

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES
TRIBUTARIOS MATERIALES,
EL ESTADO DEL ARTE
EN EL ÁMBITO COMPARADO

THE MATERIAL TAX CONSTITUTIONAL
PRINCIPLES, THE STATE OF THE ART
A COMPARATIVE ANALYSIS

*Matías Pascuali Tello**

RESUMEN: El presente trabajo tiene por finalidad estudiar los principios constitucionales tributarios materiales existentes en otras jurisdicciones o desarrollados por la doctrina para efectos de presentar alternativas posibles para el proceso constituyente que probablemente se desarrollará en el país, este estudio no busca hacer un análisis de factibilidad o conveniencia de la instauración de los principios presentados, sino que hace una revisión de lo que existe respecto de este tema.

PALABRAS CLAVES: Principios constitucionales materiales, principios tributarios.

ABSTRACT: The purpose of this work is to study the constitutional material tax principles existing in other jurisdictions or developed by the doctrine in order to present possible alternatives for the constituent process that will probably take place in the country, this study does not seek to make a feasibility or convenience analysis of the establishment of the principles presented, but makes a review of what exists regarding this issue.

Keywords: Material constitutional principles, tax principles.

* Abogado de la Universidad Adolfo Ibáñez. Profesor investigador de la Facultad de Derecho de la Universidad del Desarrollo. LLM in International Trade and Commercial Law, Oxford Brookes University. Master in Arts in Taxation, King's College University of London. Correo electrónico:mpascuali@udd.cl

INTRODUCCIÓN

Nos encontramos *ad- portas* de un proceso constitucional, y a propósito de esta situación creemos que es necesario revisar la situación en el ámbito comparado de los principios tributarios materiales que se encuentran establecidos en las distintas constituciones o en las legislaciones de otros países.

Lo anterior nos puede servir de base para mejorar nuestro sistema constitucional tributario para discutir en un futuro cercano si es posible recibir o utilizar esta experiencia comparada en la discusión constitucional que se nos viene.

Sin embargo, y como señala Patricio Masbernat¹, en Chile, la doctrina ha dedicado gran parte de sus estudios al tema de los principios formales, tales como el principio de legalidad, dejando en un segundo plano el desarrollo de los principios materiales de la tributación.

No obstante, los principios materiales son cada vez más utilizados en el foro constitucional para efecto de sustentar pretensiones tributarias de los particulares, por lo que creemos que es necesario estudiar este tema a la luz de la experiencia comprada y doctrinaria para aportar a la discusión constitucional que viene.

La gran diferencia entre los principios materiales con los principios formales es que los principios formales tienen relación con el cómo se dicta la norma tributaria, mientras que los principios materiales se refieren al contenido de la norma tributaria.

En el derecho tributario, los intervinientes son siempre los mismos, por un lado, el contribuyente y, por otro, el fisco, el problema es que estos intervinientes no se encuentran en una posición de igualdad, sino que el fisco siempre está en una posición de ventaja frente al contribuyente, es por eso que la norma constitucional debe contener principios materiales que establezcan límites al legislador y a la autoridad tributaria en cuanto a su conducta y su actuar para con el contribuyente.

Por lo tanto, estos principios materiales son un límite al poder tributario del Estado.

PODER TRIBUTARIO

La facultad del Estado de establecer tributos u otros impuestos proviene del denominado poder tributario o potestad tributaria.

¹ MASBERNAT (2013), p. 156.

Esta potestad tributaria consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear de manera unilateral tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial atribuida².

Este poder tributario de la nación tiene como limitaciones los principios, ya sea formales o materiales de la tributación, estos son los límites que tiene el poder político al crear y fijar los tributos.

Tradicionalmente se ha vinculado el poder tributario con la soberanía, es más, se ha considerado que el poder tributario es un elemento esencial de la soberanía, empero, esta concepción fue propia de la época en de apogeo de las monarquías absolutas europeas.

Con el surgimiento del Estado liberal, esta concepción fue perdiendo fuerza, entendiendo al poder tributario como parte del ejercicio del soberano, que son los mismos que se verán gravados con los impuestos, y al poder tributario como el ejercicio autoimpuesto por quienes, finalmente, van a ser gravados, ya no se entendía al tributo como una imposición vertical, sino que como una autoimposición.

Así, el poder tributario no debiera ser diferente a todo poder estatal y, por lo tanto, regirse por los mismos límites y principios.

