ejemplo de esto es lo que la Constitución actual mandata: “en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”⁷.

Pese a que se establece la idea de **no confiscatoriedad**, que busca ser una garantía o límite frente a la consagración de otros principios (tales como el de progresividad y el de justicia material), de nada sirve su consagración si es que el derecho de propiedad no se encuentra bien resguardado y garantizado de manera efectiva, como ocurre con la PNC⁸.

Sobre lo que hoy conocemos como el **principio de no afectación**, en su artículo 185.3, la PNC establece que los tributos que se recauden, cualquiera sea su naturaleza, “ingresarán a las arcas fiscales o a las entidades territoriales según corresponda conforme a la Constitución”. Asimismo, establece que “excepcionalmente, la ley podrá crear tributos en favor de las entidades territoriales que graven las actividades o bienes con una clara identificación con los territorios”, sin restringir el destino de esos recursos al financiamiento de obras de desarrollo (como lo hace la CPR⁹).

Sin embargo, consideramos riesgoso que no se prohíba, como regla general y expresamente, la afectación de lo recaudado por concepto de tributos a un destino determinado, como sí lo hace la Constitución vigente¹⁰. Lo anterior, ya que dicha definición es de suma relevancia para evitar una excesiva rigidez del presupuesto fiscal, lo que termina dificultando la administración y control de las finanzas públicas¹¹.

c. Aspectos peligrosos

1. **Impuestos como herramienta para lograr la justicia material.** Antes que todo, este principio no suele encontrarse en el derecho constitucional comparado, sino que se

⁷ Artículo 19 N°20 de la CPR.

⁸ Para más información al respecto ver Rojas, M. y Fernandois, A. (2022). Dos discursos sobre el derecho de propiedad y el desarrollo. Serie Informe Legislativo N°69. Libertad y Desarrollo. Disponible en: <https://lyd.org/wp-content/uploads/2022/08/Serie-Informe-Legislativo-69-Derechodepropiedadydesarrollo-Agosto2022.pdf>

⁹ Artículo 19 N°20 de la CPR.

¹⁰ Artículo 19 N°20 de la CPR (“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**”).

¹¹ Para más información sobre las ventajas asociadas a la no afectación específica ver Libertad y Desarrollo (2021).

asocia más bien a los procesos judiciales. En palabras simples, implica que la justicia no debe restringirse a la mera aplicación de la ley (lo que es conocido como justicia formal), sino que debe buscar -recurriendo muchas veces a consideraciones personales, e incluso a pesar de la ley- la concreción de derechos y principios sustanciales o materiales. Si bien este principio puede ser visto como un objetivo válido desde la perspectiva de la política (y de las políticas públicas), al constitucionalizarse -y, por lo tanto, orientar ya no solo el actuar de los políticos, sino que también del Poder Judicial- amenaza con afectar la independencia e imparcialidad del sistema jurisdiccional y las decisiones de los poderes legislativos.

De este modo el principio de “justicia material” amenaza a otros principios antes mencionados como el de generalidad e igualdad y otros aspectos sensibles como el de certeza jurídica.

2. **Objetivos del sistema tributario.** La incorporación del principio de justicia material es aún más complejo dado que la PNC establece que el sistema tributario “*tendrá dentro de sus objetivos la reducción de las desigualdades y la pobreza*”¹², -aun sabiendo que hay mejores herramientas que la tributaria para lograr ese objetivo- relevando tales fines por sobre otros pertinentes a las herramientas tributarias, como son corregir ineficiencias de mercado (por ejemplo, los impuestos verdes), la provisión de bienes públicos (como el financiamiento de calles y caminos) y promover la estabilidad macroeconómica.
3. El principio de **legalidad**, por su parte, que consiste en que los tributos y todos sus elementos (base imponible, hecho gravado y tasa) solo pueden ser establecidos, modificados, suprimidos y condonados por ley, y no por otros actos de la autoridad, como podría ser la vía reglamentaria, también queda en entredicho. Si bien en la PNC encontramos más de una disposición que se refiere a este principio o desde la cual se desprende la consagración del mismo, esta establece que ello aplica “*sin perjuicio de las excepciones que establezca esta Constitución*”.

Entre esas excepciones están las tasas y contribuciones, tributos que, tal como se desprende de otras normas de la PNC¹³, pueden ser creados por las Regiones Autónomas (RA), previa autorización por ley. Sin embargo, también se atribuye dicha facultad a “las entidades territoriales”, sin distinción¹⁴, lo que podría incluir a comunas,

¹² Artículo 185.1. de la PNC.

