



El principio de solidaridad tributaria y su reconocimiento en el ordenamiento jurídico chileno

TESINA DE LA CARRERA DE DERECHO

ESCUELA DE DERECHO, UNIVERSIDAD DE VALPARAÍSO

AUTORAS: ROCIO FRANCISCA SOTO VERGARA

PÍA GABRIELA SALAZAR ACEVEDO

PROFESOR GUÍA: ANTONIO FAÚNDEZ UGALDE

DICIEMBRE, 2024

Tabla de contenido

TABLA DE ABREVIACIONES	2
RESUMEN:.....	3
ABSTRACT:.....	3
INTRODUCCIÓN.....	4
I. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD	6
1. Igualdad tributaria.....	6
1.1. Aproximaciones a la igualdad tributaria: Perspectiva doctrinal	6
1.2. Desde igualdad hacia la capacidad	11
1.3 Conclusiones hacia la Capacidad.....	15
II. EL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	17
1. Aproximaciones: Capacidad económica y capacidad contributiva.....	17
2. Alcances de la capacidad contributiva: subjetivo, territorial y temporal.....	20
3. La capacidad contributiva en el derecho comparado:	22
3.1. Alcance de la capacidad contributiva italiana y menciones a la española.	22
3.2. La doctrina italiana y sus 3 grandes pilares.	23
4. Desde la Capacidad hacia la solidaridad	27
4.1. Comentarios hacia una solidaridad tributaria.	28
III. EL PRINCIPIO DE LA SOLIDARIDAD.	28
1. Aproximación al principio de la solidaridad: perspectiva doctrinal.....	28
2. Solidaridad tributaria: doctrina del derecho comparado	33
3. Crítica del Estado Social y la capacidad contributiva	36
4. Solidaridad tributaria en Chile y una conexión con el derecho comparado.....	40
CONCLUSIÓN	41
Listado bibliográfico.	45

TABLA DE ABREVIACIONES

CE	Comunidad Europea
TC	Tribunal Constitucional
C.Pol.Esp	Constitución Política de España
TCE	Tribunal Constitucional de España

RESUMEN:

El presente trabajo tiene por objetivo realizar un análisis de la doctrina comparada, en específico de Italia, España, Perú e incipientemente en Alemania, sobre algunos principios del derecho tributario en razón de nuestro ordenamiento jurídico, en específico los principios de igualdad, capacidad contributiva y solidaridad, cuales consideramos relevantes para el sistema tributario chileno e internacional y con atención a las necesidades modernas del Estado de Derecho, que hoy día requieren cuestionarnos la necesidad de un avance doctrinal y jurisprudencial de estos principios. Por tanto, es necesario comprobar si existe una relación transitiva entre; la igualdad tributaria en cuanto a la capacidad contributiva y esta última en cuanto a la solidaridad tributaria, con el fin de comprobar si efectivamente dicha interpretación la podemos encontrar en el ordenamiento jurídico, es decir, que contenga una interpretación extensiva de la igualdad tributaria que sea acorde a las nuevas corrientes de la doctrina internacional.

Palabras claves: Estado Social, solidaridad tributaria, capacidad contributiva, igualdad tributaria, principios tributarios, relación transitiva.

ABSTRACT:

The aim of this paper is to carry out an analysis of comparative doctrine, specifically in Italy, Spain, Peru and incipiently in Germany, on some principles of tax law in our legal system, specifically the principles of equality, contributive capacity and solidarity, which we consider relevant for the Chilean and international tax system and with attention to the modern needs of the rule of law, which today require questioning the need for a doctrinal and jurisprudential advancement of these principles. Therefore, it is necessary to check whether there is a transitive relationship between tax equality in terms of contributive capacity and the latter in terms of tax solidarity, in order to check whether this interpretation can be found in the legal system, i.e. whether it contains an extensive interpretation of tax equality that is in line with the new trends in international doctrine.

Keywords: Social State, tax solidarity, contributory capacity, tax equality, tax principles, transitive relationship.

