

CONSTITUCIONALIDAD DE LOS TRIBUTOS ESPECIALES DE AFECTACIÓN

JAIME ARANCIBIA MATTAR

RESUMEN: El autor analiza la obligación impuesta a las empresas aseguradoras de riesgo de incendio para el financiamiento del Cuerpo de Bomberos de Chile, que en su opinión reúne las características de un tributo especial de afectación. En particular, se trata de un gravamen estatal en dinero exigido a los beneficiarios directos de prestaciones de utilidad pública con el fin específico de financiar dichos servicios. Por ello, la obligación está sujeta a una serie de requisitos constitucionales y el control de inaplicabilidad del acto tributario debe extenderse a cada uno de estos elementos.

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Naturaleza de la obligación: tributo especial de afectación. 3. Requisitos de constitucionalidad del tributo especial de afectación. 4. El tributo especial de afectación del Decreto Ley N° 1.757 de 1977. 5. La sentencia del Tribunal Constitucional. 6. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

Este comentario aborda la sentencia del Tribunal Constitucional (TC) Rol 1.295 de 2009 que rechazó el recurso de inaplicabilidad interpuesto por compañías de seguros de incendio en contra de los artículos 3 y 4 del Decreto Ley N° 1.757 de 1977. Estos preceptos obligan a las requirentes a financiar múltiples beneficios para los integrantes del cuerpo de bomberos por daños sufridos en actos de servicio.

Las compañías fundaron su recurso en que la obligación constituye una carga pública desproporcionada y discriminatoria, porque les exige financiar las necesidades de un servicio que beneficia a toda la población. En consecuencia, la norma infringiría las garantías constitucionales de igualdad ante la ley, igualdad ante las cargas públicas, y no discriminación arbitraria del Estado en materia económica. Sin embargo, la sentencia desestimó el recurso por diversas razones de fondo y forma.

Este artículo asume una posición crítica del fallo y de las razones invocadas para sustentar la constitucionalidad de la obligación. Para tal efecto, se abordará primero la naturaleza de la obligación impositiva. Se concluye que se trata de un tributo especial de afectación cuyo establecimiento está sujeto a una serie de exigencias constitucionales. Éstas son enumeradas y verificadas de modo genérico en la tercera sección del trabajo y de modo concreto, es decir aplicado al caso particular, en la cuarta sección. Finalmente, sobre la base de lo expuesto en los acápites anteriores, se desarrollará un comentario crítico de la sentencia del TC.

2. NATURALEZA DE LA OBLIGACIÓN: TRIBUTO ESPECIAL DE AFECTACIÓN

El deber de pago de las compañías aseguradoras pertenece al género de las *cargas o gravámenes* públicos, es decir, obligaciones impuestas por el Estado para la satisfacción de necesidades públicas. En particular, dado que la obligación que analizamos es en dinero y de traxto sucesivo, obedece al tipo de carga pública denominada *tributo*¹. A mayor abundamiento, se trata de un tributo *especial o tasa*², pues grava una actividad específica, esto es, la cobertura del riesgo de incendio en Chile. La ley exige que las compañías y mutualidades ligadas a este seguro deben, por esta sola circunstancia, pagar a prorrata los beneficios que se otorguen a los miembros del Cuerpo de Bomberos por los accidentes y enfermedades que sufran en actos de servicio (art. 3 del DL 1.757). Finalmente, el tributo es también de *afectación*, puesto que su recaudo es destinado a un fin específico.

Identificada la naturaleza de tributo especial de afectación de la obligación impugnada, es preciso detenerse ahora en los requisitos que el derecho constitucional exige para que sea impuesto válidamente.

3. REQUISITOS DE CONSTITUCIONALIDAD DEL TRIBUTO ESPECIAL DE AFECTACIÓN

El análisis jurídico de la institución exige conocer sus requisitos de validez genéricos, es decir, aplicables a toda carga pública o tributo,

¹ Cfr. MEZA ENCINA, Bárbara e IBACETA MEDINA, David, *El principio constitucional de legalidad en materia tributaria*, LexisNexis, 2007, pp. 74-76.

² *Ibíd.*, pp. 86-89.

y los más particulares, referidos a los tributos especiales de afectación. Entre los primeros es preciso mencionar:

3.1. Autorización constitucional expresa. Un consenso centenario y universal indica que la potestad tributaria de un Estado exige reconocimiento constitucional³. Hay varias razones que justifican este requisito pero conviene destacar dos. En primer lugar, la tributación afecta directamente el derecho fundamental de propiedad, de histórica raigambre constitucional. Segundo, los ingresos percibidos por esta vía son indispensables para el funcionamiento básico del Estado.