Sin embargo, las clases o tipos de poder tributario tienen ciertos caracteres especiales que se reflejan en que este poder adopta dos formas, el poder de dictar normas y el poder de aplicar dichas normas, pero esta aplicación se traduce en la facultad compulsiva de cobrar y recolectar los impuestos a los contribuyentes.

Este poder tributario tiene dos tipos de limitaciones:

- Límites constitucionales o internos.
- Límites internacionales.

Los límites constitucionales son los principios constitucionales tributarios, es decir, las normas formales o materiales establecidas en el texto constitucional que determinan los marcos a los cuales debe someterse el legislador y el Ejecutivo a ejercer su poder tributario.

Los límites internacionales son los denominados factores de conexión tributarios, es decir, el concepto de residencia y de fuente generados de rentas.

Este trabajo se refiere justamente a los primeros, es decir, a los límites internos, en su faceta de principios materiales que limitan el actuar de la autoridad al ejercer su poder tributario.

² GARCÍA VIZCAINO (1996), p. 225.

SITUACIÓN EN CHILE DE LOS PRINCIPIOS MATERIALES TRIBUTARIOS BAJO LA CONSTITUCIÓN DE 1980

La Constitución de 1980 tiene como norma base del sistema constitucional tributario el art. 19 n.º 20 en los siguientes términos:

“Artículo 19: La Constitución asegura a todas las personas:

20º.- 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”.

La doctrina nacional no es uniforme en cuanto a qué principios tributarios materiales se encuentran consagrados en el art. 19 n.º 20.

Así, Arturo Fermandois³ señala que el art. 19 n.º 20 plasma el principio de justicia, igualdad, no confiscatoriedad o razonabilidad en materia tributaria, dando a entender que todos dichos elementos forman parte de un mismo principio tributario, indica que todos apuntan al mismo fenómeno, en relación con esta posición de que todos apuntan al mismo fenómeno, creemos que cada uno de estos elementos son de una magnitud que requiere que sean estudiados de forma independiente, siempre teniendo en consideración que todos se interrelacionan dentro del sistema tributario constitucional.

Otro autor que ha escrito en relación con los principios constitucionales tributarios en la Constitución de 1980 es Eugenio Evans⁴, el cual menciona como principios materiales consagrados en la Constitución los principios de igualdad, proporcionalidad y el principio de justicia y equidad tributaria.

Teniendo en consideración la doctrina y el texto constitucional podemos señalar como principios materiales consagrados en la Constitución los siguientes:

³ FERMANDOIS (2010), p. 161.

⁴ EVANS (1997), p. 91 y ss.

- Principio de igualdad tributaria.
- Principio de proporcionalidad.
- Principio de justicia tributaria.

Principio de igualdad tributaria

Se extrae de la frase

“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”.

La igualdad tributaria se diferencia de la general establecida en la Constitución en que la primera tiene un contenido especial, la norma habla que tiene el elemento de proporción o progresión al momento de establecer la norma tributaria.

Es una consecuencia de la igualdad de todas las personas ante la ley⁵, sin embargo, dicho principio consiste en la obligación para las autoridades de gravar de igual forma a aquellos sujetos que se encuentran en situaciones equivalentes, y como contrapartida, gravar de forma distinta a personas que se encuentren en situaciones diferentes⁶.

No alude a una numérica⁷, lo que sería injusto, sino que se refiere a una relacionada con las capacidades económicas de los contribuyentes.

Tiene, además, como elemento material, la capacidad contributiva, es decir, no todos deben ser gravados de la misma forma, sino que todos aquellos que se encuentran en una condición similar, por ejemplo, en cuanto a capacidades contributivas deben tener el mismo trato ante la ley.

Tiene dos expresiones: la igualdad ante la ley y la igualdad en la ley.

Cuando hablamos de igualdad ante la ley hacemos referencia a que todo contribuyente debe ser tratado de la misma manera por la ley tributaria. Y, además, nos referimos a una igualdad en la aplicación de la ley tributaria, por ejemplo, por parte de la autoridad tributaria.

Principio de proporcionalidad tributaria

Este principio se extrae de la frase: “En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente *desproporcionados* o injustos”.

⁵ EVANS (1997), p. 82.

⁶ MATA (2009), p. 69.

⁷ GARCÍA VIZCAINO (1996), p. 290.