INTRODUCCIÓN

En tiempos de democracias nacientes, nos preguntamos qué principios regirán nuestra nueva estructura social, para ello diversos países se han inspirado en democracias más desarrolladas como las europeas, en lo cual Chile no es una excepción. Dentro de estas democracias occidentales se han levantado como pilares, según Guadarrama (2008), los principios de la libertad, la fraternidad y la igualdad, tanta es la importancia de estos que se llega a ver reflejado en la creación del lema "Liberté, Égalité, Fraternité", nacido en la época de la revolución francesa y en el hecho de que dieron nacimiento a la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948.

Sin embargo, estos no están exentos de discusión, puesto que la doctrina no siempre es uniforme, lo que se ve reflejado con lo que ocurre, por ejemplo, en la teoría de la justicia, pues que cada autor parece tener una idea bastante distinta de ella, podemos aquí mencionar a autores como Rawls, quien presenta una teoría de la justicia basada en el principio de diferencia, permitiendo —según Saffie (2012)— *"justificar desigualdades estructurales en sociedades políticas con sistemas económicos capitalistas, haciéndonos creer la falsa idea de que estas desigualdades son justas porque nada podemos hacer para evitarlas más que proveer las condiciones (políticas) que harían posible que cada uno de nosotros mejorara su situación"*.

Esta situación se hace aún más evidente en lo que respecta a los principios tributarios, particularmente en Chile, donde el legislador presenta dichos principios como un mero límite a la potestad tributaria que tiene el Estado en el establecimiento de tributos, sin tener realmente un listado de principios tributarios, dejando de lado la posibilidad de usar dichos principios como directrices o lineamientos para el Estado y sus actuaciones para que estas estén enfocadas a disminuir la brecha que hay entre los mismos ciudadanos.

Para esta labor, consideramos que el principio de solidaridad es una buena alternativa a la cual se podría acudir, puesto que actualmente, la solidaridad se define como un valor humano, como la posibilidad que tienen los seres humanos de colaborar con los otros, es una característica parte de la convivencia humana en grupos o sociedades, esto, además, posibilitaría crear sentimientos de pertenencia entre nosotros, siendo esto entendido por la iglesia antiguamente como la caridad y esto a su vez se le entiende como amor que se le debe a los demás, sin querer obtener recompensa alguna.

Teniendo presente esto, hemos llegado a la duda: *"Si se acoge como principio la igualdad tributaria y respecto de esta se entiende que se acoge la capacidad contributiva, ¿no debiese encontrarse recogida la solidaridad al menos dentro de nuestro ordenamiento tributario?"*.

Quizá debido a las diversas disputas legislativas se ha perdido esta esfera "solidaria" dentro de lo que es la igualdad, puesto que, de acuerdo con Durkheim (1996), con quien compartimos esta visión, la solidaridad, entendida como vinculación moral del individuo, impide que el derecho se convierta en una simple herramienta de dominación, lo cual solo traería mayores desigualdades y situaciones de tiranía.

Es por esto que en esta tesis intentaremos, a través de las diversas definiciones doctrinales, establecer que efectivamente el Estado debiese incluir dentro de su listado de principios el principio de solidaridad. Para esto consideramos que la herramienta idónea para esta tarea no es la mera contraposición de principios, sino que intentaremos establecer relaciones transitivas, primeramente será entre los principios de igualdad y capacidad contributiva y posterior a ello será entre los principios de capacidad contributiva y solidaridad. Para tratar de determinar si el principio de solidaridad puede tener un reconocimiento implícito en el ordenamiento jurídico chileno, tratando de evitar recurrir a las tediosas y largas discusiones legislativas que pueden llegar a correr el riesgo de perder la esencia de lo que es la solidaridad al limitar su contenido.