3.2. Establecimiento por ley de iniciativa exclusiva del Presidente de la República. El principio de reserva legal en materia tributaria está reconocido en diversos preceptos de la Constitución Política de la República. Por ejemplo, arts. 19 N° 20, 19 N° 24 incisos 2° y 3°, 63 N° 3 y 65 inciso 2°. La exigencia de que la ley tributaria sea de iniciativa exclusiva del Presidente de la República se desprende claramente del artículo 65 inciso 4° N° 1 de la Constitución.

3.3. Para el cumplimiento de una función social. Dado que la finalidad única del Estado es promover el bien común (art. 1 inciso 4° de la Constitución), el ejercicio de todo poder estatal debe estar motivado por la satisfacción de una necesidad pública. En consecuencia, si el Estado decide imponer unilateralmente obligaciones patrimoniales a los particulares, el ejercicio de dicho poder debe fundarse necesariamente en causales de interés social. Este principio se deriva del art. 19 N° 24 de la Constitución, en cuya virtud las exigencias estatales al derecho de propiedad –como es el caso de la obligación tributaria– deben tener por objeto el cumplimiento de una función social.

3.4. Igualdad de los sujetos pasivos de la obligación tributaria. Como se sabe, el artículo 19 N° 20 de la Constitución exige que los tributos sean repartidos por igual en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley. Asimismo, el artículo 19 N° 22 inciso 2° establece que los gravámenes especiales que afecten a algún sector, actividad o zona geográfica no podrán significar una discriminación arbitraria en el trato que debe dar el Estado en materia económica.

³ Cfr. SIEGAN, Bernard, *Economic Liberties and the Constitution*, 2ª ed., Transaction Publishers, 2005, pp. 1-57.

3.5. Proporcionalidad. El precepto anterior establece en su inciso segundo que los tributos no podrán ser manifiestamente desproporcionados o injustos. Básicamente, la proporcionalidad exige una debida relación de equidad o razonabilidad entre el monto del tributo y la actividad gravada sobre la base de parámetros permanentes y objetivos. Al respecto, conviene consultar el trabajo del profesor Miguel Ángel Fernández⁴ y las sentencias del TC en los roles 219 y 280.

3.6. Ingreso al patrimonio general de la Nación. La norma del 19 N° 20 exige además que, cualquiera sea la naturaleza del tributo recaudado, éste ingresará al patrimonio de la Nación y no podrá estar afecto a un destino determinado.

3.7. Garantía del libre ejercicio del derecho. El artículo 19 N° 26 de la Constitución exige que el ejercicio de la potestad tributaria no podrá impedir el libre ejercicio de los derechos en su esencia.

El carácter de tributo especial de afectación exige además:

3.8. El sujeto gravado y el beneficiado debe ser específico e importante. La Constitución en su artículo 19 N° 22 exige que los gravámenes *especiales* sean aplicables a un sector, actividad o zona geográfica determinada. En consecuencia, se trata de una carga pública acotada o bien definida en cuanto al sujeto deudor. Arturo Fermandois explica que, por tanto, no podría aplicarse un gravamen a un conjunto de individuos que no sea, objetivamente y en lenguaje económico, un grupo de estas características. De esta forma se evita el vicio que él denomina la “sofisticación del agrupamiento” o categorización no razonable de los sujetos destinatarios de la norma⁵.

3.9. Discriminación razonable en favor del beneficiado. Si la afectación tiene por objeto el beneficio de un sector, actividad o zona geográfica específica, la Constitución exige en su artículo 19 N° 22 que dicho beneficio no signifique una discriminación arbitraria en el trato que debe dar el Estado en materia económica. En la

⁴ FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Miguel Ángel, “Principios constitucionales de igualdad y justicia en materia tributaria”, en *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 27 N° 2, 2000, Sección Estudios, pp. 357-371.

⁵ FERMANDOIS, Arturo, *Derecho Constitucional Económico*, Ediciones Universidad Católica de Chile, Tomo I, 2ª ed., 2005, p. 288.

práctica, esto implica que no se puede favorecer exclusivamente un sector, actividad o zona en desmedro de otros con iguales características y requerimientos. La discriminación positiva que conlleva la afectación, por tanto, debe ser razonable y justificada.

Sobre la base de los requisitos expuestos, corresponde analizar si el tributo impugnado por el recurso de inaplicabilidad cumple con los requisitos de validez que exige el ordenamiento chileno. De la respuesta a esta pregunta depende además la opinión que se pueda formular respecto del fallo del TC.

4. EL TRIBUTO ESPECIAL DE AFECTACIÓN DEL DECRETO LEY N° 1.757 DE 1977

El examen de constitucionalidad del tributo impuesto a las compañías aseguradoras en beneficio del Cuerpo de Bomberos de Chile permite concluir que éste cumple con la mayoría de los requisitos de validez que exige la Constitución. Sin embargo, adolece de un vicio importante de constitucionalidad en materia de igualdad y presenta dudas respecto de su proporcionalidad.