Este principio, se refiere a que el monto de los gravámenes esté relacionado con las capacidades económicas y que no sea desproporcionados, es decir, que tengan elementos de racionalidad respecto de la situación fáctica que se intenta gravar.

La proporcionalidad es una suerte de equidad vertical, es decir, sustenta las reglas a aplicar frente a circunstancias diferentes.

La regla de la proporcionalidad no está en contradicción con los sistemas progresivos tributarios, es más, los sistemas progresivos cumplen con el principio de proporcionalidad de mejor manera que los sistemas solo proporcionales, así, por ejemplo, en Chile un impuesto progresivo como el impuesto global complementario es mucho más racional que el impuesto a las ventas y servicios, el cual es proporcional, pero claramente mucho más regresivo.

Principio de justicia tributaria

El principio de justicia tributaria se extrae de la frase: “En ningún caso la ley podrá fijar tributos manifiestamente desproporcionados *o injustos*”.

Sin embargo, este principio es el que da mayores dolores de cabeza a los autores, ¿qué se entiende por un impuesto injusto?

Creemos que el concepto de justicia tributaria es un concepto que engloba muchos de los elementos de un sistema tributario, un sistema justo es aquel que establece impuesto respetando la igualdad de los contribuyentes, pero también sus diferencias, define impuestos sobre la base de criterios económicos y basándose en las capacidades contributivas y fija impuestos razonables que no violan el derecho de propiedad de los contribuyentes.

Se podría decir que al incorporar la palabra ‘justicia’ en la norma del art. 19 n.º 20 se engloban todos los principios existentes, sin embargo, pensamos que la generalidad que nos da el término hace que se vea carente de contenido y, por lo tanto, poco útil en la protección del contribuyente frente al poder tributarios del Estado.

Por esto último, suponemos que la forma en que mejor se limita el actuar estatal en materia tributaria es desarrollando cada uno de los principios que permiten limitarlo.

Por este motivo confiamos que es necesario revisar lo que existe en el ámbito comparado, donde encontramos otros principios reconocidos por distintas legislaciones, los cuales podrían ser de utilidad al redactar una nueva Constitución.

A continuación, revisaremos algunos principios constitucionales existentes en legislaciones comparadas o que tienen un desarrollo doctrinario que creemos que podría ser un complemento a los principios constitucio-

nales tributarios existentes, si bien se podría defender que estos principios pueden extraerse del actual texto constitucional, consideramos que de ser útiles estos debieran tener una consagración expresa para efectos de dar seguridad jurídica y protección a los contribuyentes.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS MATERIALES EXISTENTES EN EL ÁMBITO COMPARADO

Como hemos señalado, el presente artículo tiene por intención presentar principios tributarios constitucionales materiales que existen en derecho comparado o en la doctrina comparada que puedan ser incorporados en una eventual discusión constitucional, no buscamos dar una opinión final sobre si deben o no incorporarse, sino que presentarlos como posibilidades.

Así, revisaremos los siguientes principios materiales:

- 1) El principio de la capacidad contributiva.
- 2) Principio de generalidad de los tributos
- 3) Principio de neutralidad tributaria.
- 4) Principio de la no confiscatoriedad de los impuestos.
- 5) Principio de simplicidad y eficiencia tributaria.

1) Principio de la capacidad contributiva

La idea de que las personas deben contribuir al mantenimiento del Estado, según sus posibilidades económicas, es muy antigua, ya en la declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de 1789 estableció:

“Siendo necesaria, para sostener la fuerza pública y subvenir a los gastos de administración, una contribución común, esta debe ser distribuida equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus facultades”.

Luego, esta declaración fue recibida por varias constituciones, así, por ejemplo, la Constitución española de 1978, la cual en su art. 31 señala

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

También la Constitución Italiana de 1947, en su art. 53 establece: “Todos están obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva”.

El principio de la capacidad contributiva sugiere que las personas deben ser gravadas de acuerdo con sus medios económicos.

Este principio es una manifestación o una medida de la igualdad tributaria, es decir, esta capacidad le da un contenido a la igualdad tributaria.

¿A qué nos referimos cuando hablamos de capacidad contributiva?

Horacio García Belsunce la define como la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma consistente en las erogaciones indispensables para su consumo más un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización⁸.

Otra definición nos la entrega el autor argentino Alejandro Altamirano: "capacidad contributiva es la aptitud económica del obligado tributario a soportar el tributo"⁹.

