



Potestad Tributaria, Beneficios Tributarios y Derecho de Propiedad

Autor

Rodrigo Bermúdez Soto
rbermudez@bcn.cl
Tel.: (56) 32 226 3950

Nº SUP: 135592

Resumen

A nivel constitucional, la potestad tributaria se encuentra regulada en los artículos 19 Nº 20 y 65 de la Constitución vigente. En ellos se establecen límites formales y materiales a su ejercicio. Dentro de los primeros se encuentra que el establecimiento de tributo, su modificación o derogación es materia de ley, correspondiendo su iniciativa exclusiva al Presidente de la República y, además, la tramitación de estos proyectos siempre debe iniciarse por la Cámara de Diputados.

Desde el punto de vista material, la Constitución exige que los tributos no deben ser manifiestamente desproporcionados o injustos. La doctrina agrega, además, que a partir de la consagración del derecho de propiedad ellos no deben ser confiscatorios.

Como parte del ejercicio de la potestad tributaria existe la posibilidad de establecer beneficios tributarios, los que suponen una excepción al principio de igualdad tributaria. Por ello, su establecimiento exige cumplir con la garantía de no discriminación arbitraria en materia económica establecida en el artículo 19 Nº 22 de la Constitución.

Estos beneficios tributarios se incorporan dentro del patrimonio de los contribuyentes, quienes pueden gozar de dichas franquicias mientras no sean modificadas o derogadas por el legislador. En este sentido el Tribunal Constitucional ha sostenido la existencia de un derecho de propiedad sobre los beneficios tributarios, por cuanto su concesión por la ley sólo da derecho a exigir que se materialice, pero siempre y cuando se cumplan las condiciones que la misma ley ha señalado para su concreción. En razón de lo anterior, el legislador siempre podrá, en ejercicio de su potestad tributaria, modificar o eliminar dicho beneficio.

Introducción

Se analiza la regulación constitucional de la potestad tributaria y el establecimiento, en ejercicio de ella, de beneficios o franquicias tributarias y cómo estas se relacionan con el derecho de propiedad. Con este objeto se analiza lo que la doctrina sostiene sobre dicha potestad y en especial los límites que su ejercicio supone. Asimismo, se da cuenta de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre esta materia.

I. Regulación constitucional de los tributos

Esta materia está regulada expresamente en el artículo 19, N° 20 de la Constitución Política de la República (CPR), que dispone:

[A]rtículo 19.- La Constitución asegura a todas las personas: [...]

20°.- 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.

Por su parte, el artículo 65, incisos segundo, tercero y cuarto numeral 1° CPR establecen:

Las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean [...], 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 administración financiera o presupuestaria del Estado, incluyendo las modificaciones de la Ley de Presupuestos, y con las materias señaladas en los números 10 y 13 del artículo 63.

Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para:

1°.- Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión;

Un primer aspecto a considerar es que, conforme con los preceptos constitucionales citados, existe un límite material al establecimiento de los tributos, pues ellos deben ser establecidos por ley, la que es de iniciativa exclusiva del Presidente de la República y cuya tramitación debe siempre iniciarse en la Cámara de Diputados. Esta misma regla se aplica tanto a los tributos como a las posibles exenciones, tanto en lo que dice relación con el establecimiento de nuevos tributos o exenciones, su modificación o supresión.

Al respecto, el Tribunal Constitucional¹ ha sostenido:

DÉCIMO SEGUNDO: [...] los elementos esenciales de la obligación tributaria deben encontrarse suficientemente señalados y precisados en la ley, diciendo relación, en términos concretos, con el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones. Es el legislador, entonces, el que debe establecer los elementos esenciales de la obligación tributaria, no pudiendo hacerlo otro poder del Estado.

DÉCIMO TERCERO: Pues bien, como se ha visto, el principio de legalidad tributaria determina que es la ley la llamada a establecer el tributo y sus elementos esenciales, esto es, el hecho gravado; los sujetos (pasivos o activos), la base imponible y la tasa impositiva.

El Tribunal Constitucional entiende que el principio de legalidad tributaria implica, para su cumplimiento, que sea el legislador quien determine los elementos esenciales de los tributos, constituidos por el hecho gravado, el contribuyente, la base imponible y la tasa impositiva, que conforme con el artículo 19 N° 20 CPR, puede ser en proporción a las rentas o en la progresión u otra forma que fije la ley.

