



“DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNA EN CHILE”

**AFE PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN
PARTE I**

Alumno: José Ignacio Pacheco Robert

Profesor Guía: Antonio Faúndez Ugalde

Santiago, 06 de abril de 2021

A mi señora, Soledad Etcheverry Borges, por la paciencia y apoyo incondicional que me has brindado durante estos dos años, eres, sin lugar a dudas, el gigante que se esconde en mi silencio.

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
1. INTRODUCCIÓN.....	1-9
1.1. Contexto.....	1-6
1.2. Planteamiento del problema.....	6-7
1.3. Objetivos.....	7-8
1.3.1. Objetivos específicos.....	7-8
1.4. Hipótesis.....	8-9
1.4.1. Sub tema: ¿Pugna la doble tributación interna con lo dispuesto en el artículo 19, número 20, inciso segundo, de la Carta Fundamental?.....	8-9
1.5. Metodología.....	9
2. ESTADO DEL ARTE.....	10-15
3. MARCO TEÓRICO	16-32
3.1. Artículo 19, número 20, inciso segundo, de la Carta Fundamental.....	16-27
3.1.1. Antecedentes históricos.....	17-19
3.1.2. Principios desarrollados por la doctrina.....	19-20
3.1.3. Criterios interpretativos desarrollados por el Tribunal Constitucional.....	21-26
3.2. La acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad y sus límites.....	26-29
3.3. Concepto de doble tributación interna.....	30-32
4. DESARROLLO Y RESULTADOS.....	33-42
4.1. La doble tributación, un conflicto constitucional eventual.....	33-38

4.2. La doble tributación como expresión de un tributo manifiestamente desproporcionado.....	38-40
4.3. La doble tributación como expresión de un tributo manifiestamente injusto.....	41-42
5. CONCLUSIONES.....	43-45
6. BIBLIOGRAFÍA.....	46-50

RESUMEN EJECUTIVO

La doble tributación, en tanto fenómeno económico-jurídico, representa un gran desafío para los sistemas tributarios toda vez que, su regulación y posible prevención depende, en gran medida, de reglas establecidas con anterioridad a la consideración de esta como un problema digno de solución.

Así las cosas, resulta necesario, en un primer acercamiento, analizar si los principios establecidos en el artículo 19, Nro. 20, inciso segundo, de la Carta Magna, en tanto límites para el Legislador Tributario, regulan la doble tributación interna y, si en caso de hacerlo, estos permiten resolver esta fricción, o al menos, esbozar una posible solución.

Para lo anterior, se estudiarán los principios contenidos en el referido artículo, así como la evolución que la interpretación de estos ha tenido a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y la doctrina.

Posteriormente, pasaremos al análisis de casos, en concreto, la tributación de las pensiones en nuestro país a efectos de determinar si, en la especie, esta corresponde a un caso de doble tributación interna.

1. INTRODUCCIÓN

En la presente Actividad Formativa Equivalente (en adelante también, e indistintamente, “AFE”), se analizará el fenómeno de la doble tributación en nuestro país desde la perspectiva constitucional mediante el estudio de los principios y criterios interpretativos que, tanto la doctrina como la jurisprudencia constitucional, han desarrollado a partir de lo establecido en el artículo 19, Nro. 20, inciso segundo, de la Carta Fundamental; precepto que funge como límite para el Legislador Tributario.

Asimismo, se realizará un estudio de casos mediante el análisis de la tributación de las pensiones de vejez (en adelante, también e indistintamente, “pensiones”) en nuestro país, a efecto de establecer si aquella corresponde, en definitiva, a un caso de doble tributación interna.

1.1. Contexto

Tras la victoria de las opciones “Apruebo” y “Convención Constituyente” en el plebiscito celebrado en el año 2020, nuestro país comienza paulatinamente a despedirse de la Constitución Política de la República de 1980 para embarcarse, por primera vez en su historia, en la elaboración de una Carta Fundamental que emane de representantes elegidos democrática y directamente por el pueblo, los que tendrán la labor de redactar el texto fundamental que, será sometido a la aprobación de la ciudadanía en el denominado “Plebiscito de salida”.

En tal sentido, encontrándonos ad portas de la redacción de una nueva Constitución Política de la República, estimamos pertinente estudiar el texto actual a efecto de establecer que materias, relativas a impuestos, podría ser necesario incorporar, eliminar, o bien modificar en el futuro Texto Fundamental.

En ese orden de ideas, en la primera parte de la presente AFE se analizará si la Carta Magna en su artículo 19, Nro. 20, inciso segundo, establece, de acuerdo con lo señalado por la doctrina y la jurisprudencia constitucional, una prohibición a la doble tributación interna sea encuadrándola como una expresión de un tributo manifiestamente “*desproporcionado*” o bien, de un tributo “*injusto*”.

Lo anterior dista de ser baladí, toda vez que, en el concierto internacional los distintos países han establecido diversos mecanismos para evitar o morigerar los efectos nocivos que la doble tributación internacional tiene, no siendo nuestro país ajeno a dichos ingentes esfuerzos. En efecto, se pueden señalar, a modo meramente referencial, que nuestro país ha suscrito a la fecha, la nada despreciable cifra de 33 Tratados para evitar la Doble Tributación Internacional (TDTI)¹.

En esa misma línea, y a fin de profundizar en el análisis, en la segunda parte se estudiará un posible caso de doble tributación interna, específicamente en lo que a la tributación de las pensiones de vejez se refiere. Temática que, ha estado en la palestra durante el último lustro y, con mayor fuerza aun, en el último año. En este

¹ Se han excluido los tratados suscritos, pero no vigentes, dentro de los cuales se encuentran los firmados con Estados Unidos, Emiratos Árabes Unidos, India y los Estados Parte del Acuerdo Marco de la Alianza del Pacífico (Chile, Colombia, México y Perú). [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/convenios_internacionales.html#1>

sentido, debe destacarse la aprobación de la reforma constitucional que permitió, por primera vez, el retiro de un 10% de las sumas de dinero mantenidas por los cotizantes de las Asociaciones de Fondos de Pensiones (en adelante, también e indistintamente, “AFP”) en sus cuentas de capitalización individual. Es relevante mencionar que, en esa ocasión, el debate relativo a la doble tributación de dichas sumas de dinero no alcanzó a darse en profundidad atendida la decisión de los parlamentarios de calificar dicho retiro como ingresos libres de impuestos.

Sin perjuicio de lo anterior, resulta claro que, en el contexto actual, transparentar y estudiar en detalle la tributación de las pensiones resulta fundamental. Así como también, determinar si es que estas pudiesen estar o no sujetas a una doble tributación que, eventualmente, pudiese ser calificada de inconstitucional por el Tribunal Constitucional, a la luz de lo preceptuado en el artículo 19, Nro. 20, inciso segundo, de la Constitución Política de la República. Esto, en especial, considerando el interés que existe tanto entre los operadores jurídicos², como también, entre los diversos actores del espectro político nacional

² Agustín Squella indica que, los operadores jurídicos son los órganos y personas a quienes el propio ordenamiento jurídico otorga competencia para producir, aplicar e interpretar normas jurídicas. Entre tales operadores se encuentran, entonces, legisladores, jueces y funcionarios de la administración, pero también los sujetos de derecho, puesto que estos últimos, por intermedio de los actos jurídicos que otorgan y de los contratos que celebran, intervienen igualmente en la producción, aplicación e interpretación del derecho. Del mismo modo, entre tales operadores jurídicos se encuentran juristas y abogados, quienes no intervienen directamente en la producción del derecho, aunque sí llevan a cabo tareas regulares de interpretación del derecho que tienen un impacto en las labores de aplicación y producción normativa que corresponden a legisladores, jueces y funcionarios de la administración (SQUELLA, A., Filosofía del derecho [reimpresión 1ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2003], p. 441). El autor Peces-Barba indica que la palabra operador procede de la voz latina *operator operatoris*, que significa «el que hace». Agrega, que operador jurídico parece un genérico que identifica a todos los que, con una habitualidad profesional, se dedican a actuar en el ámbito del derecho, sea como creadores, como intérpretes, como consultores o como aplicadores del derecho, y que se diferencia precisamente por ese papel, que caracteriza su actividad del común de los ciudadanos (Peces-Barba Martínez, Gregorio, Los operadores jurídicos, en Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Nro. 72 [Madrid, 1986-1987], pp. 447 y 448).

por implementar reformas que, en definitiva, permitan otorgar pensiones de vejez “dignas” a los ciudadanos al momento de jubilar.

En directa relación con lo antes expuesto encontramos la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Antofagasta³, que acogió el recurso de protección interpuesto por doña María Angélica Ojeda en contra de AFP Cuprum S.A., ordenándole a esta última: “*girar la suma de dinero que a esa fecha represente la totalidad de los fondos de capitalización individual que tenga en su cuenta la recurrente [doña María Angélica Ojeda], quedando sin efecto la pensión de vejez (...).*”, controversia en la que tuvieron un rol preponderante el contexto actual y los principios a la luz de los cuales los Ministros de la Corte de Apelaciones de Antofagasta interpretaron la Carta Fundamental, con independencia de su eventual pugna con las normas legales; revocado por la Corte Suprema⁴, debiendo destacarse la prevención efectuada por el Abogado Integrante señor Pedro Pierry quien sostuvo: “*(...) que al acoger el recurso de protección la Corte de Apelaciones de Antofagasta ha fallado contra texto expreso, excediendo las facultades legales y constitucionales entregadas al Poder Judicial, siendo la función de los jueces la de aplicar las leyes, aunque, en su personal opinión, sean injustas o socialmente inadecuadas (...).*”⁵; criterio que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional desde antiguo ha rechazado, contribuyendo a lo que Aldunate⁶ ha denominado el *empobrecimiento del proceso político*.

³ Corte de Apelaciones de Antofagasta, Sentencia Rol Nro. 2.797 (2019).

⁴ Corte Suprema, Sentencia Rol Nro. 76.580 (2020).

⁵ Ibid.