Esa misma idea la encontramos en el derecho constitucional tributario alemán, se ha interpretado que existe un principio constitucional que asegura a las personas que los impuestos no pueden afectarle en la parte necesaria para su subsistencia, esto basado en los arts. 1/1 y 14 de la Constitución alemana, por lo que existiría una prohibición que los tributos afecten a la parte que las personas destinan a su subsistencia básica.

En cuanto a esto último Patricio Masbernat¹⁰ señala que tiene dos límites: uno inferior y uno superior.

El inferior está relacionado con los ingresos mínimos necesarios para la subsistencia, los cuales no deben estar gravados. El superior estaría conformado por otro principio de la tributación, la no confiscatoriedad, es decir, que en caso de existir un tributo que tenga características confiscatorias se estaría violando el principio de la capacidad contributiva.

Este principio ha tenido una importancia histórica variada, desde siempre este principio se ha basado en el principio del beneficio, es decir, la relación tributaria se consideraba conmutativa, en que el ciudadano disfrutaba de los bienes públicos, y por dicha razón el contribuyente se veía obligado con respecto a su capacidad contributiva.

Con los años este principio fue perdiendo importancia doctrinal, sin embargo, en el último tiempo se ha producido una revitalización de dicho principio, pero con un fundamento distinto, en el sentido de que el ciudadano debe contribuir como manifestación de un deber de solidaridad que deriva de pertenecer a una sociedad organizada en relación con su capacidad contributiva¹¹.

Una gran importancia de fijar tal capacidad como principio tributario constitucional, es que nos permite dilucidar el tema del fundamento de los

⁸ GARCÍA BELSUNCE (1982).

⁹ ALTAMIRANO (2012), p. 139.

¹⁰ MASBERNAT (2010), p. 326.

¹¹ SIMÓN, VÁZQUEZ DEL REY y SIMÓN, (2017), p. 92.

impuestos, debido a que una tributación sobre la base de dicho principio solo se entiende en caso de una tributación con fundamento fiscal, es decir, aquella que tiene como fundamento el aportar a las arcas fiscales para efecto de sostener al Estado.

Por otro lado, el principio de capacidad contributiva se encuentra en discrepancia con las finalidades extrafiscales de los impuestos, principalmente con aquella que tiene relación con la tributación que busca reducir las desigualdades, en este sentido el quiebre que se produce entre los fines extrafiscales y el principio de capacidad contributiva ha intentado de ser explicado, siempre de forma insatisfactoria¹², creemos que en relación con los fines extrafiscales la relación con la capacidad contributiva no es la misma si hablamos de aquellos impuestos que tienen un fin de evitar ciertos comportamientos y la finalidad extrafiscal que busca redistribuir la riqueza entre los contribuyentes, respecto de la primera suponemos creemos que un concepto importante es el de externalidades negativas, ya que por regla general las conductas que se busca evitar producen externalidades negativas y consecuentemente un perjuicio económico para la sociedad al traspasar el costo a la sociedad toda, por lo tanto, se podría argumentar que en dichos casos los impuestos no importan una violación al principio de capacidad contributiva, sino que sería una especie de compensación entre la sociedad toda y el contribuyente.

En cambio, en caso de los impuestos extrafiscales que buscan redistribuir la riqueza pensamos que estos son una violación al principio de la tributación basada en la capacidad contributiva.

Otro tema relevante es el vínculo que existe entre capacidad contributiva e igualdad, existen quienes conectan estos principios al punto de señalar que son un mismo principio, indican básicamente que este principio es una medida de la igualdad, no obstante, creemos que esta es una visión reduccionista de este principio, esto no significa que este principio no sea una medida de la igualdad (consideramos que sí lo es), sin embargo, no es solo eso, suponemos que tiene elementos distintivos propios como, por ejemplo, en relación con ser un fundamento y límite de la tributación.

En el derecho anglosajón el principio de la capacidad contributiva (*ability to pay*) es parte de un principio más amplio, el principio de *tax fairness*, se ha dicho que los ingresos bajo el nivel de lo necesario para las necesidades básicas no deben estar disponible para financiar las actividades gubernamentales que intencional o incidentalmente resulten en una redistribución de los ingresos¹³.

¹² PALAO (2018), p. 59.

¹³ DODGE (2005), pp. 399, 450.

De esta forma, el principio de la capacidad contributiva traslada el foco de la tributación desde el gobierno al contribuyente, desconecta por ejemplo las necesidades estatales de la tributación traspasando el centro de la forma de la tributación a una cualidad de la persona que se verá gravada.