4.1. Autorización constitucional expresa. La potestad tributaria del Estado de Chile ha sido reconocida en los textos constitucionales desde el siglo XIX. En la Carta vigente, el artículo 19N° 22 autoriza el establecimiento de gravámenes o beneficios especiales que afecten a algún sector, actividad o zona geográfica.

4.2. Establecimiento por ley de iniciativa exclusiva del Presidente de la República. El D.L. 1.757 se inició por Mensaje del Ejecutivo a la Junta de Gobierno en abril de 1974⁶.

4.3. Para el cumplimiento de una función social. El tributo que analizamos está ciertamente destinado al sostenimiento de un servicio de utilidad social como lo es Bomberos de Chile, incluso aunque su naturaleza orgánica sea de derecho privado⁷. Cabe destacar que las limitaciones y obligaciones del derecho de propiedad auto-

⁶ Biblioteca del Congreso Nacional, *Historia del DL N° 1.757 de 1977*, p. 143.

⁷ El artículo 17 de la ley 18.959 establece que “La Junta Nacional de Cuerpos de Bomberos de Chile y los Cuerpos de Bomberos, son servicios de utilidad pública, los que se rigen por las disposiciones sobre las personas jurídicas a que se refiere el Título XXXIII del Libro I del Código Civil en lo que fuere compatible con sus fines, naturaleza y organización jerárquica y disciplinada”.

rizadas por la Constitución se derivan de su función *social* y no del beneficio *estatal*. En consecuencia, la ley podría imponer gravámenes al derecho de propiedad que beneficien a todo o parte de la sociedad sin mediar intervención del aparato fiscal. Bastará para ello que el legislador justifique su decisión en razón de lo que “exijan los intereses, generales de la Nación, la seguridad nacional, la utilidad y la salubridad públicas y la conservación del patrimonio ambiental” (19 N° 24 inciso 2°).

En el caso concreto que analizamos, la función social del tributo queda claramente expresada en un considerando del D.L. 1.757: “es deseo del Supremo Gobierno otorgar seguridad económica a estos beneméritos servidores públicos y a sus familias, en estas contingencias, como un reconocimiento de su espíritu de sacrificio y abnegación con la comunidad toda”⁸. Esta idea de beneficio social es reiterada por los considerandos 99° y 100° de la sentencia del TC.

4.4. Igualdad. El tributo grava únicamente a las empresas aseguradoras de riesgo de incendio en razón del beneficio exclusivo que les reporta la actividad de bomberos⁹. En consecuencia, se trata de una especie de tributo más conocido como *tasa*, porque “se impone al *disfrute* de ciertos servicios o al ejercicio de ciertas actividades”¹⁰.

Sin embargo, la redacción precisa del precepto hace que el tributo sea desigual porque configura la obligación de pago sin considerar

⁸ Biblioteca del Congreso Nacional, *Historia del DL N° 1.757 de 1977*, p. 143.

⁹ La justificación del tributo como contraprestación del beneficio obtenido por las empresas está claramente expresada en el Mensaje de la Ley N° 6.935, antecesora directa del D.L. 1.757: “Con la labor de los bomberos, no solo se benefician los directamente afectados por incendios, sino que principalmente las Compañías de Seguros contra Incendios, cuyo interés es disminuir el monto de los siniestros. Estas Compañías obtienen en nuestro país utilidades, y es por tanto conveniente que contribuyan con un pequeño aporte, no solo al mantenimiento de estos Cuerpos de Bomberos, sino también a la reparación económica y médica de sus miembros cuando sufren accidentes y riesgos que los privan de su consiguiente capacidad de trabajo”. Biblioteca del Congreso Nacional, *Historia de la Ley N° 6.935*.

El Considerando 98° de la sentencia detalla los beneficios obtenidos por las compañías: “los bomberos intervienen, por una parte, previniendo incendios. Ellos deben informar las condiciones de seguridad de ciertas construcciones, para evitar siniestros. Por la otra, actúan apagando incendios, o sea, bajando el costo de lo que la Compañía debe pagar al asegurado. Además informan de las causas del incendio, contribuyendo a determinar si hubo o no hecho de la víctima, de terceros o de la naturaleza en el daño producido, y ayudando de este modo a determinar cuál es el monto a pagar por la Compañía”.

¹⁰ Definición del Diccionario de la Lengua Española, 22ª edición.

la contraprestación. Las compañías deben cubrir múltiples gastos por los accidentes de bomberos a todo evento, incluso aquellos ocurridos en actividades que no les reporten beneficio directo o indirecto¹¹. De esta forma, están asumiendo de modo exclusivo el financiamiento de una actividad de utilidad pública que beneficia a varios. Al no relacionar directamente el tributo con la contraprestación, el Estado está obligando a unos pocos a asumir la carga del bien común de todos.