Llevándolo al ámbito más metodológico, para llegar a establecer esta relación transitiva se seguirá la lógica de: si el principio de solidaridad (*p*) presupone la existencia del principio de capacidad contributiva (*q*), y el principio de capacidad contributiva (*q*) presupone la existencia del principio de igualdad (*r*), entonces el principio de solidaridad (*p*) presupone la existencia del principio de igualdad (*r*). Lo anterior se puede representar en la siguiente fórmula:

$$(p \Rightarrow q) \wedge (q \Rightarrow r) \Rightarrow (p \Rightarrow r)$$

Finalmente, para llevar a cabo esta tarea, recopilaremos definiciones y conceptos de diversos autores de la doctrina nacional e internacional, que cumplirán la función de encontrar intersecciones entre los conceptos de cada principio. Trataremos de llegar a relacionar el principio de igualdad tributaria al principio de capacidad contributiva y, por otro lado, llegar a relacionar el principio de capacidad contributiva con el principio de solidaridad.

De esta manera, trataremos de llegar a corroborar o, en su defecto, desechar la posibilidad de encontrar dentro del principio de igualdad al principio de solidaridad como un fundamento de éste, concluyendo, así, si existe o no un reconocimiento implícito del principio de solidaridad en nuestro ordenamiento sin la necesidad de incluirlo a través de un proceso legislativo.

I. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

1. Igualdad tributaria

1.1. Aproximaciones a la igualdad tributaria: Perspectiva doctrinal

El principio de legalidad tributaria en Chile se contiene en la disposición legal del artículo 19 numeral 20 de la Constitución Política de la República, dentro de ella se ha podido desprender, por parte de la doctrina, el principio de legalidad tributaria -no libre de discusión-, el principio de igualdad tributaria, el principio de proporcionalidad tributaria, el principio de justicia tributaria y el principio de la no afectación específica, todos los cuales no se encuentran de manera explícita dentro de la norma.

Pese a ello autores como Tello (2021) indica que es más que claro que se encuentra recogido el principio de igualdad tributaria dentro de nuestro ordenamiento, pues no solo se refiere a este de manera textual sino que, además, la expresa en dos dimensiones: como un elemento de proporcionalidad a tener en consideración lo que comprende como la norma tributaria y como aquella obligación para el legislador para gravar de igual forma o, en su defecto, de manera proporcional a las situaciones diversas de cada individuo, a todos los sujetos que se encuentran en la categoría de contribuyente del tributo, una vez determinada dicha categoría, se resume en dos formas de expresión: la igualdad ante la ley y la igualdad en la ley.

Eseverri (2006), al referirse al principio de igualdad tributaria, postula que el deber de la ley de brindar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, conforme las personas se encuentren en las mismas o en diferentes situaciones.

Masbernat (2010) afirma que el Tribunal Constitucional ha establecido que el principio de igualdad no prohíbe todas las desigualdades de trato, sino que impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con la prohibición de toda desigualdad arbitraria. Por tanto, corresponde determinar cuáles son, a

juicio del Tribunal Constitucional, las circunstancias que permiten establecer una desigualdad de trato en materia tributaria, sin que ésta se considere arbitraria.

En este sentido, se ha declarado que este principio impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentren en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad, más allá de justificación objetiva y razonable o desproporcionada.

Llevando esto al derecho comparado, Addy Mazz (2005), remitiéndose a la Constitución uruguaya, indica que el principio de igualdad se consagra de manera general, por lo que, a raíz de esto, este sería el fundamento jurídico de la igualdad tributaria y que ésta a su vez tendría en su contenido la igualdad contributiva y así sucesivamente.

Coronello (2019) afirma que se encuentra en el sector de la doctrina que entiende que hay distintas proyecciones del principio de igualdad, los cuales al analizarse distinguen que la igualdad puede ser: ante la ley, en la ley, por la ley, en la interpretación de la ley y de las partes de la relación tributaria...

Dicho esto, la igualdad ante la ley no admitiría, de acuerdo a Coronello (2019), distinciones entre ciudadanos; llevaría las denominadas capitaciones; por eso se considera que la igualdad aplicable en materia tributaria sería la igualdad en la ley, lo que vendría a ser la igualdad en igualdad de condiciones, entendiendo las condiciones en el marco del principio de capacidad contributiva.