2) *Principio de generalidad de los tributos*

El principio de generalidad tiene su fundamento en el principio de igualdad, pero va un paso más allá, el principio de generalidad tiene dos facetas. Por un lado, el principio de generalidad implica que todos tienen el deber de contribuir al mantenimiento de los gastos públicos¹⁴, esta acepción la encontramos en el art. 31 de la Constitución española, los autores lo extraen de la expresión “todos contribuirán”.

Pero el principio de generalidad tiene otra faceta: impide que se establezcan impuestos con nombre y apellido, esto como consecuencia de la primera visión, ya que todos deben contribuir.

También se conecta con el de la capacidad contributiva, por lo tanto, esta generalidad parte del fundamento que todos deben contribuir, pero sobre la base de la capacidad contributiva de cada contribuyente.

Según Patricio Masbernat también es una consecuencia del principio de igualdad¹⁵, estamos de acuerdo con esta afirmación y vamos un poco más allá creemos que sin este queda corta en materia tributaria.

Un ejemplo de atentado contra este principio es el proyecto de ley presentado ante el Congreso sobre reforma constitucional, estableciendo un impuesto al patrimonio de los denominados “super ricos”, en dicho mensaje se mencionan con nombre y apellido las personas respecto de las cuales se busca que estén gravados por este impuesto, esto es una violación clara al principio de generalidad.

Surge históricamente como una respuesta a la situación tributaria que tenían ciertas clases sociales, las cuales se encontraban exentas de contribuir al erario nacional y, en este sentido, la generalidad también intenta impedir la existencia de exenciones y privilegios arbitrarios o injustificados.

3) *Principio de neutralidad tributaria*

El principio de neutralidad significa que la tributación no debe alterar las relaciones económicas, es decir, los actores económicos deben quedar en la misma situación que tenían antes de la aplicación de los impuestos.

¹⁴ MASBERNAT (2013), pp. 155, 163.

¹⁵ MASBERNAT (2010), p. 326.

Una manifestación de este principio es que la existencia de impuestos no debiera influir en la decisión de desarrollar alguna actividad económica o determinar la forma como se lleva a cabo una actividad económica.

Otra de sus manifestaciones, que se relaciona, en parte, con el principio de generalidad es que los individuos no pueden verse afectados o beneficiados por la aplicación de un impuesto; en otras palabras, si dos sujetos se encuentran en una posición similar, previa aplicación de un tributo, esta paridad no puede alterarse luego de que dicha carga ha sido aplicada, impidiendo que algunos se beneficien por sobre otros.

Respecto de la neutralidad tributaria la OCDE señala que la tributación debe buscar ser neutral en relación con las actividades de negocios, un impuesto neutro contribuirá a la eficiencia asegurando la óptima distribución de los medios de producción. Una distorsión a esta neutralidad ocurrirá cuando las alteraciones a los precios provocados por los impuestos gatillan diferencias en la oferta y demanda con respecto a la oferta y demanda en ausencia de impuestos. La neutralidad también implica que los sistemas tributarios deben recolectar impuestos minimizando discriminaciones o diferencias a favor o en perjuicio de diferentes actividades económicas¹⁶.

Por lo tanto, este principio de la neutralidad económica tiene dos aspectos: por un lado, los impuestos no deben generar diferencias entre los actores económicos, es decir, la situación entre los actores económicos debe ser igual antes y después de la aplicación de los impuestos y la segunda implicancia tiene que ver con que los impuestos no deben afectar a las decisiones de negocio, es decir, la decisión de negocio debe basarse en condiciones internas y no debe afectar la decisión de cómo realizar el negocio o de si realizar uno u otro negocio determinado.

Para efectos de determinar si un impuesto cumple los estándares de neutralidad los economistas usan el criterio del *no tax world* o “mundo sin impuestos”, es decir, se compara el acto o la operación con impuestos con una operación ideal sin dichos impuestos, al cotejarlas no debiera existir diferencias en cuanto a los elementos de la operación o del acto.

4) Principio de la no confiscatoriedad de los impuestos.

Si bien la mayoría de los autores afirman que la no confiscatoriedad se encuentra en nuestro sistema constitucional tributario e, incluso, el Tribunal

¹⁶ OCDE (2014), p. 29.