Esta discriminación atenta en contra del principio de igual repartición de los tributos. Se trata además de un trato desigual en aras del bien común que ya ha sido condenado por la jurisprudencia de responsabilidad del Estado desde hace décadas¹².

¹¹ Los beneficios están claramente enumerados en el artículo 1 del D.L. 1757. Básicamente, los integrantes del Cuerpo de Bomberos tienen derecho a las siguientes prestaciones:

- a) Atención médica integral gratuita, incluidas las atenciones hospitalarias y quirúrgicas del accidentado o enfermo, hasta su alta definitiva.
- b) Un subsidio igual al promedio de las tres remuneraciones mensuales del accidentado o enfermo, correspondientes a los tres meses anteriores al accidente o enfermedad, hasta el monto de ocho ingresos mínimos mensuales, mientras dure la incapacidad temporal y hasta por el plazo de dos años. Tratándose de trabajadores o profesionales independientes, el subsidio será equivalente al ingreso promedio de los tres meses anteriores al accidente o enfermedad, acreditado mediante declaración jurada del interesado, no superior, en ningún caso, a ocho ingresos mínimos mensuales ni inferior a uno. En caso que el accidentado o enfermo estuviere cesante o acredite ser estudiante de la enseñanza media, técnica, especializada o superior, este subsidio será igual a un ingreso mínimo mensual.
- c) A una renta vitalicia de 30 unidades de fomento, en caso de invalidez permanente del voluntario accidentado o enfermo, y que ésta significase una pérdida de su capacidad de trabajo, igual o superior a dos tercios. En caso que el voluntario presentara una invalidez que conlleve una pérdida de su capacidad de trabajo, inferior a los dos tercios, tendrá derecho a una renta vitalicia mensual, cuyo monto se calculará a prorrata del grado o porcentaje de incapacidad determinado, teniendo como base el monto de 30 unidades de fomento señalado precedentemente.
- d) En caso de muerte, el cónyuge sobreviviente y los hijos menores de 18 años, tendrán derecho a una renta vitalicia conjunta, equivalente a 25 Unidades de Fomento, con derecho a acrecer. Con todo, los hijos mayores de 18 años, que estuvieren impedidos de ejercer una profesión u oficio, por encontrarse absoluta o definitivamente incapacitados física o mentalmente, podrán seguir gozando de esta renta. Los hijos que hubieren cumplido 18 años, pero que tuvieran menos de 24 y que sigan cursos regulares en la enseñanza media, técnica, especializada o superior, podrán seguir gozando de esta renta hasta cumplir esta última edad.
- e) Al pago de los gastos de servicios funerarios y de sepultación, hasta por un monto máximo de 12 ingresos mínimos mensuales, el que se hará por la Superintendencia de Valores y Seguros.

¹² Véanse, por ejemplo, los casos *Abalos con Fisco* (1889), *Lapostol con Fisco* (1930) y *Ga-*

4.5. Proporcionalidad. La redacción del precepto no reconoce ni la más mínima relación cuantitativa entre el monto de la tasa y el beneficio percibido por las compañías producto del accionar de bomberos. Por lo tanto, no es posible determinar si estamos en presencia de un tributo manifiestamente desproporcionado.

4.6. Ingreso al patrimonio general de la Nación. Dado que el tributo que comentamos es de afectación, su recaudación no ingresa al patrimonio general de la Nación como lo exige la Constitución. Por esta razón, en principio, la afectación es inconstitucional. Sin embargo, la disposición Sexta Transitoria de la Constitución le otorga validez, al señalar que “mantendrán su vigencia las disposiciones legales que hayan establecido tributos de afectación a un destino determinado, mientras no sean expresamente derogadas”¹³.

4.7. Garantía del libre ejercicio del derecho. La imposición del tributo, en principio, no afecta el libre ejercicio de los derechos fundamentales de las compañías aseguradoras.

4.8. El sujeto gravado y el beneficiado debe ser específico e importante. El artículo 3 del D.L. 1.757 cumple con la exigencia de especificar claramente el sujeto obligado y el beneficiado por el gravamen especial de acuerdo a los términos del artículo 19 N° 22 de la Constitución. En concreto, reconoce como deudores de la tasa a “las entidades aseguradoras y mutualidades que cubran en Chile el riesgo de incendio” y como beneficiarios a los “miembros del cuerpo de bomberos... incluidos quienes tengan la calidad de honorarios, que actúen en siniestros, salvatajes o actos institucionales en el territorio nacional o fuera del país” (Artículo 1).