⁶ ALDUNATE, E. (2011). Interpretación, valores y sistema constitucional. Cuadernos De Derecho Público, (15). p. 88. [en línea] <<https://revistasonline.inap.es/index.php/CDP/article/view/647>>

Así, por ejemplo, el Tribunal Constitucional ha expresado "(...) que todos estos principios se encarnan en disposiciones concretas de la Carta Fundamental (...)."⁷; y "que estos preceptos no son meramente declarativos sino que constituyen disposiciones expresas que obligan a gobernantes y gobernados tanto en sí mismas, como también, en cuanto normas rectoras y vitales que coadyuvan a desentrañar el verdadero sentido y espíritu del resto de las disposiciones de la Constitución"⁸.

En ese orden de ideas, resulta perfectamente plausible que dicha Magistratura, conociendo de un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, se pronuncie en contra de la aplicación de una determinada norma legal que produce doble tributación interna, por estimar que su aplicación en el caso concreto pugna con los principios contenidos en el artículo 19, No. 20, inciso segundo, de la Carta Fundamental; situación en la que podría encontrarse, por ejemplo, la tributación de las pensiones de vejez.

De allí que el análisis propuesto en la presente AFE no sólo resulta extremadamente vigente, sino que, además, tiene una relevancia incuestionable; máxime si, con fecha 04 de diciembre de 2020, el Presidente de la República, señor Sebastián Piñera, promulgó la Ley Nro. 21.295, que permite a los cotizantes de las AFP realizar un segundo retiro con cargo a los a sus cuentas de capitalización individual, sumas de dinero que, esta vez, pudiesen estar sujetas al pago de impuestos. En tal sentido, no habiéndose determinado *ex ante* en forma clara por

⁷ Tribunal Constitucional, Sentencia Rol Nro. 46 (1987).

⁸ Ibid.

el legislador la tributación que debiese afectar a este segundo retiro, en el evento de cumplirse con los supuestos establecidos en la norma antes señalada para que las sumas de dinero retiradas resulten gravadas, deberá ser el Servicio de Impuestos Internos quien, en uso de sus facultades interpretativas, zanje dicha controversia.

1.2. Planteamiento del problema

En base a lo expuesto en el acápite precedente, particularmente el hecho de que la Constitución Política de la República, en su artículo 19, Nro. 20, inciso segundo, no ha tratado el tema de la doble tributación, sea permitiéndola o prohibiéndola expresamente, surgen dudas respecto de si, tal fenómeno económico-jurídico, resultaría contrario a la misma. Vale decir, surge la pregunta sobre si, en caso de que la aplicación de las normas de tributación local redundara en un caso de doble tributación interna, esto pugnaría con nuestra Carta Fundamental. Para intentar responder esta pregunta, nos remitiremos a los principios y criterios interpretativos desarrollados por la doctrina y la jurisprudencia constitucional.

Engarzado al problema en abstracto antes expuesto, nos encontramos con una problemática en concreto, a saber, si la tributación de las pensiones de vejez en nuestro país puede redundar en doble tributación interna.

Ergo, la presente AFE busca abordar tanto un problema en abstracto, como uno en concreto, a efecto de llevar a la práctica, en la medida en que ello sea

pertinente, los principios y criterios desarrollados a partir del artículo 19, Nro. 20, inciso segundo, de la Carta Fundamental, confrontándolos con las normas de tributación interna, a fin de establecer si existe un conflicto entre ambas.

1.3. Objetivos

El objetivo principal de la presente AFE es identificar si la doble tributación, en tanto fenómeno económico-jurídico, se encuentra regulada dentro de los límites que establece al Legislador Tributario el artículo 19, Nro. 20, inciso segundo, de la Constitución Política de la República, sea permitiéndola o prohibiéndola. Para lo cual nos haremos eco de los criterios interpretativos desarrollados por la doctrina y la jurisprudencia constitucional respecto del mismo.

Asimismo, se pretende aplicar el análisis anterior a un caso concreto, estudiando la tributación de las pensiones de vejez en nuestro país a objeto de determinar si aquella correspondería a un caso de doble tributación interna.

1.3.1. Objetivos específicos

En un primer acercamiento, se hará una revisión de la doctrina y jurisprudencia, tanto nacional como extranjera, a efecto de establecer los alcances que se han planteado respecto de la doble tributación interna. También se revisarán los principios tributarios establecidos por la Carta Magna en su artículo 19, Nro. 20, inciso segundo.

Efectuado lo anterior, se confrontará el texto de la Carta Fundamental con la interpretación que la doctrina y jurisprudencia han desarrollado respecto de los principios y criterios establecidos en el referido artículo, así como también, respecto de la doble tributación interna.

En tal sentido, se pretende arribar a una definición de esta última que permita delimitar claramente cuándo nos encontramos frente a un caso de doble tributación interna para, desde allí, analizar si esta pugna con nuestro Texto Fundamental.

Finalmente, se revisará un posible caso de doble tributación en la legislación tributaria local, concretamente en lo que a la tributación de las pensiones de vejez se refiere, labor que requerirá estudiar la tributación de estas para luego, analizar si, corresponde a un caso de doble tributación interna.

1.4. Hipótesis

En la primera sección de la presente AFE se abordará el siguiente subtema:

- 1.4.1. Sub tema: ¿Pugna la doble tributación interna con lo dispuesto en el artículo 19, número 20, inciso segundo, de la Carta Fundamental?

Luego, la hipótesis a validar para esta sección es, que la doble tributación interna, en tanto fenómeno económico-jurídico, pugna con los límites que impone al Legislador Tributario el artículo 19, Nro. 20, inciso segundo, de la Constitución

Política de la República, a la luz de los principios y criterios interpretativos desarrollados por la doctrina y la jurisprudencia constitucional.

1.5. Metodología a desarrollar

La sistematización que se pretende desarrollar en esta AFE implica seguir un método de inferencia deductiva, en el que se analizarán los criterios y principios que la jurisprudencia y la doctrina, tanto nacional como extranjera, han desarrollado a propósito, tanto del artículo 19, Nro. 20, inciso segundo, de la Carta Fundamental, como de la doble tributación interna, para seguir, de manera particular, con el estudio de la regulación y eventual pugna de esta última a nivel constitucional.

En la segunda sección por su parte, se seguirá el mismo método, analizándose la normativa vinculada a la tributación de las pensiones de vejez en nuestro país para seguir, desde allí, con la determinación de la posible doble tributación que aquella implicaría.

2. ESTADO DEL ARTE

En lo que a la realidad nacional se refiere, se advierte que el tema de la doble tributación ha sido abordado casi exclusivamente a propósito de la doble imposición internacional, sin que existan análisis en profundidad, sea por parte de la doctrina o de la jurisprudencia, respecto de la ocurrencia de dicho fenómeno en la legislación interna. Menos aún se ha estudiado si esta representa un problema constitucional a la luz de lo preceptuado en el artículo 19, Nro. 20, inciso segundo, de nuestra Carta Fundamental, como se plantea en la presente AFE.

Así las cosas, mientras en otras latitudes se ha optado por incorporar expresamente una prohibición a la doble tributación interna en sus Textos Fundamentales, sea locales, en el caso de los países federados, o bien, en sus textos nacionales, pudiendo señalarse, entre otros, los siguientes:

- a) Provincia del Chaco, Argentina: El artículo 61, inciso primero, de su Constitución Política, dispone: *“En una misma fuente no podrán superponerse gravámenes de igual naturaleza o categoría, aunque la superposición se opere entre impuestos nacionales, provinciales y municipales.”*⁹
- b) Paraguay: El artículo 180, de su Carta Magna reza: *“No podrá ser objeto de doble imposición el mismo hecho generador de la obligación tributaria.*

⁹ En igual sentido: i) artículo 73, inciso primero, de la Constitución Política, de la Provincia de Misiones, Argentina; ii) artículo 179, Nro. 2, de la Carta Fundamental, de la Provincia de Tierra del Fuego e Islas del Atlántico Sur, Argentina y iii) artículo 109, inciso cuarto, de la Carta Magna, de la Provincia de San Juan, Argentina.

En las relaciones internacionales, el Estado podrá celebrar convenios que eviten la doble imposición, sobre la base de la reciprocidad.”

c) Guatemala: El artículo 243, inciso segundo, de su Carta Fundamental prescribe: *“Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.”*

d) Suiza: El artículo 127, Nro. 3, de su Constitución Política dispone: *“Se prohíbe la doble imposición por parte de varios cantones. La confederación tomará las medidas necesarias al respecto.”*¹⁰

Nuestro país se ha mantenido ajeno a tales innovaciones procurando morigerar los efectos de la doble tributación internacional a través del reconocimiento, como crédito, del impuesto pagado en el extranjero, según prevé expresamente el artículo 41 A, de la Ley sobre Impuestos a la Renta. Así como también, mediante la suscripción de diversos Tratados para Evitar la Doble Tributación Internacional; iniciativas que no han encontrado un adecuado correlato respecto de la doble tributación interna.¹¹

En tal estado de cosas, podría haber resultado relevante lo señalado por el Tribunal Constitucional al resolver el requerimiento de inaplicabilidad por

¹⁰ Traducción libre.

¹¹ En este sentido, resulta pertinente agregar que, si bien nuestro sistema tributario es integrado, vale decir, el Impuesto de Primera Categoría puede ser utilizado como crédito contra los impuestos finales (Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional), aquello no resuelve necesariamente todos los eventuales focos de doble tributación a nivel interno, tal como se verá en la segunda parte, de la presente AFE, a propósito de la tributación de las pensiones de vejez.

inconstitucionalidad interpuesto por un contribuyente respecto del artículo 15, inciso segundo, última frase, de la Ley sobre Impuestos a la Renta¹², en el cual, en síntesis, denunciaba que, la aplicación de la frase impugnada producía una doble imposición que resultaba contraria al artículo 19, Nro. 20, de la Constitución, por infringir el principio de justicia tributaria¹³.

Lo anterior, por cuanto, en aquellos países en los que la doble tributación interna no se encuentra expresamente proscrita en sus respectivas Cartas Fundamentales, ha sido la Magistratura Constitucional la encargada de resolver la pugna entre, dicho fenómeno y el Texto Fundamental.