En base a esto, la autora considera que es importante la aplicación de este principio en cuanto a sus proyecciones respecto de la distribución de la carga tributaria y la posibilidad de otorgar exenciones o beneficios a los contribuyentes, tratando de eliminar los criterios de interpretación a favor o en contra de alguna de las partes de la relación tributaria; o de mecanismos que impidan a alguna de las partes el ejercicio pleno de sus derechos.

Por otro lado, teniendo lo anterior en consideración, se puede afirmar, como lo hace Coronello (2019), que no se está lesionando el principio de igualdad cuando la creación de grupos y categorías de contribuyentes se inspire en el principio de capacidad contributiva y la

razonabilidad y no se hagan distinciones arbitrarias y que las clasificaciones de los bienes o personas gravadas reposen sobre una base razonable.

Arroyo (2021) afirma que la igualdad puede ser conceptualizada como aquella norma que establece una serie de mandatos dirigidos al Estado y a los privados, que prohíbe toda discriminación, aunque admite la introducción de tratamientos diferenciados entre los sujetos o sus relaciones o situaciones jurídicas, siempre estos tratamientos estén debidamente justificados en razones objetivas y superen el test de razonabilidad y proporcionalidad.

Finalmente, para este autor, este principio ordena al Estado brindar el mismo tratamiento a todas las personas que reúnan las mismas condiciones o se encuentren en igual situación. Este mandato se dividiría a su vez en dos derechos específicos: a) el derecho a ser tratado igual en la ley y en la aplicación de la ley, y b) el derecho a no ser discriminado por ningún motivo. Sin embargo, afirma que tal mandato admite los tratamientos diferenciados, con lo cual, si existen diferencias relevantes, estas distinciones admiten que se puedan brindar tratamientos legislativos diferenciados. Pero si estos tratos se sustentan en algún motivo prohibido por la Constitución - en su caso la peruana-, entonces, tal tratamiento sería inválido, ya que sería calificado como discriminatorio.

Paulo de Barros Carvalho (2023) agrega que se puede afirmar que el principio de igualdad tan solo es viable, en términos de tributación, en la medida en que se considera la capacidad de contribuir de quien va a soportar el gravamen fiscal. Ante esta situación, existe la necesidad apremiante de que el legislador se atenga a la búsqueda de hechos que muestren signos de riqueza, pues solo así podrá distribuir la carga tributaria de modo uniforme y satisfactorio, respetando el principio de igualdad. Por ello, Jarach se ha referido a la igualdad como "*condiciones iguales de capacidad contributiva*" y Pérez de Ayala incluye tal capacidad entre "*los principios superiores de la imposición y la justicia fiscal*".

Por su parte, los autores mexicanos Panez Solórzano y Lázaro Orihuela (2023) se refieren al principio de igualdad como un principio que no es absoluto, sino que es relativo, pues en el cumplimiento de su función interactúa con bienes constitucionalmente protegidos y otros principios constitucionales, por lo que frente a esto sería constitucionalmente admisible que ante situaciones iguales exista un trato desigual, siempre que sea fundamentado de forma objetiva y razonable, buscando proscribir el trato discriminatorio, más no el trato diferenciado.

Su finalidad es perseguir acabar con situaciones de desigualdades, las cuales pueden ser de índole económica y/o social de los ciudadanos. Consideran menester señalar que la igualdad como principio se trata de una igualdad de tratamiento en base a las situaciones o circunstancias en las que se encuentran los contribuyentes. Spisso (2011) sostiene que los principios de universalidad y capacidad contributiva, pese a que no se ha establecido doctrinariamente qué tipo de relación los vincula, estos serían especificaciones del principio de igualdad; Lejeune (2001) señala que estos son la manifestación de la doble significación del principio de igualdad; y Uckmar (2002) las entiende como el sentido jurídico, paridad de posiciones y exclusión de privilegios, y el sentido económico, obligación de contribuir con las cargas públicas en igual medida, del principio de igualdad. (Solórzano & Lázaro Orihuela, 2023)