Constitucional se ha referido a este principio, creemos que una forma de que su aplicación sea indiscutida, debido a la importancia que tiene para los contribuyentes, es que establezca de forma expresa en el texto constitucional, tal como existe en otras legislaciones.

Este principio es uno de los pilares sobre los que descansa la protección del contribuyente¹⁷, basado principalmente en el respeto de la propiedad privada.

El art. 31 de la Constitución española establece de manera expresa que el sistema tributario “en ningún caso tendrá carácter confiscatorio”.

Este principio se ha entendido como una limitación al legislador en el sentido de que los tributos no pueden consumir la capacidad económica del contribuyente.

José Antonio Fernández Amor y Patricio Masbernát analizando el art. 31 de la Constitución española indican que este principio es un refuerzo al derecho de propiedad que provee el art. 33 de dicha norma constitucional¹⁸.

El autor brasileño Heleno Taveira Torres, siguiendo a José Gomez Cান্তilho tiene una visión más amplia de este principio y lo denomina como “principio de prohibición del exceso”, señala a este principio le corresponde la función de servir de bloqueo axiológico de los excesos provocados por el arbitrio, la discrecionalidad, la elección del medio más gravoso o cualquier acto que exceda los límites de lo soportable¹⁹.

El gran problema de los impuestos confiscatorios es que generan un efecto contraproducente, es decir, un impuesto confiscatorio no va a ser efectivo en su capacidad recaudatoria, esto se puede explicar fácilmente con la curva de Laffer.

La curva de Laffer nos muestra una relación entre recaudación tributaria y tasas, Arthur Laffer nos dice que la recaudación tributaria será 0 a una tasa de 0 %, pero la recaudación tributaria también será 0 a una tasa de un 100%, esto porque la gente elegirá no generar renta si las autoridades se llevarán esa renta por completo²⁰.

Por este motivo, al fijar las tasas debe elegirse un escenario en que la tasa de impuestos maximice los ingresos de los contribuyentes hasta el punto de que si se incrementa esto será contra productivo, ese punto en que el impuesto se opone a la maximización de la renta podemos fijarlo como confiscatorio.

La pregunta que debemos hacernos es, ¿cuándo un impuesto es confiscatorio? Acá tenemos dos posibilidades, por un lado, podemos establecer un criterio numérico porcentual y, por otro lado, un criterio cualitativo.

¹⁷ ALTAMIRANO (2012), p. 133.

¹⁸ FERNANDEZ y MASBERNAT (2013), pp. 495, 504.

¹⁹ TAVEIRA (2018), p. 687.

²⁰ BURMAN and SLEMROD (2013), p. 135.

El criterio numérico porcentual es seguido por varias jurisdicciones, sobre todo mediante interpretaciones jurisprudenciales de este principio, así, por ejemplo, la Corte Suprema argentina ha seguido más o menos permanentemente el criterio del 33,3% de la renta (algunos autores lo llaman el criterio cabalístico, por el número usado²¹).

5) *Principio de simplicidad y eficiencia tributaria*

Es uno de las principales características que debiera tener todo sistema tributario, sobre todo teniendo en consideración el deber de proteger los derechos del contribuyente, sin embargo, es una de las características que con frecuencia están ausentes en la mayoría de los sistemas tributarios, los sistemas tributarios, incluido el sistema chileno, son por lo común muy complejos, es más, la última reforma tributaria establecida en la Ley n.º 21210 se denominó justamente “simplificación tributaria”.

Así también lo ha indicado la OCDE, dentro de sus principios fundamentales que debe tener todo sistema tributario, señala a la certeza y simplicidad, respecto de este tema precisan que las normas tributarias deben ser simples y claras para que los contribuyentes entiendan la posición en que se encuentran, un sistema tributario simple hace que los contribuyentes entiendan sus obligaciones y derechos, como resultado de esto toman decisiones óptimas a propósito de las políticas tributarias²².

Otro problema que producen los sistemas tributarios complejos es que dicha complejidad permite el aprovechamiento de los sistemas a través de planificaciones tributarias o elusiones.

Por otro lado, la eficiencia va de la mano de la simpleza, un sistema tributario simple es más eficiente, ya que los costos de cumplir y llevar adelante el sistema tributario, tanto para los contribuyentes como para la misma administración tributaria son menores.