En abono de lo anterior podemos traer a colación el caso de España, en donde a partir de lo preceptuado en los números 2. y 3., del artículo 6., de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, que respectivamente prescriben: “*Dos. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado (...)*” y “*Tres. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por los tributos locales (...)*”, el Tribunal Constitucional Español ha declarado inconstitucionales diversos tributos por infringir la prohibición de la doble tributación establecida en las normas precitadas¹⁴, prohibición que, en opinión de dicho Tribunal, es una concreción de la garantía de justicia tributaria

¹² Sin embargo, tal como se señalará más adelante, la aludida sentencia carece, en principio, de relevancia al no haber, en su voto de mayoría, abordado el fondo del asunto sometido a su conocimiento. Empero, resultan relevante los votos de minoría de los Ministros, Sres. Aróstica y Romero, sobre los que nos referiremos en el acápite 4., de la presente AFE.

¹³ Tribunal Constitucional, Sentencia Rol Nro. 8.882 (2020).

¹⁴ El Tribunal Constitucional Español ha declarado la inconstitucionalidad de tributos autonómicos por infringir el artículo 6, de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, entre otras, en las Sentencias Roles Nros. 179 (2006), 196 (2012), 22 (2015) y 94 (2017).

establecida en el artículo 31.1, de la Constitución Política de España, por cuanto: *“Al impedir a las Comunidades Autónomas establecer tributos equivalentes a los ya establecidos por el Estado y las entidades locales lo que se pretende evitar es, en suma, que se produzcan dobles imposiciones no coordinadas, garantizando de esta manera que el ejercicio de poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de “un sistema” tributario en los términos exigidos por el art. 31.1 CE¹⁵.”*¹⁶

En igual sentido, se ha pronunciado la Corte Suprema de los Estados Unidos de América, en el caso *“Trinova Corp. v. Michigan Dept. of Transportation, 498 U.S. 358 (1991), Kennedy, J.”*, donde el máximo tribunal estadounidense, en lo que aquí interesa, señaló que el papel de los tribunales es rechazar: *“los impuestos estatales que, por su naturaleza o inadvertencia, resultan en una doble tributación que confisca o capta recursos que jurídicamente corresponden a otro Estado”*¹⁷¹⁸

Por su parte, el Tribunal Constitucional Alemán, a propósito de un requerimiento en el que se denunciaba la inconstitucionalidad del tratamiento fiscal de las pensiones en dicho país, señaló: *“Será tarea del legislador decidir sobre un modelo de solución en el contexto del amplio espectro de alternativas de reforma que se han preparado durante mucho tiempo y diseñarlo en consecuencia. (...) En todo caso, la tributación de los gastos de pensión por seguridad de vejez y la*

¹⁵ El aludido artículo 31.1., de la Constitución Política de España prescribe: *“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.”*

¹⁶ Tribunal Constitucional Español, Sentencia Rol Nro. 210 (2012).

¹⁷ BERENSON, W. 2003. Tributación y Federalismo en los Estados Unidos de América: Un esquema. [en línea] <<http://www.oas.org/legal/english/BERENSON%20TAX%20PAPER.doc>>

¹⁸ Traducción libre.

tributación de los pagos del resultado de los gastos de pensión deben coordinarse de tal forma que se evite la doble imposición."¹⁹²⁰; es decir, el tribunal no sólo se pronunció respecto de la cuestión sometida a su conocimiento, sino que, además, realizó una prevención al Legislador en orden a evitar la doble tributación.

En el otro extremo encontramos a la Corte Suprema de Argentina, la que, a través de su jurisprudencia, ha validado, en parte, la constitucionalidad de la doble imposición al afirmar que, "*ella no es de por sí inconstitucional, sino que resulta tal cuando alguno de los dos entes creadores del tributo no tenía competencia para hacerlo*"²¹; vale decir, el eventual reproche estaría dado por la falta de competencia del órgano que estableció el impuesto en cuestión y no por lo gravoso que pudiese resultar la aplicación del mismo.

De lo expuesto precedentemente, y volviendo al plano nacional, se percibe la importancia que podría haber tenido la sentencia dictada por el Tribunal Constitucional en la causa Rol Nro. 8.882 (2020), toda vez que este era el primer pronunciamiento respecto de la eventual constitucionalidad o inconstitucionalidad de una norma cuya aplicación en el caso concreto, de acuerdo con el recurrente, produciría doble tributación.

Sin embargo, y tal como adelantamos anteriormente, la relevancia de esta sentencia se diluye, en buena medida, atendido que esta rechazó por 8 votos contra 2 el requerimiento interpuesto al estimar, en su voto de mayoría, que se trataba de

¹⁹ Tribunal Constitucional Alemán, Sentencia Rol Nro. 2 BvL 17-99 (2002).

²⁰ Traducción libre.

²¹ Corte Suprema Argentina, Sentencias Roles Nros. 149:260, 185-209, 210-276, 210-500, 217-189, 220-119, 249-657 y 262-367. Citadas por COFONE, I. (2011). La economía de la doble imposición tributaria. [en línea] <http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=S0120-89422011000200007&script=sci_arttext&tIng=es#n44>

una *cuestión de mera legalidad* no adentrándose, en consecuencia, en el fondo de la controversia planteada²².

En tal estado de cosas, deberemos seguir esperando por un fallo del Tribunal Constitucional que aborde en profundidad dicha temática²³; a la expectativa de que la doctrina recoja el testimonio.

²² A mayor abundamiento, la sentencia en análisis señaló que: “(...) *el debate en los términos planteados en la gestión pendiente, especialmente por el contenido del recurso de casación en el fondo deducido por la requirente, nos sitúa frente a una materia que debe ser resuelta por el Juez de Fondo (...)*”.

²³ Al respecto y, si bien los votos de minoría de los Ministros, Sres. Aróstica y Romero no constituyen, dada su calidad de voto particular, criterios generales del Tribunal Constitucional sobre la controversia planteada, ello no es óbice para que nos detengamos brevemente en estos, a fin de analizar los criterios en mérito de los cuales dichos Ministros estuvieron por acoger el requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad interpuesto; temática que abordaremos en el acápite 4., de la presente AFE.

3. MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO

Atenida la temática que se pretende abordar en la presente AFE, resulta necesario delimitar el marco dentro del cual se realizará el análisis de la misma. Para lo cual, en los siguientes acápite nos referiremos a las normas que se estudiarán. También, definiremos aquellos conceptos que se utilizarán, todo lo cual fungirá de punto de partida del estudio que realizaremos.

Así las cosas, a continuación, nos referiremos a:

- a) El artículo 19, número 20, inciso segundo, de la Constitución Política de la República, en concreto:
 - a.1. Antecedentes históricos
 - a.2. Principios desarrollados por la doctrina
 - a.3. Criterios interpretativos desarrollados por el Tribunal Constitucional
- b) La acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad y sus límites
- c) Concepto de doble tributación interna

Establecido el piso mínimo desde el cual comenzar el análisis de la problemática en estudio, podemos abocarnos a la búsqueda de respuestas que permitan resolver, sea afirmativa o negativamente la hipótesis planteada al inicio.

3.1. Artículo 19, número 20, inciso segundo, de la Carta Fundamental

El texto de dicho precepto reza “*En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.*”, redacción que no ha

sufrido variaciones desde que fuera aprobado por la ciudadanía en el plebiscito nacional celebrado el 11 de septiembre de 1980²⁴.

3.1.1. Antecedentes históricos

El origen del artículo 19, Nro. 20, inciso segundo, de la Carta Fundamental lo encontramos en las Sesiones Nros. 105° y 398°, de la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución Política de la República, celebradas con fechas 11 de marzo de 1975 y 11 de julio de 1978, respectivamente. En particular, fue en esta última Sesión (398°) en la que se acordó incluir una norma que prohibiera los tributos manifiestamente desproporcionados o injustos, deliberación que no estuvo exenta de polémicas.

En efecto, mientras la comisionada señora Alicia Romo sostenía que, “*es cosa de sentido común que una contribución o tributo no sea superior al cincuenta por ciento*”²⁵, el comisionado señor Jaime Guzmán se manifestaba en contra de establecer *ex ante* un quantum, señalando que, “*la solución más simple consiste en facultar derechamente a la Corte Suprema para calificar de inconstitucional una*

²⁴ Plebiscito que ha sido constantemente tachada de fraudulenta por diversos expertos electorales, así como también, por buena parte de la ciudadanía (https://www.cnnchile.com/plebiscito2020/constitucion-80-capitulo-2-plebiscito-septiembre_20201005/) atendida la ausencia de un Tribunal Calificador de Elecciones y de una Dirección de Registro Electoral (https://www.bcn.cl/historiapolitica/elecciones/detalle_eleccion?handle=10221.1/63186&periodo=1973-1990), entre otras irregularidades (<https://www.latercera.com/noticia/ex-agente-de-la-dina-afirma-que-hubo-fraude-en-plebiscito-constitucional-de-1980-en-chile/>).

²⁵ Actas Oficiales de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, Sesión 398ª, celebrada el martes 11 de julio de 1978, p. 3113. [en línea] <https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=recursoslegales/10221.3/3769/2/Tomo_XI_Comision_Ortuzar.pdf>

*ley que fije tributos que sean desproporcionados o injustos.”*²⁶, complementando lo expuesto por el comisionado Guzmán, el comisionado señor Enrique Ortúzar indicó que, *“el propósito quedaría más claro si se dijera “manifiestamente desproporcionados”.*²⁷

El planteamiento del comisionado Ortúzar fue acogido favorablemente por el comisionado Guzmán, quien señaló que *“de esta manera se satisface el deseo de la Comisión en esta materia: que haya una valoración o un juicio ético sobre la justicia de los tributos.”*²⁸

A raíz del acuerdo antes referido, el comisionado señor Raúl Bertelsen propuso, a modo de conclusión del debate en análisis, que *“la norma insinuada por el señor Guzmán se incorpore como inciso segundo del N° 5, del artículo 1°, del Acta Constitucional N° 3, en los términos siguientes: “Pero en ningún caso tales tributos podrán alcanzar montos manifiestamente desproporcionados o injustos”.*²⁹, sugiriendo el comisionado señor Juan de Dios Carmona agregar, a la redacción propuesta, la frase *“o que mediante la progresión del impuesto signifique una confiscación del exceso de ganancias”*³⁰; replicando el comisionado Guzmán que *“la indicación del señor Carmona es sólo un caso de los muchos que pueden presentarse, y que confía en que los tribunales, con la prudencia que los caracteriza, ejercerán la facultad sólo cuando el tributo sea manifiestamente desproporcionado.”*

²⁶ Ibid. p. 3114.