Haciendo el paralelo con el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, Fernández Amor y Masbernat (2013) afirman que el legislador constitucional español no se ha limitado a establecer la igualdad formal en el artículo 14 de la CE, sino que ha introducido de forma expresa este principio en el sistema tributario. Su contenido está en función de la capacidad económica, tal y como lo considera el TC en su sentencia 209/1988 de noviembre cuando expone en relación con el artículo 14 que *"(...) ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relación en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art.14 en un precepto (art.31.1) (...)"*, añadiendo que *"(...) el legislador ha de ordenar la tributación sobre la renta en atención a la capacidad económica que muestren los sujetos pasivos del impuesto, al ser la capacidad de este ámbito, medida de la igualdad (art.31.1)"*.

Este principio exige comparar las capacidades económicas de los llamados a la contribución. No se trata de garantizar el tratamiento uniforme de todos ante la ley tributaria, sino de tener en cuenta un principio de igualdad material, de manera que la contribución de los gastos públicos sea igual entre los iguales, pero desigual entre los desiguales. Han de contribuir de forma diferente aquellos sujetos que presenten capacidades económicas diferentes, pero han de contribuir de forma idéntica aquellos que poseen igual capacidad económica.

El TC español entiende que el principio de igualdad tributaria exige la comparación de capacidades económicas a la hora de contribuir a los gastos públicos para tratar de forma igual a iguales y desigual a los diferentes, ya que no ha de confundir igualdad con uniformidad. Tampoco permite equiparar la igualdad ante la ley, pues la considera de carácter formal con la igualdad en

el ámbito tributario que la identifica con una igualdad material. Al tiempo, entiende que la diferencia puede justificarse si la medida es objetiva o razonable conforme al ordenamiento jurídico.

Masbernat (2013) sostiene que la constitución española incorpora a la igualdad como un valor (art. 1), como un deber (art. 9.2), como un derecho (arts. 14, 23, 32.1, 139) y, como un principio (arts. 31.1, 39.2, 138.2) y, además, que lo integra tanto una faceta principio formal como una material.

Afirma que es interesante destacar las expresiones más genéricas del valor y del principio de igualdad que se encuentran en el art. 1.1 (que puede enlazarse con los principios rectores de la política económica y social) y en el art. 14, de la C.Pol.Esp. El primero dice: *"España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político"*. El artículo 14 expresa: *"Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social"*.

Asimismo, la C.Pol.Esp. contempla la promoción de la igualdad material (real y efectiva) entre los individuos y grupos, a través de un mandato dirigido a los órganos estatales y que debe concretarse, entre otras vías, mediante el sistema tributario. Produciendo consecuencias no solo a nivel de los ingresos públicos, sino también implican un requerimiento dirigido a los órganos públicos de promoción de la igualdad real y efectiva, lo que a su vez encuentra su fundamento en la solidaridad.

De acuerdo al ordenamiento español, se puede interpretar al principio de igualdad en dos modos distintos. En un sentido positivo como una exigencia de igual trato a los que se encuentren en las mismas circunstancias y de trato diferente a los que se encuentren en diversas circunstancias; en un sentido negativo como la supresión de cualquier discriminación arbitraria, siendo este último un concepto difuso que depende de lo que se considere como justo, por lo que corre el riesgo de escapar del mundo del derecho.

Por lo tanto, se sostendría que la igualdad tributaria no es concebible de modo tan rugoso que llegue a impedir el establecimiento de tratos dispares entre los contribuyentes, como lo ha indicado el TCE, puesto que un sistema tributario justo debe fundarse en criterios como la

progresividad y la capacidad económica. Con todo, el tratamiento tributario diferenciado debe obedecer a una justificación objetiva y razonable (STCE 134/1996, FJ 8º); al mismo tiempo, esta regulación desigual deberá vincularse a la satisfacción de un objetivo constitucionalmente legítimo y debe testarse si la misma genera efectos que resultaren desproporcionados al fin perseguido, pues, de ser así, habría que considerar la norma debatida contraria al principio de igualdad (STCE 214/1994, de 14 de julio, FJ 5º).