¹³ El artículo 220 letra s) de la PNC señala que: “Son competencias de la Región Autónoma: s) Establecer contribuciones y tasas dentro de su territorio previa autorización por ley”.

¹⁴ El artículo 185.4 de la PNC establece que: “Las entidades territoriales solo podrán establecer tasas y contribuciones dentro de su territorio conforme a una **ley marco que establecerá el hecho gravado**”.

autonomías territoriales indígenas y territorios especiales. Por otra parte, no queda claro quién -dentro de las RA- tendrá la facultad para crear dichos tributos (es decir, si debe ser a solicitud del Gobernador Regional o puede ser a solicitud de Asambleístas Regionales).

Por lo tanto, y más allá que la imposición de tasas y contribuciones locales deban autorizarse a través de una ley marco, esta facultad constituye una excepción y transgresión al principio de legalidad, ya que se pudiera interpretar que la ley marco solo definiría uno de los elementos del tributo (el hecho gravado), pudiendo los otros, como la tasa y la base imponible, ser establecidos por las autoridades territoriales vía instrumentos infra legales.

- 4. Tributos con “fines extrafiscales”.** Si bien la PNC no utiliza dicho concepto, señala que se *“admite la creación de tributos que respondan principalmente a fines distintos de la recaudación, debiendo tener en consideración límites tales como la necesidad, la razonabilidad y la transparencia”*¹⁵. Esto es lo que la doctrina jurídica también conoce como “fines extrafiscales”.

La recaudación tributaria no es más que un medio para alcanzar los fines económicos del Estado (equidad, crecimiento económico y eficiencia de los mercados)¹⁶. En este sentido, y en contradicción con el principio de no afectación de los tributos, esta disposición desconoce que todos los impuestos deben tener por objeto financiar al Estado para el cumplimiento de todos sus fines.

- 5. Fin de la justicia tributaria especializada.** Se termina con la existencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA)¹⁷ y los fusiona con el Tribunal de Cuentas, el Tribunal de Contratación Pública y el Tribunal de Propiedad Industrial. Consideramos que esta fusión debilitaría el derecho de los contribuyentes de reclamar de los actos administrativos, toda vez que menoscaba su posibilidad de acceder a una justicia oportuna y especializada.

¹⁵ Artículo 185.2.

¹⁶ Libertad y Desarrollo (2021).

¹⁷ Los TTA son órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes en el ejercicio de sus funciones, que tienen dentro de sus objetivos resolver las reclamaciones de los contribuyentes en contra de los actos emanados tanto del Servicio de Impuestos Internos (SII) como del Servicio Nacional de Aduanas (SNA). Comenzaron a funcionar en febrero de 2010, y están regulados, principalmente, en la Ley N°20.322 (Orgánica Constitucional de TTA).

COMENTARIOS FINALES

La regulación del sistema tributario en la PNC responde a una visión de la economía en la que los tributos juegan un rol central, no solo como instrumento de recaudación para el Fisco, sino que, sobre todo, como una herramienta de redistribución de riquezas, con miras a reducir la desigualdad. Ello, a pesar de que la evidencia ha demostrado de que existen otras herramientas como el crecimiento económico y políticas públicas bien diseñadas que son más efectivas y menos distorsionadoras para esos fines.

Con todo lo anterior en consideración, no podemos dejar de mencionar que en el entendido de que se opta por consagrar una serie de principios tributarios en la Constitución, se hubiese esperado que se consagrasen también principios como el de irretroactividad, certeza jurídica, simplicidad, no discriminación arbitraria o neutralidad, entre otros; los cuales -a pesar de haber sido discutidos en la elaboración del texto- la disuelta Convención desechó.

De esta manera, y más allá de que ciertos principios consagrados en ella en materia tributaria aparezcan como positivos, las luces de alerta, las cuestiones que derechamente generarán severas complejidades e incertezas y los principios que esta propuesta dejó fuera, nos llevan a concluir que se trata de un texto deficiente en lo que a derechos y principios tributarios se refiere. La consagración a nivel constitucional, asimismo, de determinados objetivos de la política tributaria unido al rol más activo y cuando no preponderante del Estado en la economía nos llevan a reflexionar, con preocupación, sobre la posible afectación en la esencia, en aras de cumplir con estos objetivos declarados expresamente, de otros derechos y libertades, como el derecho de propiedad.