²⁷ Ibid.

²⁸ Ibid.

²⁹ Ibid. p. 3115.

³⁰ Ibid.

Habida consideración de la disparidad de criterios respecto de la redacción del precepto constitucional en comento se dejó, a petición de la mesa, constancia en Acta *“de que la ley que establezca un tributo manifiestamente desproporcionado o [in]justo sería inconstitucional y la Corte Suprema estaría facultada para declararla inaplicable.”*³¹ [sic]

Finalmente, habiendo sido sometida a votación, se aprobó la indicación del comisionado Guzmán y, por consiguiente, su inclusión como inciso segundo, del Nro. 5, del Artículo 1º, del Acta Constitucional Nro. 3, quedando como sigue: *“En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.”*; texto que, en definitiva, se transformaría en el actual inciso segundo, del Nro. 20, del artículo 19, de la Constitución Política de la República.

3.1.2. Principios desarrollados por la doctrina

De acuerdo con Miguel Fernández, del texto del artículo 19, Nro. 20, inciso segundo, de la Carta Fundamental, se desprenderían los siguientes principios:

- i) Igualdad tributaria: *“la cual debe ser entendida y aplicada tal y como ocurre respecto de la igualdad matriz contenida en el artículo 19 N° 2 de la Carta Fundamenta, pues no se trata más que de una reiteración. específicamente referida al ámbito tributario y de las cargas públicas reales, de aquella isonomía general. Con ello, entonces, quedan excluidas*

³¹ Ibid.

*las discriminaciones, pero son admitidas y propiciadas las diferencias justas o razonables;*³²;

ii) Proporcionalidad tributaria: *“entendida como la simetría o conformidad cuantitativa entre la carga tributaria y el sujeto u objeto de ella;*³³ y

iii) Justicia tributaria: *“esto es. la proporcionalidad y razonabilidad pero desde el punto de vista y considerando elementos cualitativos,”*³⁴

En lo que a los conceptos de *“manifiestamente desproporcionado o injusto”*, contenidos en el precepto en análisis específicamente se refiere, Teodoro Ribera ha sostenido que *“la manifiesta desproporción alude a la prohibición que los tributos alcancen una clara desigualdad e insiste en la necesidad que sean proporcionales, esto es, que exista una ecuación de equilibrio entre el hecho o renta gravada y la carga tributaria que soporta. (...) Por su parte, la manifiesta injusticia dice relación al hecho que los tributos no se distribuyan en forma tal, que cada cual asuma lo que corresponde. De esta manera, la manifiesta injusticia se expresa cuando es claro y patente que se ha distribuido la carga tributaria, sin razonabilidad y prudencia, beneficiando a unos y perjudicando a otros.”*³⁵

³² FERNÁNDEZ, M. 2000. Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria, *Revista Chilena de Derecho*, (27). p.359. [en línea] <<https://repositorio.uc.cl/xmlui/bitstream/handle/11534/14815/000300262.pdf?sequence=1>>

³³ Ibid.

³⁴ Ibid.

³⁵ RIBERA, T. 2016. La Potestad Tributaria del Estado. *Revista de Derecho Público*, (62). p. 27. [en línea] <<https://revistaderechopublico.uchile.cl/index.php/RDPU/article/view/43193>>

3.1.3. Criterios interpretativos desarrollados por el Tribunal Constitucional

A partir de lo preceptuado en el artículo 19, Nro. 20, inciso segundo, de la Constitución Política de la República, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha extraído una serie de criterios interpretativos, los cuales ha utilizado como cartabón a fin de dotar del debido sentido y alcance a la norma en comento. A saber:

- a) Prohibición del establecimiento legal de tributos “manifiestamente” desproporcionados: *“La palabra "manifiestamente" se define en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española como "Descubierto, patente, claro", y la expresión "desproporcionado", significa que no es proporcionado. El constituyente prohíbe que el tributo sea "manifiestamente desproporcionado" con lo cual reconoce que la desproporción justificada no violenta el principio de igualdad tributaria. Por tanto, el constituyente se guardó de restringir en exceso la autonomía del legislador, y le impuso un límite que sólo impide las desproporciones o injusticias “manifiestas”, esto es, aquellas que resultan burdas, exageradas e injustificables. Las restricciones al legislador en esta materia son, entonces, particularmente excepcionales. Ello implica que la defensa de la supremacía constitucional en este ámbito, ha de*

circunscribirse a evitar las desproporciones o injusticias tributarias que traspasen todos los límites de lo razonable y prudente.”³⁶

- b) Sentido y alcance de la expresión “manifiestamente desproporcionado o injusto” es asunto de determinación judicial: *“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, en materia de proyectos de ley o de leyes.”³⁷*
- c) Principio de justicia tributaria (1): *“La esencia de este principio es evitar la legislación de tributos con carácter confiscatorio o expropiatorio o que vulneraran el derecho constitucional de desarrollar una actividad económica lícita, considerándose con este carácter aquellos impuestos que por su monto afecten el patrimonio o la renta de una persona por ser manifiestamente desproporcionales, injustos, injustificables o irracionales.”³⁸*
- d) Principio de justicia tributaria (2): *“Si bien es un elemento esencialmente valórico y subjetivo al tratar de determinarlo, la proporcionalidad de los tributos estará ponderada en relación a la capacidad de pago de los contribuyentes, ya que su objetivo es impedir que los tributos representen una expropiación o confiscación, o que impidan la relación de una*

³⁶ Tribunal Constitucional, Sentencia Rol Nro. 280 (1998). En el mismo sentido Sentencias Roles Nros. 4.222 (2018) y 4.434 (2018).

³⁷ Tribunal Constitucional, Sentencia Rol Nro. 280 (1998). En el mismo sentido, Sentencia Rol No. 4.434 (2018).

³⁸ Tribunal Constitucional, Sentencia Rol Nro. 219 (1995).

actividad económica o que sean desproporcional e injustificadamente irracionales.”³⁹

- e) Proporción de un tributo debe hacer referencia a la capacidad de pago del contribuyente y no al monto anterior del impuesto: *“Afirmar que cuadruplicar el monto máximo del valor de las patentes municipales podría vulnerar la prohibición de establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos, conlleva un juicio de carácter eminentemente valórico. La proporción o desproporción de un tributo debe ser ponderado de acuerdo con la capacidad de pago del contribuyente y no en relación con el monto anterior del impuesto que se modifica.”⁴⁰*
- f) Diferencias en la proporcionalidad exigida por la Constitución respecto de los impuestos directos e indirectos: *“Aunque no lo diga la Constitución, es claro que la protección contenida en el artículo 19, N° 20, inciso segundo, está dirigida preferentemente a los impuestos personales, esto es, a los que afectan a la renta de las personas, en tal caso, se prohíben los impuestos desproporcionados o injustos. Lo anterior se ve confirmada por el hecho de que el gravemente, objeto de control, es trasladado al público consumidor y que, en la medida que éste siga adquiriendo los productos en que incide, no se produce, en principio, perjuicio a la empresa productora o distribuidora. Esta posición no sólo es lógica, sino que*

³⁹ Tribunal Constitucional, Sentencia Rol Nro. 718 (2007). En el mismo sentido, Sentencias Roles Nros. 759 (2007), 773 (2007) y 4.222 (2018).

⁴⁰ Tribunal Constitucional, Sentencia Rol Nro. 203 (1994). En el mismo sentido, Sentencia Rol Nro. 4.434 (2018).

también resulta de la ponderación de las opiniones que se vertieron durante la discusión, en la Comisión Constitucional. Sólo con respecto a estos impuestos personales, entonces, la desproporción o injusticia puede advertirse manifiestamente, pero, con respecto a los tributos indirectos, esta condición pasa a transformarse en una cuestión de hecho. Con todo, el Tribunal Constitucional, sin pronunciarse sobre si la garantía analizada se refiere o no sólo a los impuestos personales, estima que tratándose de impuestos indirectos, el concepto de desproporcionalidad es mucho más relativo.”⁴¹

g) Desproporcionalidad e injusticia en impuestos indirectos que gravan al consumo: *“En materia de impuestos indirectos que gravan al consumo, la desproporcionalidad o injusticia de la tasa se determina a partir de múltiples factores, como la capacidad de pago, el carácter de suntuario o habitual del bien, si con su imposición se impida del todo o se limite el libre ejercicio de una actividad económica o impida la adquisición de dominio sobre los bienes afectados al impuesto. Al ser apreciaciones valóricas, deben acreditarse fehacientemente para que puedan fundar una decisión.”⁴²*

h) No toda alza de impuestos por sí misma resulta desproporcionada o injusta: *“Un aumento de los impuestos no puede ser considerado en sí*

⁴¹ Tribunal Constitucional, Sentencia Rol Nro. 280 (1998).

⁴² Tribunal Constitucional, Sentencia Rol Nro. 219 (1995). En el mismo sentido, Sentencia Rol Nro. 280 (1998).

mismo confiscatorio, pues de aceptarse esta tesis toda alza impositiva, por definición, sería manifiestamente desproporcionada e injusta."⁴³

- i) Límite constitucional a las alzas de impuestos: *"Si las alzas de impuestos llegaren a ser de tal envergadura que el legítimo derecho de los afectados se convirtiera en algo utópico o ilusorio, ellas serían inconstitucionales por vulneración de las dispuesto en el artículo 19 N° 26 de la Carta Fundamental."*⁴⁴
- j) El pago de patente por no uso de aguas consagra un impuesto injusto: *"Injusticia (manifiesta) que se origina desde que el evento que causa la obligación de pagar el tributo se produce por una circunstancia ajena a su esfera de control: la inactividad de la autoridad (DGA) en resolver las solicitudes de traslado de punto de captura del derecho de aprovechamiento. Siendo este, entonces, un caso en que la determinación de si se incurre o no en el hecho gravado que obligaría a pagar el tributo dependió, al final, de la inactividad de la autoridad y no de una decisión del contribuyente, quien expresamente manifestó (a través de la solicitud pertinente) una predisposición a poder hacer uso de las aguas a las que tiene derecho. En consecuencia, la exigibilidad de los preceptos impugnados no va más allá de una manifiesta arbitrariedad."*⁴⁵

⁴³ Tribunal Constitucional, Sentencia Rol Nro. 280 (1998).