1.2. Desde igualdad hacia la capacidad

1.2.1. *La igualdad ante la ley: Desde la igualdad tributaria*

La igualdad ante la ley es uno de los derechos fundamentales reconocido constitucionalmente y en la Declaración Universal de Derechos Humanos en su artículo 24, por lo que podríamos decir que es fundamental para la concepción de la democracia moderna.

En cuanto al derecho de la igualdad ante los impuestos, también reconocido constitucionalmente como se ha mencionado anteriormente y fue agregada en la Declaración de derechos del Hombre y los Ciudadanos en 1789 en su artículo 13 (Lions, 2017), por lo que de igual forma está ligado con el Estado moderno, es más según Pedro Masone en el Tomo I de su libro Principios de Derecho Tributario, recibió su primera formulación legal en el derecho público surgido en la Revolución Francesa (Massone, 2013).

Desde la declaración de este derecho, abarca una concepción hacia el financiamiento del estado en miras las necesidades económicas de los ciudadanos, sobre esto cuando utiliza el término: “resulta indispensable una contribución común, la cual debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus capacidades”.

Vemos una conexión respecto de la igualdad material, en el sentido que tratar de la misma manera a los que están en una situación análoga (Colmero, 2005), pero de una perspectiva de su capacidad económica, pues como plantea Massone (2013) se busca la obligación de repartir de forma igualitaria en sentido de las facultades contributivas de cada ciudadano.

Lo anterior no puede ser visto, sin dejar de lado toda discriminación arbitraria, es decir haciendo una distinción, exclusión o restricción carente de justificación razonable (Rodríguez G., 2013, pág. 189), pero, además, es relevante considerar que no solo la discriminación puede

atentar en contra de la igualdad ante la ley y los tributos, si no aquella diferenciación que no se justifique en razón de otras normas, intereses o principios de nuestra Constitución política (Massone, 2013, pág. 179).

Al aterrizarlo en nuestro ordenamiento jurídico el Tribunal Constitucional ha considerado que la igualdad no debe ser vista en términos absolutos, sino en vistas de la racionalidad como el gran estándar con el cual se debe apreciar las medidas de la igualdad o desigualdad (STC N° 759-2007).

En este ámbito la jurisprudencia, ha admitido las diferencias entre las personas desde una perspectiva de la igualdad material, pues debe haber condiciones iguales en quienes tienen las mismas condiciones, que pueden ser determinadas en distintas circunstancias, dando la posibilidad de crear regímenes especiales, a simple vista diferencias y desiguales, siempre y cuando no adquieran esta calidad de arbitrariedad en los términos ya explicados (STC N°986-2008).

En cuanto a la doctrina internacional podemos ver ciertas similitudes, en especial en la doctrina española, llegando también a ver la infracción de la igualdad desde una perspectiva de la finalidad del legislador, para ver justamente si nos encontramos con lo mencionado anteriormente, es decir, bajo presupuesto razones y objetivo (Massone, 2013, pág. 181).

También Massone (2013) hace referencia a que las consecuencias jurídicas que resulten de tal dispersión sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, siendo indispensable un balance entre medida adoptada, resultado que produce y fin pretendido (SCTE, 76/1990).

Según lo visto en párrafos anteriores, comprendemos la igualdad ante la ley desde una mirada material, esto es fundamental a la hora de enfrentarnos a la igualdad tributaria, como bien podemos vislumbrar en el punto anterior, respecto a las aproximaciones de dicho derecho fundamental. Sin embargo, es menester realizar un análisis más acabado respecto a la relación entre la igualdad material y la igualdad entre los tributos.