4.9. Discriminación razonable en favor del beneficiado. En la figura que analizamos, el Estado interviene para asegurar el financiamiento de una entidad de derecho privado que sirve a la comunidad. Por lo tanto, el beneficio representa una discriminación positiva a favor de bomberos por su servicio de utilidad pública. La pregunta que surge entonces es si esta discriminación es arbitraria

lletué con Fisco, recopilados por Soto Kloss, Eduardo en *Derecho Administrativo Bases Fundamentales*, tomo II, Editorial Jurídica de Chile, 1996, pp. 385, 392 y 430, respectivamente.

¹³ Cfr. Sentencia del TC Rol N° 183 de 1994, Considerando 4°.

en relación con otras instituciones privadas que satisfacen necesidades sociales sin la ayuda del Estado. ¿Qué es lo que hace que bomberos sea destinatario de esos fondos, de esa forma y por esa cantidad y no otros grupos intermedios de similares características? Seguramente, para responder esta interrogante habría que analizar las políticas y mecanismos de financiamiento estatal de cuerpos intermedios de servicio social. Con todo, no se prevé una respuesta fácil por lo intrincado del sistema de ayudas y subsidios estatales para diversos fines.

Por esta razón, y ya entrando derechamente en el ámbito de las políticas públicas, no conviene mantener mecanismos anacrónicos de financiamiento estatal que aseguren el bienestar automático de ciertos grupos sin considerar su efecto discriminatorio para deudores y acreedores, su rentabilidad social y proporcionalidad tributaria.

Los tributos de afectación están expresamente prohibidos por la Constitución y solo subsisten en virtud de una disposición transitoria que reclama su derogación expresa. El legislador debiera respetar el espíritu de la Constitución y proceder a dicha derogación o mejorar la figura a la luz del vicio de constitucionalidad indicado.

5. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

La sentencia del TC rechazó el recurso de inaplicabilidad interpuesto en contra del tributo especial del D.L. N° 1.757 por considerar que no infringe ninguna de las garantías constitucionales mencionadas. A nuestro juicio, el fallo es erróneo, principalmente, porque su razonamiento es insuficiente para sostener que dicha carga es enteramente constitucional.

En primer lugar, define la obligación de pago como una “limitación” permitida y no como una expropiación del patrimonio del afectado (Considerando 93°). Resulta muy difícil compartir este planteamiento. La esencia misma de la institución tributaria es expropiatoria porque produce privación y cercenamiento – no limitación – de la propiedad del sujeto gravado, sea de modo voluntario o forzoso. En el caso concreto, las compañías pierden para siempre los activos financieros que destinan a los beneficios del cuerpo de bomberos. Por tanto, la carga impuesta no condiciona, restringe o limita sino que priva el ejercicio del derecho de propiedad de esos activos.

Esta confusión entre las figuras de *limitación* y *expropiación* no es nueva en la doctrina del TC. Ya ha quedado en evidencia en otros fallos, como el reciente sobre acceso a las playas, tal como lo explica el profesor Soto Kloss en este mismo volumen¹⁴. La jurisprudencia nacional también da cuenta de casos en que la limitación se confunde con otras figuras más radicales como la *suspensión* del ejercicio del derecho de propiedad¹⁵. Pensamos que este error de calificación se debe, principalmente, a que la figura de la limitación permite justificar o legitimar la intervención estatal sobre el derecho de propiedad con mayor facilidad que cuando se trata de una privación o suspensión del mismo. En efecto, la Constitución sujeta toda expropiación al estatuto propio de las cargas públicas desarrollado en los acápites anteriores y la suspensión solo rige durante los estados de excepción constitucional. De ahí que resulte más simple amparar cualquier figura de afectación del patrimonio bajo el paraguas amplio y generoso de la limitación, que solo exige reserva legal, función social y no afectación del derecho en su esencia. Sin embargo, es preciso insistir en el uso preciso de la terminología jurídica para evitar legitimar por la vía semántica detrimentos de los derechos fundamentales que la Constitución prohíbe o sujeta a altas exigencias por razones de igualdad y seguridad jurídica.

En el caso particular, por tratarse de un tributo, la obligación es esencialmente expropiatoria del monto a pagar. Debe regirse, por tanto, por todas las exigencias constitucionales relativas a la privación de derechos patrimoniales por parte del Estado.

En segundo término, el considerando 93° del fallo de mayoría del TC intenta validar la obligación impuesta a las compañías aseguradoras con una serie de argumentos extrajurídicos. Señala que la obligación no causa perjuicio a las empresas porque no es pagada por ellas sino por sus clientes, dado que los montos se transfieren a los precios de las primas de los seguros contratados. Además, sostiene que el monto del pago es tan bajo en relación con las utilidades de las empresas que el lucro no se ve mayormente afectado; y que se trata de una carga que las empresas conocían antes de entrar al mercado. Este razonamiento tampoco es satisfactorio. Lo que se discu-

¹⁴ Véase SOTO KLOSS, Eduardo, "Acceso a las playas: un retorno al estatismo expoliador", en este mismo volumen.