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ Tribunal Constitucional, Sentencia Rol Nro. 3.146 (2016). En el mismo sentido, Sentencias Roles Nros. 3.874 (2017), 4.973 (2018), 5.654 (2018) y 7.015 (2019).

La relevancia de los criterios interpretativos antes citados radica en que, como se señaló precedentemente, es a la luz de estos que el Tribunal Constitucional determina el sentido y alcance de la garantía fundamental prevista en el artículo 19, Nro. 20, inciso segundo, de la Carta Fundamental.

Así las cosas, serán estos a los que recurrirá dicha Magistratura a la hora de determinar si, en el caso concreto, la doble tributación de las pensiones de vejez, según se estudiará en la segunda parte de la presente AFE, pugna o no con lo establecido en el precepto constitucional en comento; luego, conocerlos de antemano, y construir una argumentación jurídica que se haga eco de ellos, sin lugar a duda que redundará en mayores posibilidades de obtener una sentencia favorable.

3.2. La acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad y sus límites

De acuerdo con lo preceptuado en el artículo 93, Nro. 6°, de la Constitución Política de la República, es atribución del Tribunal Constitucional “ *Resolver, por la mayoría de sus miembros en ejercicio, la inaplicabilidad de un precepto legal cuya aplicación en cualquier gestión que se siga ante un tribunal ordinario o especial, resulte contraria a la Constitución;*” agregando el inciso undécimo del mismo artículo que “*Corresponderá a cualquiera de las salas del Tribunal declarar, sin ulterior recurso, la admisibilidad de la cuestión siempre que verifique la existencia de una gestión pendiente ante el tribunal ordinario o especial, que la aplicación del precepto legal impugnado pueda resultar decisivo en la resolución de un asunto,*

que la impugnación esté fundada razonablemente y se cumplan los demás requisitos que establezca la ley. A esta misma sala le corresponderá resolver la suspensión del procedimiento en que se ha originado la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad.”

Lo antes transcrito, se ve complementado por lo dispuesto en el artículo 80, del Decreto con Fuerza de Ley Nro. 5, de 10 de agosto de 2010, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley Nro. 17.997, Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional, que dispone *“El requerimiento de inaplicabilidad, sea promovido por el juez que conoce de la gestión pendiente o por una de las partes, deberá contener una exposición clara de los hechos y fundamentos en que se apoya y de cómo ellos producen como resultado la infracción constitucional. Deberá indicar, asimismo, el o los vicios de inconstitucionalidad que se aducen, con indicación precisa de las normas constitucionales que se estiman transgredidas.”*

De las normas precitadas, se sigue que el análisis que debe efectuar el Tribunal Constitucional en la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad dice relación, en síntesis, con determinar si, en el caso concreto, la aplicación del precepto legal cuya declaración de inaplicabilidad se solicita pugna o no con la Constitución Política de la República, es decir, es un análisis casuístico y determinado⁴⁶. Se distingue así del análisis en abstracto que realiza propósito del

⁴⁶ En efecto, el Tribunal Constitucional ha señalado que no serán considerados aquellos requerimientos de inaplicabilidad por inconstitucionalidad basados en alguna contradicción abstracta y universal de un precepto legal con la Carta Fundamental. Al respecto Sentencia Rol Nro. 1.569 (2009): *“Que, conforme a los preceptos citados en los considerandos precedentes, con el objeto de resolver sobre la admisibilidad del requerimiento, el Tribunal debe verificar, entre otras exigencias, que la norma legal impugnada pueda tener incidencia decisiva en la resolución de la*

control de constitucionalidad que dicho Tribunal efectúa respecto de los proyectos de ley, de reforma constitucional y de los tratados sometidos a la aprobación del Congreso, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 93, Nro. 3, de la Carta Fundamental.

A mayor abundamiento, el propio Tribunal Constitucional, a través de su jurisprudencia, ha ido delimitando el marco de la acción en comento, rechazando, entre otros, aquellos requerimientos que no contienen una indicación precisa de las normas constitucionales infringidas y los vicios aducidos⁴⁷, que se sustentan en hechos y acciones futuras e hipotéticas⁴⁸, o bien, que contienen alegaciones de inconstitucionalidad excesivamente genéricas⁴⁹.

gestión judicial pendiente de que se trata, para lo cual resulta imprescindible examinar los antecedentes que permitan acreditar la materia sobre la que versa aquella gestión; Que este Tribunal Constitucional ha señalado que la acción de inaplicabilidad dice relación con el examen concreto de si un determinado precepto legal invocado en una gestión judicial pendiente y correctamente interpretado producirá efectos o resultados contrarios a la Constitución Política. Por ende, se ha fallado que "la decisión jurisdiccional de esta Magistratura ha de recaer en la conformidad o contrariedad con la Constitución que la aplicación del precepto impugnado pueda tener en un caso concreto y no necesariamente en su contradicción abstracta y universal con la preceptiva constitucional".

⁴⁷ En tal sentido, Tribunal Constitucional, Sentencia Rol Nro. 1.570 (2009): "Que, el requerimiento no contiene una indicación precisa de las normas constitucionales infringidas ni tampoco de los vicios aducidos, en la medida que a fojas 2 señala que, 'en general, se vulneran los preceptos Constitucionales de igualdad ante la ley y el debido proceso, garantías fundamentales del ciudadano chileno;"

⁴⁸ Entre otras, Tribunal Constitucional, Sentencia Rol Nro. 3.317 (2017): "Que, en efecto, las mismas se sustentan en hechos y acciones que, a la fecha de presentación del requerimiento, son futuras e hipotéticas, como lo son, el que la solicitud de sobreseimiento del actor será desechada; el que se apelará el respectivo veredicto y el que la Corte de Apelaciones de Santiago declarará inadmisibile el recurso deducido. Tal como lo ha sostenido esta Magistratura en sentencia Rol N ° 733, la acción de inaplicabilidad no ha sido instituida como una acción de carácter preventivo (considerando 8 °) para prevenir eventuales situaciones futuras que, a la fecha de analizarse la admisión a trámite no tienen certeza de producirse;"

⁴⁹ Entre otras, Tribunal Constitucional, Sentencia Rol Nro. 3.339 (2017): "Que la actora de autos no ha dado cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley N° 17.997, toda vez que el libelo de fojas 1 no contiene una exposición clara de los fundamentos de derecho en que apoya su requerimiento ni de cómo ellos producen como resultado las infracciones constitucionales denunciadas. Lo anterior, por cuanto se argumenta respecto de una eventual inconstitucionalidad de manera en exceso genérica. (...);"

En definitiva, de lo señalado se colige que, a través de la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad no puede pretender impugnarse un precepto legal en abstracto, sino que, esta debe dirigirse en contra de aquel o aquellos preceptos cuya aplicación, en el caso concreto, produzca efectos contrarios a la Carta Fundamental⁵⁰. Abona la conclusión aquí arribada lo sostenido por el ex Presidente del Tribunal Constitucional, Sr. Juan Colombo, a propósito de la acción de inaplicabilidad señaló *“En la inaplicabilidad tenemos que ver caso a caso porque muchas veces hay normas que no son inconstitucionales ‘per se’, sin embargo, si usted la ubica en el caso concreto y hace un puente con otras garantías constitucionales puede que los efectos de la aplicación de esa norma produzcan una inconstitucionalidad flagrante, en esos casos nosotros [el Tribunal Constitucional] las hemos estado declarando inaplicables.”*⁵¹

⁵⁰ En tal sentido, Tribunal Constitucional, Sentencia Rol Nro. 2.489 (2013): *“Que por la aplicación de los mecanismos de corrección descritos, la tasa efectiva de interés moratorio para deudas tributarias es mucho menor que lo establecido por el precepto impugnado, por lo que su aplicación en el caso concreto no adolece de vicio de constitucionalidad alguno. Por el contrario, la cláusula penal tributaria impugnada constituye una herramienta proporcionada y razonable para asegurar el pago de tributos y la satisfacción del interés público asociado a su recaudación.”* y prevención de la Ministra señora Marisol Peña Torres (Presidenta) y el Ministro señor Domingo Hernández Emparanza, en igual sentencia, quienes señalaron que: *“concurren a lo resuelto, pero únicamente por los fundamentos contenidos en los considerandos cuarto a séptimo de la sentencia de autos, que revelan que el precepto legal impugnado no resulta decisivo para la resolución de la gestión pendiente ante la Excm. Corte Suprema. Consideran, asimismo, que este razonamiento se aviene con el carácter esencialmente concreto que reviste la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de la ley (...).”*

⁵¹ COLOMBO, J. entrevista publicada en revista *La Semana Jurídica*, N° 365, p. 4, 2007. Citada por MARTÍNEZ, R. 2020. Derechos del Contribuyente y Medios de Fiscalización. Thomson Reuters. p. 35.

3.3. Concepto de doble tributación interna

No existiendo una definición legal en nuestra legislación de doble tributación interna, debemos remitirnos a lo preceptuado en el artículo 21, del Código Civil, que reza “*Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte (...).*”; ergo, deberemos recurrir al concepto desarrollado por la doctrina o jurisprudencia, cuestión que pasamos a revisar a continuación.

Lamentablemente encontrar una definición pacífica de doble tributación no resulta posible, toda vez que esta corresponde a un fenómeno económico-jurídico susceptible de producirse, tanto a nivel de la legislación tributaria interna, como en el concierto internacional, lo que deviene en la existencia de diversos conceptos según los elementos que se consideren, pudiendo distinguirse entre doble tributación económica, o jurídica y, en cada caso, en nacional, o internacional.

Así, encontramos que en el derecho tributario internacional se define a la doble tributación jurídica (internacional) como la circunstancia en la que una misma persona es gravada respecto de la misma renta o hecho gravado por dos Estados distintos. En cambio, la doble tributación económica (internacional), se le define como el fenómeno en el que una misma renta es gravada en las manos de personas distintas por dos Estados diferentes.