Además, la CPR establece límites materiales a dicha potestad: por una parte, que los tributos deben ser fijados en proporción a las rentas o en la progresión que fije la ley y que ellos no deben ser

¹ Tribunal Constitucional Rol N° 7784-2019.

manifiestamente desproporcionados o injustos. Ribera (2000,26) en relación con esto plantea que los tributos no pueden afectar el contenido esencial de los derechos.

Ribera (2000:28) señala que, además, existiría un principio de no confiscatoriedad pues la confiscación

“es por esencia contraria al derecho de propiedad, pues sustrae del patrimonio de una persona derechos materiales o inmateriales sin su consentimiento y sin causa lícita. [...] [Este principio] es una consecuencia directa de la protección brindada al derecho de propiedad, el que se ve fortalecido por la prohibición que se impone a la potestad tributaria en el artículo 19 N° 20, inciso segundo, CPR.

En lo que dice relación con la prohibición de existencia de tributos manifiestamente desproporcionados el Tribunal Constitucional² ha sostenido que:

TRIGÉSIMO: Igualmente, este Tribunal ha considerado que la manifiesta desproporción de un tributo se corresponde con “una situación que debe apreciarse caso a caso, esto es, de acuerdo a la naturaleza fáctica concreta, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de los tributos, lo que se ve confirmado por la actual configuración de la acción de inaplicabilidad, como ha venido sosteniéndolo esta Magistratura en sus pronunciamientos” (STC Rol N° 718, considerando 44°).

II. Marco constitucional de los beneficios tributarios

Los beneficios tributarios según Cortés y Hernández (2012:90), tienen como objetivo, en algunos casos, disminuir la carga tributaria del contribuyente y en otros pueden estar destinados a apoyar al consumidor final.

Como se señaló, el establecimiento de beneficios o exenciones tributarias, desde el punto de vista formal, se encuentra sujeto al principio de legalidad, es decir, deben establecerse por ley, la cual es de iniciativa exclusiva del Presidente de la República.

En cuanto a los límites materiales se debe tener presente el artículo 19 N° 22 CPR que establece:

Artículo 19.- La Constitución asegura a todas las personas: [...]
22°.- La no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica.
Sólo en virtud de una ley, y siempre que no signifique tal discriminación, se podrán autorizar determinados beneficios directos o indirectos en favor de algún sector, actividad o zona geográfica, o establecer gravámenes especiales que afecten a uno u otras. En el caso de las franquicias o beneficios indirectos, la estimación del costo de éstos deberá incluirse anualmente en la Ley de Presupuestos;

Siguiendo a Madrid (2013:119) este precepto constitucional establece un deber amplio para el Estado en el sentido de respeto y de inhibición de intervenir en materia económica, cuando ello importe un tratamiento arbitrario.

Sin embargo, no se trata de una prohibición de toda forma de discriminación, sino solamente de aquellas que tienen el carácter de arbitrarias, y por el contrario, se permiten aquellas diferenciaciones que sean establecidas por ley, pudiendo consistir en el establecimiento ya sea de un gravamen o de beneficio o privilegio (directo o indirecto); en este último caso, con la exigencia de que la estimación del costo del mismo (lo que el Estado deja de percibir o debe pagar por aquel) sea incluido anualmente en la Ley de

² *Ibid.*

Presupuestos. Además de lo anterior, el constituyente dispone que, tanto para el caso de los beneficios como de los gravámenes, estos pueden abarcar un determinado sector, actividad o zona geográfica, siendo por tanto necesario que la ley establezca los elementos que permitan determinar de manera precisa a las personas beneficiadas o gravadas.

Sobre este precepto constitucional el Tribunal Constitucional³ ha sostenido que:

SEXAGESIMOSEGUNDO: [...] constituye una explicitación del principio de la igualdad ante la ley consagrado, a su vez, en el numeral segundo de esa norma constitucional. Se traduce, fundamentalmente, en la prohibición que se impone al Estado y sus organismos de discriminar arbitrariamente en el trato que deben dar en materia económica, [...].

En otra sentencia⁴ ha expresado que:

QUINCUGESIMO SEPTIMO: Que así las cosas, la discriminación o diferenciación *per se* no necesariamente es contraria al texto fundamental, sino en la medida que ella no obedezca a parámetros de razonabilidad o justificación suficiente.