¹⁵ SOTO KLOSS, Eduardo, *Derecho Administrativo...*, pp. 91-95.

tía en la causa era la constitucionalidad del tributo, con prescindencia de si lo paga finalmente la compañía aseguradora o sus clientes, de si afecta o no las utilidades de la empresa o de si era o no conocido al iniciar la actividad económica. Se trata de un problema estrictamente jurídico no económico. El reproche de constitucionalidad subsiste cualquiera sea el sujeto que soporte el tributo y cualquiera sea la utilidad de la empresa puesto que el problema de fondo es la igualdad y la proporcionalidad del mismo en relación con la contraprestación recibida. La obligación legal no se vuelve más igualitaria o proporcional, y por tanto válida, por el solo hecho de ser pagada por los clientes de las aseguradoras, o porque respeta el lucro de la empresa o porque era conocida por todos los actores del mercado. Por lo tanto, este conjunto de consideraciones del TC no contribuye mayormente a resolver el recurso y deja completamente abierta la interrogante de si el tributo es o no constitucional.

Cabe notar que los argumentos del TC en este punto parecen operar bajo la lógica de la ponderación de los bienes jurídicos desarrollada especialmente por autores como Robert Alexy¹⁶. Este método resuelve el caso comparando la intensidad de la afectación de un derecho con el nivel de satisfacción del interés público producto de la intervención. Así por ejemplo, si el derecho es intervenido levemente para lograr un objetivo público de mediana o alta importancia, la intervención se considera legítima simplemente porque es proporcionada. Sin embargo, este modo de razonar ha sido objeto de importantes críticas porque olvida que el derecho es lo justo para cada cual y porque se centra en transacciones cuasi matemáticas, neutrales, asépticas que brindan escasa consideración al contenido esencial de los derechos. Además, en el caso concreto, el TC ha aplicado la lógica de la ponderación de un modo extremo, insospechado incluso para sus cultores. Por regla general, este criterio se aplica una vez justificada la idoneidad y necesidad de la medida para el interés social y solo para verificar si es no proporcional en sentido estricto. El fallo en cambio lo utiliza para justificar tanto la idoneidad como la necesidad de la medida. En otras palabras, se pretende validar el tributo simplemente porque satisface un interés

¹⁶ Véase, por ejemplo, ALEXY, Robert, "La fórmula del peso", en *El principio de proporcionalidad en la interpretación jurídica*, Carbonell, Miguel, coordinador, Centro de Estudios Constitucionales de Chile, Universidad de Talca, 2010, pp. 17-52.

social relevante afectando muy levemente la operación de la empresa. No se detiene, por tanto, a considerar si se trata de una medida adecuada a la luz de las exigencias tributarias de la Constitución.

Tercero, el TC sostiene que la obligación no es un tributo porque no va en beneficio del Estado, no cumple una función estatal, no ingresa al patrimonio general de la Nación, no existe relación de derecho público entre el contribuyente y el Estado, no hay hecho propio que genere la obligación, y no existe obligación de contraprestación (Considerando 94°). Se podrían dedicar algunos párrafos a controvertir esta definición, por ejemplo, señalando que los elementos suscritos por el TC no son esenciales al concepto de tributo según un amplio parecer de la doctrina¹⁷ y que, en todo caso, muchos de ellos se verifican en la figura que analizamos. Sin embargo, este ejercicio teórico no será necesario porque el TC sí concluye acertadamente que se trata de un gravamen (Considerando 93°) y eso es suficiente para nuestro análisis crítico. En efecto, al concluir que se trata de un gravamen en conformidad al artículo 19 N° 22 de la Constitución, el TC acepta que se trata de una carga pública sujeta a los requerimientos constitucionales de igualdad y proporcionalidad, entre otros.

Esta afirmación, por tanto, obliga al TC a entrar al fondo del asunto y pronunciarse sobre los posibles vicios de discriminación arbitraria y desproporción que se imputan al D.L. N° 1.757.

En cuanto a la alegación de discriminación arbitraria que pesa sobre la obligación, el TC la descarta sobre la base de que a) se impone por igual a todas las compañías a prorrata de las primas directas en el riesgo de incendio; b) existen otras instituciones que también soportan los gastos de bomberos; y c) las compañías aseguradoras obtienen beneficios financieros producto de la acción de bomberos en el manejo del riesgo de incendio (Considerandos 104° al 106°).