Por otra parte, en el plano del derecho interno la jurisprudencia ha sostenido que la doble tributación jurídica (nacional) es “*aquella en la que se produce la tributación de una misma renta y en un mismo sujeto pasivo por impuestos*

similares."⁵², mientras que la doble tributación económica (nacional) sería aquella en la "se produce la tributación de una misma renta por impuestos similares pero en personas distintas."⁵³, definiciones que identifican correctamente los elementos diferenciadores de una y otra; engarzando plenamente con lo expuesto por Mariuska Sarduy y Alberto Rosado quienes, siguiendo a Barbosa, sostienen que, "El análisis es mucho más profundo cuando se realiza sobre la misma persona, en virtud del principio de la identidad subjetiva y en correspondencia con lo que se denomina "doble imposición jurídica". Si no se cumple esa identidad porque el impuesto recae sobre varios sujetos o si se trata de impuestos distintos pero que recaen sobre la misma materia imponible, emerge lo [que] se conoce como "doble imposición económica" (Barbosa-Mariño, 2009)."⁵⁴

Sin embargo, la distinción entre doble tributación o imposición económica y jurídica no es pacífica en la doctrina, existiendo autores que comprenden ambos fenómenos en una misma definición, distinguiendo únicamente según si esta se produce a nivel nacional o internacional.

En este último sentido encontramos a Juan Barbosa y Aleksan Oundjian, quienes siguiendo a Buhler, definen doble tributación internacional como "la aplicación por parte de dos o más Estados de impuestos idénticos o semejantes con respecto al mismo concepto o presupuesto de hecho imponible, en virtud de una misma causa, por la totalidad o parte de su importe, y por un mismo periodo de

⁵² Corte Apelaciones de Santiago, Sentencia Rol Nro. 253 (2017).

⁵³ Ibid.

⁵⁴ SARDUY, M. y ROSADO, A. 2018. La doble tributación internacional: características y consecuencias. COFIN, I. vol.12 nro.2 La Habana jul.-dic. 2018. [en línea] <http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2073-60612018000200021>

*tiempo.*⁵⁵; mientras que Carlos López define doble tributación interna como la *“incidencia de diversos impuestos sobre una misma manifestación de riqueza o, en su caso, sobre manifestaciones de riqueza íntimamente vinculadas, en cuanto relativas a una misma actividad o situación económica”*⁵⁶.

Ante tal estado de cosas, y no existiendo norma legal alguna que le confiera mayor valor a una definición por sobre otra, nos hemos decantado por utilizar la definición de López, toda vez que, esta traslada el elemento central de la doble tributación, desde la identidad del sujeto pasivo obligado al tributo, hacia la manifestación de riqueza gravada; traslación que amplía significativamente el campo de situaciones que pudiesen redundar en doble imposición, cuestión que nos parece en extremo razonable pues, como bien indica el autor en comentario *“para hablar de una plurimposición en sentido estricto, no tienen que entrar en juego necesariamente un mismo sujeto pasivo, pues en el caso de la distribución de dividendos, una misma figura impositiva puede gravar dos veces una sola manifestación de riqueza u objeto de gravamen, la renta”*⁵⁷.

⁵⁵ BARBOSA, J y OUNDJIAN, A. 2009. La Tributación en los Negocios Internacionales. Revista de Derecho Privado, (42), 4-33. [en línea] <<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=3600/360033191003>>

⁵⁶ LÓPEZ, C. 1999. La doble imposición interna. Editorial Lex Nova, Valladolid, p. 14.

⁵⁷ Ibid. p. 121.

4. DESARROLLO Y RESULTADOS

Habiendo abordado anteriormente el tratamiento que tanto la doctrina como la jurisprudencia, nacional y extranjera en ambos casos, dan a la doble tributación, a continuación, procederemos a aplicar dichos contenidos de carácter eminentemente teóricos al caso concreto a fin de poder dar respuesta a la hipótesis planteada al inicio de la presente AFE.

4.1. La doble tributación, un conflicto constitucional eventual

Al respecto, debemos ser claros en establecer que, no estando prohibida expresamente la doble tributación en nuestra Carta Fundamental, esta, en principio (abstracto), no pugna con la primera. Sin embargo, ello no obsta a que, en el caso concreto, esta pueda efectivamente colisionar con la Constitución. Choque que se producirá en caso de encuadrarse la doble tributación en alguna, o ambas, de las hipótesis sancionados por el constituyente, a saber, tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Lamentablemente, la tarea de determinar que es un tributo manifiestamente desproporcionado o injusto fue expresamente entregada por la Comisión Ortuzar a la jurisdicción constitucional, resistiéndose a establecer *ex ante* criterios que sirviesen para ilustrar o guiar dicha labor⁵⁸.

⁵⁸ Actas Oficiales de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, Sesión 398ª, op. cit. p. 3.114.

Así las cosas, la Magistratura Constitucional se ve enfrentada a la tarea de desentrañar⁵⁹ el sentido de enunciados que tienen un carácter eminentemente valorativo. Cuestión que, según Aldunate, somete al Texto Fundamental a una tremenda presión o tensión por cuanto, resulta factible que, a través de la interpretación se pretendan anclar, en los distintos preceptos constitucionales, los más diversos contenidos, independizando al interprete (juez) de toda responsabilidad al disfrazar su preferencia valórica personal bajo el velo de argumentaciones a base de valores, abriendo con ello la posibilidad de que se propongan, por parte del interprete, como amparadas en la Carta Fundamental normas que involucran una decisión sobre la jerarquía o prelación, para enderezar conflictos de valor, que en realidad, corresponden a sus propias preferencias y no encuentran sustento en el texto⁶⁰, sustrayéndose de esa manera *“de las facultades de la representación popular, del Poder Legislativo, un ámbito de decisiones y controversias para las cuales no pueden construirse normas vinculadas al texto constitucional sin una ponderación o jerarquización subjetiva de valores.”*⁶¹.

El desolador panorama antes descrito se evitaría, de acuerdo con el autor en comento, si *“en aquellos casos en que los argumentos objetivos dejan abierta una serie de posibilidades entre las cuales sólo es posible optar en virtud de preferencias de valor, y el juez no está obligado a optar (...), debe retener su*

⁵⁹ En efecto, el Tribunal Constitucional, entre otras, en Sentencias Roles Nros. 280 (1998) y 4.434 (2018), ha señalado 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, en materia de proyectos de ley o de leyes.”*

⁶⁰ ALDUNATE, E. op. cit. p. 85.

⁶¹ Ibid. p. 88.

*valoración, justificándose así metodológicamente lo que en doctrina alemana se ha postulado como el respecto a la libertad de configuración del legislador, o bajo la denominación de los límites jurídico-funcionales de la jurisdicción constitucional (...).”⁶², solución que bien podría engarzar con el razonamiento del voto de mayoría de la sentencia Rol Nro. 8.882 (2020), dictada por el Tribunal Constitucional, que rechazó el requerimiento de inaplicabilidad interpuesto por un contribuyente respecto del artículo 15, inciso segundo, última frase, de la Ley sobre Impuestos a la Renta, por estimar que “*de las piezas principales que constituyen la gestión pendiente queda en evidencia que la cuestión debatida se vincula con la procedencia o no de aplicar la rebaja prevista en el artículo 33 N° 2° letra a) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, lo cual ha sido resuelto por los Tribunales de la Instancia, los que han determinado -con pronunciamientos disímiles- si concurre o no, en el caso sometido a su decisión, una doble tributación, correspondiendo que sea la Excelentísima Corte Suprema la que zanje aquella disputa interpretativa de la ley tributaria, al decidir el recurso de casación en el fondo que ha deducido la requirente planteando, entre otras, esa misma cuestión legal;*”.*

No obstante, y a riesgo de caer en el empobrecimiento del proceso político democrático advertido por Aldunate, coincidimos con el voto de minoría de la sentencia Rol Nro. 8.882 (2020), del Ministro Sr. Romero⁶³, quien rechazó lo expuesto en el voto de mayoría que calificó como un conflicto de *mera legalidad* la controversia plateada, por cuanto, razonó que “*Este tipo de requerimiento pone de*

⁶² Ibid. p. 89.

⁶³ Tribunal Constitucional, Sentencia Rol Nro. 8.882 (2020).

manifiesto la función de la acción de inaplicabilidad, mecanismo correctivo de situaciones muy particulares con consecuencias manifiestamente injustas o desproporcionadas, que una norma legal con vocación de generalidad y abstracción no ha previsto o lo ha hecho inadecuadamente. Es esperable que existan hipótesis fácticas no adecuadamente capturadas o distinguidas por preceptos legales dirigidos a regular las situaciones de ocurrencia más probable. Esta perspectiva nos permite entender por qué es posible que una norma legal que en abstracto es constitucional, aplicada a ciertos casos concretos específicos resulte inconstitucional en atención a los efectos que produce. Visto de la manera recién explicada, la acción de inaplicabilidad constituye una válvula de ajuste correctiva del ordenamiento jurídico.”

En ese orden de ideas, es claro que, la constitucionalidad o no de un precepto legal, cuya aplicación en el caso concreto deviene en doble tributación es materia de la judicatura constitucional, por cuanto, esta puede perfectamente resultar en un tributo manifiestamente desproporcionado o injusto, pugando con la garantía fundamental prevista en el artículo 19, Nro. 20, inciso segundo, de la Carta Fundamental; máxime si, siguiendo a López, doble tributación como la “*incidencia de diversos impuestos sobre una misma manifestación de riqueza o, en su caso, sobre manifestaciones de riqueza íntimamente vinculadas, en cuanto relativas a una misma actividad o situación económica*”⁶⁴, concepto que, como señalamos anteriormente, nos permite trasladar el elemento central de esta desde

⁶⁴ LÓPEZ, C. op. cit. p. 14.

la identidad del sujeto pasivo obligado al tributo, hacia la manifestación de riqueza gravada.