Es así como el parlamento del Reino Unido, en un documento denominado “Principles of Tax Policy” (Principios de Política Tributaria) del año 2011 que se refiere a los principios tributarios que deben regir todo sistema tributario en relación con futuras normas o reformas tributarias para el Reino Unido estableció como unos de los principios clave el que el sistema tributaria debe dar seguridad, y que dicha seguridad comprendía principalmente que el sistema debía tener claridad legal y ser simple²³.

²¹ GARCÍA VIZCAÍNO (1996), p. 283.

²² OCDE (2014), p. 30.

²³ HOUSE OF COMMONS, TREASURY COMMITTEE (2011), p. 30.

A MODO DE CONCLUSIÓN

Creemos que el tema de los principios constitucionales tributarios materiales es de una importancia vital, ya que permite una defensa de los contribuyentes ante el actuar del Estado, sin embargo, este tema se encuentra subdesarrollado en la doctrina.

Nuestro sistema constitucional tributario vigente presenta un desarrollo que consideramos suficiente, donde se encuentran expresamente establecidos los principios materiales más importantes (igualdad y justicia tributaria) pensamos que podría avanzarse un poco más allá, agregando ciertos principios tributarios que complementarían los principios existentes.

Así, por ejemplo, el principio de la capacidad contributiva que, si bien no se encuentra expresamente establecido en la Constitución de 1980, sí lo está en otras Constituciones, es un complemento importantísimo para el principio de igualdad tributaria, esto, ya que la capacidad contributiva es la medida del principio de igualdad tributario.

Algo similar ocurre con el principio de no confiscatoriedad, el cual, si bien no es determinante que se encuentre explícito en la norma, es muy útil, ya que es un complemento de la razonabilidad y proporcionalidad.

Otros principios como el de generalidad, neutralidad o simpleza sería un gran aporte en la defensa de las posiciones de los contribuyentes.

El tema tributario y sus principios constitucionales no pueden considerarse separados, todos se encuentran relacionados, y el hecho de no estar establecidos expresamente no significa que no se apliquen, ya que estos pueden en la eventualidad deducirse o interpretarse, pero el hecho de reconocerlos expresamente facilita la protección del contribuyente, por lo que creemos que sería un aporte su reconocimiento expreso en un futuro texto constitucional.

BIBLIOGRAFÍA

- ALTAMIRANO, Alejandro (2012). *Derecho tributario teoría general*. Buenos Aires: Marcial Pons.
- BURMAN, Leonard and Joel SLEMRUD (2013). *Taxes in America*. New York: OUP.
- DODGE, Joseph M. (2005). "Theories of Tax Justice: Ruminations on the Benefit, Partnership, and Ability-to-Pay Principles". *Tax Law Review*, vol. 58. New York.
- EVANS, Eugenio (1997). *Los tributos en la Constitución*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- FERMANDOIS, Arturo (2010). *Derecho constitucional económico*. Santiago: Ediciones Universidad Católica de Chile, tomo II.

- FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio y Patricio MASBERNAT (2013). “La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: Aportaciones para un debate”. *Estudios Constitucionales*, año 11, n.º 2.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio (1982). *Temas de derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (1996). *Derecho tributario, consideraciones económicas y jurídicas*: Buenos Aires: De Palma, tomo 1.
- HOUSE OF COMMONS, TREASURY COMMITTEE (2011). *Principles of tax policy. Eighth Report of Session 2010–11*. London: The Stationery Office Limited.
- MASBERNAT, Patricio (2010). “El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: Su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España”. *Ius et Praxis*, año 16, n.º 1.
- MASBERNAT, Patricio (2013). “Reglas y principios de justicia tributaria: Aportes del derecho español al derecho comparado”. *Revista de Derecho de la Universidad Católica del Norte*, n.º 1.
- MATA SIERRA, María Teresa (2009). *El principio de igualdad tributaria*. Madrid: Aranzadi.
- OCDE (2014). *Addressing The Tax Challenges Of The Digital Economy*. Disponible en www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-9789264218789-en.htm [fecha de consulta: octubre 2020].
- PALAO TABOADA, Carlos (2018). *Capacidad contributiva, No confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario*. Madrid: Thomson Reuters.
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio, Antonio VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA y María Eugenia SIMÓN YARZA (2017). *Derecho financiero y tributario*. Madrid: Aranzadi.
- TAVEIRA TORRES, Helenio (2018). *Derecho constitucional tributario*. Buenos Aires: Marcial Pons.
- THURONYI, Victor (1996). *Tax Law Design and Drafting*. Washington DC: International Monetary Fund.