En relación con la primera razón, estamos de acuerdo en que no habría desigualdad arbitraria entre los sujetos pasivos de la obligación dado que todos concurren a prorrata de sus primas. Sin embargo, lo importante es determinar si la obligación constituye una discriminación en contra de ese grupo específico de deudores. En

¹⁷ Véase las definiciones recopiladas por MEZA ENCINA, Bárbara e IBACETA MEDINA, David en *El principio constitucional de legalidad en materia tributaria*, ob. cit. (Nota al pie 1), pp. 74 a 76.

este punto, el argumento esgrimido en la letra b) –existen algunos otros deudores también– no es convincente porque no permite descartar la arbitrariedad de cara al universo total de contribuyentes. En realidad, el argumento central viene dado por la letra c), que rechaza la posible discriminación sobre la base de los beneficios que obtienen las empresas aseguradoras. Si bien esta lógica de la contraprestación permite justificar una discriminación no arbitraria, es insuficiente si el vínculo entre prestación y contraprestación no está bien definido en la ley. Este es precisamente el problema del D.L. 1.757.

Como señalamos en la letra d) de la sección anterior, la redacción del precepto obliga a las empresas a pagar gastos de bomberos incluso por actividades de interés social que no les reportan beneficio directo. En consecuencia, deben soportar en forma especial la carga de un tributo que, en parte, beneficia a toda la población. Esta falta de correlación directa entre prestación tributaria y contraprestación nos permite concluir que, tal como está el texto de la ley, la obligación impuesta atenta en contra del principio constitucional de igualdad tributaria. La presente infracción constitucional fue claramente advertida por el Ministro Bertelsen en su voto de minoría que compartimos plenamente¹⁸.

En lo referido a la falta de proporcionalidad tributaria, el TC también la desestima por tratarse de un punto de hecho respecto del cual no tiene competencia y porque la posible desproporción estaría contenida en un artículo del D.L. que no fue impugnado (Considerando 103°).

¹⁸ Considerando 8° del voto de minoría: “Que, no obstante lo dicho, ha de tenerse presente que en Chile los cuerpos de bomberos benefician también con su actividad al público en general y a personas cuyas propiedades sufren incendios, aunque no estén aseguradas contra este riesgo, como también que atienden otros siniestros, entre los cuales están accidentes de tránsito e inundaciones, no cubiertos con las primas por seguro de incendios.

De esta forma, no coincide el universo de personas beneficiadas con la totalidad de las actuaciones de los cuerpos de bomberos con la de las instituciones sobre las que se hace recaer el pago de los beneficios por accidentes o enfermedades contraídas por los bomberos en actos de servicio. Son más las personas e instituciones beneficiadas que las que concurren al pago, existiendo por lo tanto una discriminación en contra de las instituciones sobre las que se hace recaer en su totalidad el gravamen, esto es las compañías de seguros que cubren el riesgo de incendio, que al no tener una causa que la justifique íntegramente resulta arbitraria y, por consiguiente, inconstitucional, siendo suficiente este motivo para acoger el requerimiento de inaplicabilidad interpuesto”.

En relación con el control de antecedentes de hecho, nos parece errada la conclusión de que el TC no tiene competencia para conocerlos. La reforma constitucional del año 2005, que transfirió la competencia de inaplicabilidad de la Corte Suprema al Tribunal Constitucional, deja en evidencia que el control concreto de constitucionalidad de la ley exige necesariamente un análisis fáctico. En particular, el artículo 93 N° 6 de la Constitución faculta al tribunal para resolver si la aplicación de un precepto al caso concreto resulta contraria a la Constitución. Lo que debe ser analizado, por tanto, es la constitucionalidad del *resultado* de la aplicación de la norma impugnada al litigio particular con todos sus elementos de hecho y de derecho¹⁹. Por lo tanto, el TC debió haber conocido del supuesto vicio de desproporción del gravamen a la luz de los hechos.

En el caso particular, el análisis de proporcionalidad requería necesariamente un análisis fáctico. Para determinar si el tributo es manifiestamente desproporcionado era precisa una comparación cuantitativa entre el monto del tributo y las utilidades percibidas por las empresas producto del accionar de bomberos. Lamentablemente, este ejercicio no se realizó.

La segunda razón para desestimar la alegación de desproporción es más bien formal. Los requirentes omitieron impugnar el artículo 1 del D.L. 1.757, que contiene el detalle de los gastos considerados desproporcionados, y por tanto el TC rechazó dictar sentencia sobre el particular. Nos parece una solución de un formalismo exagerado, porque el artículo 3 impugnado se remite expresamente al artículo 1 y por tanto lo comprende. En consecuencia, no era necesario impugnar el artículo 1 para obtener un pronunciamiento de fondo sobre la proporcionalidad del tributo. Sin embargo, dado que el TC no lo estimó así, queda pendiente conocer su parecer en esta materia. En otras palabras, está abierta la posibilidad de presentar un nuevo recurso de inaplicabilidad en contra de los preceptos 1 y 3 del D.L. 1757 por el vicio de desproporción tributaria, que no se ha visto alcanzado por el efecto de cosa juzgada de la actual sentencia del TC.