Luego, continuando en la línea de lo expuesto precedentemente, nos encontraremos con que el conflicto constitucional estará dado por determinar si, en el caso concreto, la doble imposición que grava una misma manifestación de riqueza redundante en un tributo manifiestamente desproporcionado o injusto. Es decir, la controversia cambia de enfoque abandonado al sujeto pasivo quien, en definitiva, es el que debe soportar el impuesto, para centrarse únicamente en la doble imposición como fenómeno económico-jurídico y su tratamiento por parte del Legislador Tributario, comparándose el caso concreto con los demás casos (reales o hipotéticos en los que se produzca doble tributación), pudiendo declararse la(s) norma(s) que produce(n) la doble tributación en el caso concreto contraria(s) a la Carta Fundamental y por tanto, inaplicable(s) por el Tribunal Constitucional, si *“la estructura misma del tributo por cuanto esta mal hecha la ley, produce la desproporción o injusticia manifiesta a determinado contribuyente -o grupo de contribuyentes-⁶⁵ cuestión que no requiere de prueba para ser notoria.”⁶⁶*

⁶⁵ El establecimiento de tratos desiguales mediante la comparación entre el caso concreto y todos los sujetos sometidos a un mismo cuerpo legal ha sido reiteradamente utilizado por el Tribunal Constitucional a efecto de declarar la inaplicabilidad del artículo 768, inciso segundo, del Código de Procedimiento Civil. A mayor abundamiento, ha señalado dicho Tribunal, entre otras, en Sentencia Rol Nro. 7.234 (2019) *“que el artículo 768, inciso segundo CPC al negar a quienes estén sujetos a procedimientos especiales el acceso al recurso de casación en la forma, lo que ocurre de manera discriminatoria, pues el mismo recurso puede ser ejercido por todos los sujetos contemplados en el CPP. Lo anterior, infringe la garantía de igualdad ante la ley, establecida en el artículo 19 N°2 y N°3 constitucional.”*

⁶⁶ MARTÍNEZ, R. 2020. Derechos del Contribuyente y Medios de Fiscalización. Thomson Reuters. p. 35.

En ese orden de ideas, veremos que en clave constitucional el cambio de enfoque aquí propuesta resulta ser copernicano, máxime si, en nuestra opinión, este permitiría salvar el escollo de la *mera legalidad* advertido en el voto de mayoría de la sentencia Rol Nro. 8.882 (2020), del Tribunal Constitucional.

4.2. La doble tributación como expresión de un tributo manifiestamente desproporcionado

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19, Nro. 20, inciso segundo, de la Constitución Política de la República la doble tributación constituirá un tributo manifiestamente desproporcionado cuando esta resulte burda, exagerada e injustificable⁶⁷; todos criterios cargados de un fuerte componente valorativo, máxime si, como señalamos anteriormente, la Carta Fundamental no establece un cartabón que sirva como guía para tal calificación dejándole completamente entregada a la jurisdicción constitucional tal labor⁶⁸, con los riesgos que, según Aldunate, ello conlleva.

En tal sentido, habida consideración del concepto de doble tributación defendido en la presente AFE, tenemos que el punto de comparación para determinar la manifiesta desproporción ya no estará constituido ni por el sujeto pasivo del impuesto, ni tampoco por los demás contribuyentes (reales o hipotéticos)

⁶⁷ Tribunal Constitucional, Sentencia Rol Nro. 280 (1998). En el mismo sentido Sentencias Roles Nros. 4.222 (2018) y 4.434 (2018).

⁶⁸ Actas Oficiales de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, Sesión 398ª, op. cit. p. 3.114.

que se encuentran en análoga circunstancia de aquel, sino que, este corresponderá a los demás casos en los que la aplicación de la normativa legal tributaria redunde en doble tributación.

Este cambio de enfoque permite eliminar consideraciones relativas al sujeto pasivo y su capacidad contributiva, por ejemplo, para concentrarnos únicamente en la doble tributación y sus consecuencias, siendo estas las que deberemos comparar con las producidas en otros casos en los que exista doble tributación a fin de determinar si esta, en el caso concreto, termina siendo burda, exagerada e injustificable.

En ese orden de ideas, la modificación legal introducida por el artículo 2, número 32, de la Ley Nro. 21.210, de 2020, al artículo 52, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, bien podría servirnos de baremo para establecer cuando estamos frente a un impuesto manifiestamente desproporcionado⁶⁹. Ello, por cuanto a partir de la referida modificación legal el inciso final, del artículo 52, de la Ley sobre Impuesto a la Renta reza *“La tasa que en definitiva se aplique de acuerdo con este artículo con motivo de lo dispuesto en el artículo 14, podrá llegar hasta un máximo de 44,45% (...).”*, vale decir, el Legislador Tributario estableció en forma expresa que,

⁶⁹ En efecto, el Tribunal Constitucional en diversos fallos (entre otros, Sentencias Roles Nros. 1.951 (2011), 6.082 (2019) y 7.864 (2019), ha recurrido a normas de inferior jerarquía (artículo 57, del Código Tributario) para establecer la inequidad que resulta de la aplicación de otra norma legal (artículo 53, del Código Tributario). A mayor abundamiento, ha señalado en los fallos antes citados el Tribunal Constitucional que: *“Relacionado con las dos infracciones constitucionales que se han desarrollado precedentemente, no escapa a este Tribunal la inequitativa situación que genera la aplicación del precepto reprochado, de cara a lo que acontece con su contraparte, el Fisco. Como se afirmare en la STC Rol N° 1951 (c. 21°), que “si se considera que los tributos deben devolverse debidamente reajustados, de modo que se conserve su valor cuando se paguen, ello no guarda relación con el caso inverso, cuando el Estado restituye el monto de la multa enterada y a posteriori declarada improcedente, pero sólo con el interés del medio por ciento mensual por cada mes completo, tal como lo preceptúa el artículo 57 del Código Tributario, lo cual da cuenta de una situación de inequidad”.*”

frente a un caso de doble tributación, de acuerdo con el concepto de López, la tasa máxima del impuesto no podría exceder de 44,45%.

Lo anterior, dista de ser trivial si tenemos en consideración que, *mutatis mutandis*, la definición de doble tributación por nosotros defendida engarza con lo expuesto en el voto de minoría, de la sentencia Rol Nro. 8.882 (2020), del Ministro Sr. Aróstica, quien indico: *“Cualquiera sea el alcance que se le quiera atribuir a esta anomalía de la “desproporción”, no puede menos que convenirse que ella toma cuerpo cuando el Estado fracciona en dos acontecimientos lo que no es sino un mismo hecho esencial -como acá acontece- a fin de justificar la imposición de dos gravámenes de la misma especie;”,* agregando a renglón seguido *“Que, en este sentido, resulta artificial la alegación fiscal, en punto a que el impuesto de que se trata habría recaído sobre personas jurídicas distintas, como si fuesen sujetos pasivos diferentes.”*⁷⁰

A partir de lo expuesto podemos sostener, siguiendo a Ribera⁷¹, que la manifiesta desproporción que prohíbe la Carta Fundamental en su artículo 19, Nro. 20, inciso segundo, bien podría configurarse en aquellos casos en que, como consecuencia del dispar tratamiento que el legislador Tributario ha dado a la doble tributación, la tasa de esta, en el caso concreto, supere el límite de 44,45% establecido en el artículo 52, inciso final, de la Ley sobre Impuesto a la Renta; considerando, de acuerdo con la lógica del artículo antes referido, los tributos aplicados a ambos sujetos (activo y pasivo).

⁷⁰ Tribunal Constitucional, Sentencia Rol Nro. 8.882 (2020).

⁷¹ RIBERA, T. op. cit. p. 27.

4.3. La doble tributación como expresión de un tributo manifiestamente injusto

Siguiendo los criterios expuestos por el Tribunal Constitucional, un tributo será manifiestamente injusto y por tanto, infringirá el artículo 19, Nro. 20, inciso segundo, de la Carta Fundamental, cuando traspase todos los límites de lo razonable y prudente⁷², agregando Ribera que aquello será claro y patente cuando *“se ha distribuido la carga tributaria, sin razonabilidad y prudencia, beneficiando a unos y perjudicando a otros.”*⁷³; todos conceptos que no hacen sino acentuar el carácter eminentemente valórico de tal calificación.

No obstante, Ribera introduce a la controversia un elemento de carácter objetivo, la distribución arbitraria de la carga tributaria que termina por beneficiar a unos y perjudicar a otros; elemento que unido a la definición de doble tributación de López permite cambiar notablemente el foco a través del cual determinar el carácter injusto de un tributo.

Lo anterior, en atención a que, mientras la definición de López permite, como señalamos precedentemente, comparar la doble tributación, en el caso concreto, con los demás casos (reales o hipotéticas) en la que esta se produce, el concepto de injusto de Ribera vincula a este con una distribución arbitraria de la carga tributaria; resultando de la unión de ambos una discusión que ya no girará en torno al sujeto pasivo del impuesto y sus características particulares, sino que acerca del

⁷² Tribunal Constitucional, Sentencia Rol Nro. 280 (1998). En el mismo sentido Sentencias Roles Nros. 4.222 (2018) y 4.434 (2018).

⁷³ RIBERA, T. op. cit. p. 27.

tratamiento que el Legislador Tributario da a los distintos casos de doble tributación, siendo la diferencia entre dichos tratos y el brindado en el caso concreto, la que puede devenir en la configuración de un tributo manifiestamente injusto.

En efecto, el voto de minoría de la sentencia Rol Nro. 8.882 (2020), del Ministro Sr. Romero⁷⁴, bien podría sostenerse que va en la línea de lo expuesto precedentemente, en tanto plantea que *“Cuando en el requerimiento se sugiere que, en el caso concreto, el precepto no contempla crédito, deducción ni mitigación tributaria alguna, se está haciendo ver que el resultado al que se llega al aplicar la ley correctamente interpretada es manifiestamente excesivo o injusto. Se está queriendo decir que la regulación legal no hace todas las distinciones que debieron haberse hecho o no prevé los remedios que esta especial hipótesis plantea.”*

En ese orden de ideas, es posible advertir que, de seguirse esta línea argumentativa, bien podría exigirse mayor precisión al Legislador Tributario al momento de regular las situaciones que pueden producir doble tributación, amén de fundamentos o razones claras que expliquen aquellos escenarios en los que, produciéndose doble tributación, esta adolezca de un trato diferenciado, so pena de configurar un tributo manifiestamente injusto, con la consecuente posibilidad de que los contribuyentes recurran ante el Tribunal Constitucional a fin de que este declare la inaplicabilidad por inconstitucionalidad de dichas normas legales amparándose en el desigual tratamiento dado por el Legislador Tributario a su caso concreto, en relación con los demás casos en los que se produce (real o hipotéticamente) doble tributación.

⁷⁴ Tribunal Constitucional, Sentencia Rol Nro. 8.882 (2020).