III. Consideraciones sobre las modificación o eliminación de beneficios tributarios

De lo dicho hasta ahora, los beneficios tributarios forman parte de la potestad tributaria del Estado, la cual se encuentra reservada en su ejercicio, al igual que los tributos, al legislador. En particular, estos beneficios deben respetar el principio constitucional de no discriminación arbitraria en materia económica.

Al establecerse un beneficio o franquicia tributaria esta se incorpora al patrimonio del contribuyente, quien podrá gozar de ella mientras subsista. Lo anterior en consideración a que el establecimiento de un beneficio tributario no limita la potestad tributaria estatal, en cuyo ejercicio el legislador puede luego modificar o eliminar dicho beneficio.

Así lo ha entendido el Tribunal Constitucional en uno de sus fallos en que ha sostenido:

VIGÉSIMO: Que la concesión de beneficios tributarios, como parte de la potestad tributaria del Estado, se basa, naturalmente, en consideraciones de política fiscal que el legislador efectúa en un momento histórico determinado. Al introducir un beneficio tributario en el ordenamiento jurídico, el legislador debe tener en consideración que en la configuración de todo impuesto se encuentra implícito el principio de capacidad contributiva, por el cual a similar manifestación de riqueza corresponde una misma carga impositiva. Sin embargo, en las exenciones y beneficios tributarios se quiebra el respeto a dicho principio, el cual va a encontrar legitimación siempre que se fundamente en razones objetivas de carácter económico, social o político (pero nunca en función de privilegios de carácter personal).
[...]

VIGESIMOPRIMERO: Que de lo anteriormente señalado se deduce que el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, en lo referente a la concesión (y eventual derogación) de beneficios tributarios, si bien se inserta dentro de las facultades discrecionales del legislador, está sometido, igualmente, a un test de constitucionalidad desde el punto de vista de la razonabilidad del beneficio, atendida su idoneidad en función de las finalidades que se persiguen con su concesión (o derogación). Lo anterior se explica, precisamente, porque la concesión de beneficios tributarios impacta en la capacidad impositiva de los contribuyentes en cuanto manifestación de la igualdad que impera en materia tributaria, según la cual a igual riqueza

³ Tribunal Constitucional Rol N° 1153-2008.

⁴ Tribunal Constitucional Rol N° 467-2006.

corresponde igual tributación. Esta igualdad en cuanto a la capacidad económica ha sido complementada, hoy en día, por la capacidad contributiva, que supone que por medio de la aplicación de ciertos tributos (o de los correspondientes beneficios y franquicias), el Estado se encuentra en condiciones de alentar o desalentar ciertas actividades en forma acorde con la obtención de los fines políticos, económicos y sociales que lo animan, los que, naturalmente, deben propender al logro del bien común;

[...]

VIGESIMOCUARTO: Que, sobre el particular, debe convenirse en que el legislador es soberano para modificar o suprimir beneficios tributarios a la luz de las nuevas circunstancias imperantes que imponen una revisión de la política fiscal existente hasta entonces. Ello no es sino la expresión del contenido dinámico y permanente del bien común en cuanto fin del Estado que obliga a éste a dar cumplimiento a los deberes específicos que le impone el inciso final del artículo 1° de la Constitución Política de acuerdo a los imperativos de cada momento histórico determinado.

[...]

VIGESIMOSÉPTIMO: [...] la derogación del beneficio tributario de que gozaba el contribuyente, al amparo de la normativa derogada, se funda en razones de bien común vinculadas a la redistribución del ingreso nacional, lo que es un motivo suficiente desde el punto de vista de la razonabilidad de que debe estar dotada la actuación del legislador cuando ejerce la potestad tributaria que le corresponde al Estado;

De lo que ha sostenido el Tribunal Constitucional se desprende que, por una parte, el establecimiento de beneficios tributarios se hace por consideraciones de política fiscal que el legislador efectúa en un momento determinado, a partir de las cuales determina la necesidad de incentivar una determinada conducta de parte de los contribuyentes (por ejemplo, para incentivar determinadas actividades productivas o la inversión en determinados instrumentos financieros).

Por otra parte, el establecimiento de estos beneficios supondrán una afectación del principio de igualdad ante los tributos, por lo que su establecimiento, si bien es discrecional para el legislador, deberá siempre respetar lo establecido en el artículo 19 N° 22 (no discriminación arbitraria en materia económica) y, especialmente, que ellos deberán beneficiar a un sector, actividad o zona geográfica, sin poder establecerse diferenciaciones al interior de ellos, pues en tal caso se transgrediría la prohibición de no discriminación arbitraria.