En suma, a nuestro parecer, la sentencia del TC contiene algunos errores de calificación jurídica y razonamientos que no son del todo

¹⁹ Véase, al respecto, el libro de ALDUNATE LIZANA, Eduardo, *Jurisprudencia Constitucional 2006-2008*, LegalPublishing, 2008, pp. 7-16.

consistentes o atingentes como para desestimar las alegaciones de desigualdad y falta de proporcionalidad del tributo impuesto.

6. CONCLUSIONES

La obligación impuesta por el D.L. 1.757 a las empresas aseguradoras de riesgo de incendio para el financiamiento del Cuerpo de Bomberos de Chile reúne las características de un tributo especial de afectación. En particular, se trata de un gravamen estatal en dinero exigido a los beneficiarios directos de prestaciones de utilidad pública con el fin específico de financiar dichos servicios.

Por tratarse de un tributo, la obligación está sujeta a una serie de requisitos constitucionales. Éstos se refieren al órgano que la genera, fines, límites, características del sujeto gravado, destino y eventual afectación de los fondos. En consecuencia, el control de inaplicabilidad del acto tributario debe extenderse a cada uno de estos elementos.

Del análisis concreto de la obligación es posible concluir que cumple con la mayoría de las condiciones necesarias para su aplicación conforme a derecho, con excepción de una que se estima fundamental: la igual repartición del tributo. El D.L. 1.757 justifica la aplicación de una tasa a las aseguradoras en razón del beneficio exclusivo que les reporta el accionar de bomberos. Sin embargo, el precepto impugnado exige adicionalmente el financiamiento de gastos por servicios que no favorecen directamente a dichas empresas sino a la comunidad en su conjunto. De esta forma, las aseguradoras deben soportar en soledad la carga financiera de servicios de utilidad general. Esta discriminación es arbitraria y atentatoria del principio constitucional de igual repartición de los tributos. No es razonable exigir de modo desigual a sujetos igualmente beneficiados.

Por otra parte, la ausencia de correlación entre el monto del tributo y las utilidades obtenidas por la ayuda de bomberos plantea interrogantes de hecho sobre la proporcionalidad del tributo.

Sin embargo, la sentencia del TC rechazó el recurso de inaplicabilidad que alegaba el vicio de desigualdad arbitraria, entre otros. Sostuvo que la obligación es un deber legal que limita el derecho de propiedad sin causar mayor impacto sobre las utilidades de las empresas gravadas. Además, desestimó la alegación de discriminación

arbitraria en contra de los deudores porque todos los del grupo, sin excepciones, son obligados a pagar en conformidad a las primas recibidas.

Este trabajo presentó una visión crítica de los argumentos del TC amparada en una calificación diferente de la obligación (*tributo*), de sus efectos (*expropiatorios*) y de la discriminación de los sujetos gravados (*arbitraria*). Se planteó además una interpretación diferente del procedimiento de inaplicabilidad ante el TC, conforme al artículo 93 N° 6 de la Constitución, para asegurar un control efectivo de los elementos fácticos.

BIBLIOGRAFÍA

- MEZA ENCINA, Bárbara e IBACETA MEDINA, David, El Principio Constitucional de Legalidad en Materia Tributaria, Lexis-Nexis, 2007, p. 74-76, *Ibíd.*, pp. 86-89.
- SIEGAN, Bernard, Economic Liberties and the Constitution, 2ed., Transaction Publishers, 2005, pp. 1-57.
- FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Miguel Ángel, “Principios Constitucionales de Igualdad y Justicia en Materia Tributaria”, en *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 27 N° 2, 2000, Sección Estudios, pp. 357-371.
- FERNANDOIS, Arturo, Derecho Constitucional Económico, Ediciones Universidad Católica de Chile, Tomo I, 2ª ed., 2005, p. 288.
- BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia del DL N° 1.757 de 1977, p. 143.
- SOTO KLOSS, Eduardo en Derecho Administrativo Bases Fundamentales, Tomo II, Editorial Jurídica de Chile, 1996, p. 385, 392 y 430 respectivamente, pp. 91-95.
- ALEXY, Robert, “La Fórmula del Peso”, En el Principio de Proporcionalidad en la Interpretación Jurídica, Carbonell, Miguel, coordinador, Centro de Estudios Constitucionales de Chile, Universidad de Talca, 2010, pp. 17-52.
- ALDUNATE LIZANA, Eduardo, Jurisprudencia Constitucional 2006-2008, Legal Publishing, 2008, pp. 7-16.