5. CONCLUSIONES

Al inicio de la presente AFE nos preguntábamos si es que *¿Pugna la doble tributación interna con lo dispuesto en el artículo 19, número 20, inciso segundo, de la Carta Fundamental?*, pregunta que inicialmente fue respondida en forma afirmativa⁷⁵. No obstante, a la luz del trabajo realizado podemos afirmar que tal respuesta peca de simplista, debiendo realizársele una serie de precisiones y adecuaciones, cuestión que pasamos a realizar a continuación:

En primer lugar, debemos señalar que, no encontrándose prohibida la doble tributación de manera expresa en el artículo 19, Nro. 20, inciso segundo, de nuestra Carta Fundamental, ni en ningún otro precepto constitucional, está en abstracto no pugna con la Constitución. Empero, ello no significa que, en el caso concreto, si pueda hacerlo.

En segundo lugar, resulta pertinente precisar que, la doble tributación en el caso concreto pugnará con la Constitución y, particularmente con la preceptuado en su artículo 19, Nro. 20, inciso segundo, si esta constituye una expresión de un tributo manifiestamente desproporcionado o injusto, calificación que careciendo de criterios objetivos que la guíen someterá al Texto Fundamental a una fuerte tensión, amén de quedar fuertemente vinculada a las apreciaciones eminentemente valorativas del juzgador.

⁷⁵ En efecto, se señaló que la doble tributación interna, en tanto fenómeno económico-jurídico, pugna con los límites que impone al Legislador Tributario el artículo 19, Nro. 20, inciso segundo, de la Constitución Política de la República, a la luz de los principios y criterios interpretativos desarrollados por la doctrina y la jurisprudencia constitucional.

Establecido lo anterior, podemos señalar en tercer lugar que, en ausencia de una definición legal de doble tributación nada impide recurrir al auxilio de la doctrina extranjera, particularmente de López cuyo concepto en nuestra opinión permite realizar un análisis que supere la falsa dicotomía de doble tributación jurídica y doble tributación económica, para centrarnos únicamente en la doble tributación (a secas) como fenómeno económico-jurídico.

La importancia de lo anterior es que en clave constitucional permite, en nuestra opinión, que la discusión ya no verse sobre el sujeto pasivo del impuesto, quien es en definitiva el que lo soporta, sino que sobre el tratamiento que el Legislador Tributario da a la doble tributación en el caso concreto frente a los demás casos en que esta se produce (sea real o hipotéticamente). Tratamiento que, en caso de, parafraseando a Ribera, beneficiar a unos perjudicando a otros, permitiría establecer que esta (la doble tributación en el caso concreto) pugna con lo dispuesto en el artículo 19, Nro. 20, inciso segundo, de la Carta Fundamental. Pugna que, estimamos, podría ir en dos sentidos:

- En el caso de los tributos manifiestamente desproporcionados estaría dada por superar la tasa del impuesto (considerando a ambos sujetos) el cartabón del 44,45% establecido en el artículo 52, inciso final, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a propósito de un caso de doble tributación.
- Mientras que, en el caso de la manifiesta injusticia, se produciría al advertir el dispar tratamiento que el Legislador Tributario da a la doble tributación en el caso concreto en comparación con otros casos en los

que la morigera o desaparece mediante la concesión créditos, establecimiento de límites a la tasa aplicable, o creación de exenciones (siendo en este punto particularmente relevantes los Tratados/Convenios para evitar la doble imposición suscritos por nuestro país).

Así las cosas, mediante la utilización de una definición de doble tributación más amplia y menos restrictiva el análisis se enriquece pasando a incorporar una mayor cantidad de elementos, los cuales estimamos permiten, en caso de configurarse las hipótesis previamente señaladas, sostener que la doble tributación pugnaría con la garantía fundamental prevista en el artículo 19, Nro. 20, inciso segundo, de la Constitución Política de la República.

6. BIBLIOGRAFÍA

Actas Oficiales de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, Tomo XI, Sesiones 371 a 417 (16.05.1978 a 05.10.1978). [en línea] <[https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=recursoslegales/10221.3/3769/2/](https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=recursoslegales/10221.3/3769/2/Tomo_XI_Comision_Ortuzar.pdf)

[Tomo_XI_Comision_Ortuzar.pdf](https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=recursoslegales/10221.3/3769/2/Tomo_XI_Comision_Ortuzar.pdf)>

ALDUNATE, E. 2011. Interpretación, valores y sistema constitucional. Cuadernos De Derecho Público, (15). [en línea] <<https://revistasonline.inap.es/index.php/CDP/article/view/647>>

BARBOSA, J y OUNDJIAN, A. 2009. La Tributación en los Negocios Internacionales. Revista de Derecho Privado, (42),4-33. [en línea] <<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=3600/360033191003>>

BERENSON, W. 2003. Tributación y Federalismo en los Estados Unidos de América: Un esquema. [en línea] <<http://www.oas.org/legal/english/BERENSON%20TAX%20PAPER.doc>>

Constitución Política de España

COFONE, I. (2011). La economía de la doble imposición tributaria. [en línea] <[http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=S0120-](http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=S0120-89422011000200007&script=sci_arttext&tIng=es#n44)

[89422011000200007&script=sci_arttext&tIng=es#n44](http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=S0120-89422011000200007&script=sci_arttext&tIng=es#n44)>

Constitución Política de la Provincia del Chaco, Argentina

Constitución Política, de la Provincia de Misiones, Argentina

Constitución Política, de la Provincia de San Juan, Argentina

Constitución Política, de la Provincia de Tierra del Fuego e Islas del Atlántico Sur,

Argentina

Constitución Política de la República de Chile

Constitución Política de Guatemala

Constitución Política de Paraguay

Constitución Política de Suiza

Corte de Apelaciones de Antofagasta, Chile, Sentencia Rol Nro. 2.797 (2019).

Corte Apelaciones de Santiago, Chile, Sentencia Rol Nro. 253 (2017).

Corte Suprema Argentina, Sentencias Roles Nros. 149:260, 185-209, 210-276, 210-500, 217-189, 220-119, 249-657 y 262-367.

Corte Suprema de Chile, Sentencia Rol Nro. 76.580 (2020).

Decreto con Fuerza de Ley Nro. 1, fija texto refundido, coordinado y sistematizado del Código Civil. Ministerio de Justicia, Chile. Promulgada 16.05.2000. Última versión 11.09.2020.

Decreto con Fuerza de Ley Nro. 5, fija texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley No. 17.997, Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional. Ministerio Secretaría General de la Presidencia, Chile. Promulgada 01.06.2010. Última versión 05.01.2016.

Decreto Ley, Nro. 824, Aprueba texto que indica de la Ley sobre impuesto a la renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27.12.1974, Última versión 11.02.2021.

FERNÁNDEZ, A. y MASBERNAT, P. 2011. El principio de capacidad económica en la jurisprudencia tributaria comparada de Chile y España. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, (XXXVII). [en línea]

<https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-

68512011000200015>

FERNÁNDEZ, M. 2000. Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria. *Revista Chilena de Derecho*, (27). [en línea] <<https://repositorio.uc.cl/xmlui/bitstream/handle/11534/14815/000300262.pdf?sequence=1>>

IBACETA, D. y MEZA, B. 2016. Legalidad en la imposición de tributos. Una mirada constitucional. *Revista de Derecho Público*, (66). [en línea] <<https://revistaderechopublico.uchile.cl/index.php/RDPU/article/view/41668>>

LÓPEZ, C. 1999. La doble imposición interna. Editorial Lex Nova, Valladolid.

MASBERNAT, P. 2012. El Desarrollo de los Principios Constitucionales Tributarios de Carácter Material en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *Revista de Derecho, Universidad Católica del Norte*, (1). [en línea] <https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S0718-97532012000100005&lng=es&nrm=iso>

MASBERNAT, P. 2010. El Principio de Capacidad Económica como Principio Jurídico Material de la Tributación: Su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España. *Revista Ius et Praxis*, (1). [en línea] <[https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122010000100011#:~:text=Se%20trata%20de%20aquella%20capacidad,riqueza%20como%20%C3%ADndices%20indirectos\)%2C%20y](https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122010000100011#:~:text=Se%20trata%20de%20aquella%20capacidad,riqueza%20como%20%C3%ADndices%20indirectos)%2C%20y)>

MARTÍNEZ, R. 2020. Derechos del Contribuyente y Medios de Fiscalización. Thomson Reuters.

NAVARRO, E. 2015. Notas sobre principios de derecho constitucional tributario.

Revista de Derecho Público, (70). [en línea]

<<https://revistaderechopublico.uchile.cl/index.php/RDPU/article/view/37740>>

RIBERA, T. 2016. La Potestad Tributaria del Estado. *Revista de Derecho Público*, (62). [en línea]

<<https://revistaderechopublico.uchile.cl/index.php/RDPU/article/view/43193>>

RIBERA, T. 1998. Tributos Manifiestamente Desproporcionados o Injustos. Aspectos relevantes de la jurisprudencia constitucional. *Revista Chilena de Derecho*, (Número Especial). [en línea]

<<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2650090.pdf> Tributos Manifiestamente Desproporcionados o Injustos. Aspectos relevantes de la jurisprudencia constitucional>

SARDUY, M. y ROSADO, J. 2018. La doble tributación internacional: características y consecuencias. COFIN, I. vol.12 nro.2 La Habana jul.-dic. 2018. [en línea]

<http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2073-60612018000200021>

Servicio de Impuestos Internos, Convenios Tributarios Internacionales/
International Tax Coventions [en línea]

<http://www.sii.cl/normativa_legislacion/convenios_internacionales.html#1>

SQUELLA, A., Filosofía del derecho, reimpresión 1ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2003.

Tribunal Constitucional Alemán, Sentencia Rol Nro. 2 BvL 17-99 (2002).

Tribunal Constitucional de Chile, Sentencias Roles Nros. 46 (1987), 203 (1994), 219 (1995), 280 (1998), 718 (2007), 759 (2007), 773 (2007), 1.569 (2009), 1.570 (2009),

1.951 (2011), 2.489 (2013), 3.146 (2016), 3.317 (2017), 3.339 (2017) 3.874 (2017),
4.222 (2018), 4.434 (2018), 4.973 (2018), 5.654 (2018), 6.082 (2019), 7.015 (2019),
7.234 (2019), 7.864 (2019), 8.882 (2020).

Tribunal Constitucional Español, Sentencia Rol Nro. 210 (2012).