Al ejercer la potestad tributaria el legislador y modificar o eliminar un determinado beneficio tributario, si bien está afectando el patrimonio de quienes eran beneficiados con aquel, desde el momento en que deberán comenzar a pagar un determinado tributo que antes no pagaban, no se está afectando su derecho de propiedad, por cuanto es solo el beneficio y no la ley la que se ha incorporado dentro del patrimonio de quien fuere beneficiado. En términos simples, la situación en este caso es la misma que ocurre, por ejemplo, con la tasa con que se grava el impuesto a la renta: no por el hecho de que una determinada persona se encuentre sujeta a una tasa específica por un tiempo más o menos prolongado ello no significa que esa persona haya incorporado tal tasa a su patrimonio y por ello el legislador no la pueda modificar, aumentándola. Por el contrario, el legislador siempre contará con la potestad de realizar tal modificación en ejercicio de la potestad tributaria siempre que no transgreda los límites constitucionales, en este caso, de que los nuevos tributos sean manifiestamente desproporcionados o injustos o bien confiscatorios.

Así por lo demás lo ha entendido el Tribunal Constitucional que ha sostenido⁵:

TRIGÉSIMO: Que, sobre el particular, es preciso tener en cuenta que la doctrina especializada distingue dos tipos de situaciones al entrar en vigor una ley que modifique o suprima determinado beneficio fiscal. La primera, consiste en que antes de dicha entrada en vigor se hayan consumado diversos períodos

⁵ *Ibid.*

impositivos, habiéndose devengado en cada uno de ellos la correspondiente exención. Basta, en este caso, el principio de irretroactividad para mantener los beneficios devengados a resguardo de la nueva norma. La segunda situación es la de los eventuales beneficios pendientes de producción, pero aún no devengados al no haberse verificado en su integridad el período impositivo en que se esté ni, desde luego, los sucesivos. No habiendo nacido todavía la exención derivada de estos últimos, no puede considerarse ya adquirida frente a la ley modificadora.

[...]

TRIGESIMOSEGUNDO: Que, así y a juicio de esta Magistratura, no puede sostenerse la existencia de un derecho de propiedad sobre beneficios tributarios [...]. En efecto, su concesión por la ley sólo da derecho a exigir que se materialice, pero siempre y cuando se cumplan las condiciones que la misma ley ha señalado para su concreción. De allí que pueda sostenerse, válidamente, que el beneficio tributario involucrado en estos autos corresponde a una mera expectativa de derecho, cuya irrevocabilidad sería, por lo demás, incompatible con el ejercicio de la potestad tributaria del Estado en los términos ya explicados;

Fuentes normativas

Constitución Política de la República, disponible en: <https://bcn.cl/2f6sk>. (septiembre, 2022).

Referencias

Cortes Iturrieta ,Patricia y Hernández Venegas, Alberto, Franquicias Tributarias para Empresas Constructoras, en Revista Universitaria RUTA N 13 (2012), pp. 87-104, disponible en:

<https://revistas.userena.cl/index.php/ruta/article/view/211> (septiembre, 2022).

Madrid, Raúl, El Principio de no Discriminación Arbitraria en el Orden Público Económico de la Constitución Chilena, en Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito N° 5 (2) (2013), pp. 116-121, disponible en:

<https://revistas.unisinos.br/index.php/RECHTD/article/view/rechtd.2013.52.03/3931> (septiembre, 2022).

Ribera Newman, Teodoro, La Potestad Tributaria del Estado, en Revista de Derecho Público N° 62 (2000), pp. 22-31, disponible en:

<https://revistaderechopublico.uchile.cl/index.php/RDPU/article/view/43193/45146> (septiembre, 2022).

Sentencias Tribunal Constitucional

Rol N° 467-2006.

Rol N° 1153-2008.

Rol N° 7784-2019.

Nota aclaratoria

Asesoría Técnica Parlamentaria, está enfocada en apoyar preferentemente el trabajo de las Comisiones Legislativas de ambas Cámaras, con especial atención al seguimiento de los proyectos de ley. Con lo cual se pretende contribuir a la certeza legislativa y a disminuir la brecha de disponibilidad de información y análisis entre Legislativo y Ejecutivo.



Creative Commons Atribución 3.0
(CC BY 3.0 CL)