1.2.2. La igualdad tributaria desde la mirada de la igualdad material: Hacia la capacidad contributiva.

En consideración a la igualdad material, es necesario determinar cuando nos encontramos en circunstancias iguales, indispensable para comprender a qué nos referimos con

lo “razonable”, en razón que el Tribunal Constitucional chileno y español lo ha determinado como el estándar para analizar las medidas de la igualdad o desigualdad, el Tribunal Constitucional chileno y español. Ante ello, hay que establecer reglas que nos ayuden a determinarlo (Massone, 2013, pág. 182).

En los inicios del reconocimiento de la igualdad de las cargas tributarias se mantenía una visión de ella en razón a la búsqueda de aumentos de arcas fiscales, en razón de las nacientes democracias y los incipientes pasos hacia la modernidad. Por lo que, durante el periodo del naturalismo del siglo XVIII, *“el criterio verso únicamente comercial, en la retribución, estando ligada a la cantidad de beneficios que recibía por parte del Estado”* (Massone, 2013, pág. 182), por ende, es una perspectiva de servicios, no de capacidad económica del contribuyente.

La doctrina anglosajona tiene una perspectiva más acertada a la hora de ver nuestra jurisprudencia y la doctrina, vista en puntos anteriores, sobre la igualdad tributaria, pues nos habla de una “teoría de la capacidad contributiva” (Massone, 2013, pág. 183). Esta teoría se encuentra desde la potencialidad económica, en el sentido que señala Massone en su libro “Principio de Derecho Tributario, volumen I”: la incorporación de una exigencia lógica de buscar riqueza, allí donde la riqueza se encuentra (Massone, 2013, pág. 183).

El principio de capacidad tributaria, a nuestro parecer, es aquella regla que limitará esta igualdad material desde la perspectiva del principio de igualdad tributaria, pues en la doctrina española e italiana, como se vio anteriormente, apuntan como el objeto que el legislador debe tomar como referencia para establecer un determinado impuesto, que realmente considera una verdadera capacidad de pago (Massone, 2013, pág. 184).

Lo anterior puede responder a diferentes factores, uno de ellos es el aumento de evasión y elusión al no tener la capacidad económica para poder sobrellevar el impuesto que la ley le exige, esto en consideración que la capacidad tributaria, se explica, según Massone (2013), desde la capacidad económica para soportar el impuesto. Esto dice relación con que la causa de que exista dicho impuesto dice relación con la capacidad económica de soportarlo, por lo que sin capacidad no hay impuesto (Massone, 2013, pág. 184). No entenderlo en este sentido conlleva a una elusión por parte del contribuyente, reduciendo el nivel de equidad en el sistema tributario (Massone, 2013, pág. 178).

1.2.3. *¿Cuándo estamos ante una discriminación arbitraria?*

La igualdad tributaria, debe ser vista en términos del derecho público, para no encontrarnos en justificaciones no razonables, es decir, una discriminación arbitraria desde esta perspectiva reside en que “en la formación de grupos con elementos supuestamente iguales y su distinción frente a otros grupos que son excluidos por la ley y eventuales justificaciones de tales diferencias” (Massone, 2013, pág. 191).

Massone (2013) señala que la determinación de la discriminación o no discriminación es problemática de derecho en el derecho tributario en particular, porque según la doctrina internacional, en razón de la capacidad tributaria, todo sistema tributario contiene distinciones entre contribuyentes, categorías de renta y elementos de la base imponible, que como sabemos es de constante flujo (Vanistendael, 2010).

Los tribunales se encuentran en disyuntiva a la hora de revisar las normas tributarias en razón de la igualdad, al contraponer la concepción de justicia contributiva constitucional, con la fórmula aprobada por el legislador, por lo que prácticamente toda norma puede ser cuestionada en razón de ella (Massone, 2013, pág. 191).

En el ámbito internacional la justicia europea, ha comprendido la no discriminación desde una interpretación más extensa, donde realiza una diferenciación de discriminación indirecta, es decir, prohíbe un tratamiento tributario diferente basado en la residencia (Massone, 2013, pág. 192), situación que no realiza el artículo 24 del modelo de Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, la cual no le da tratamiento a la discriminación indirecta (Rodríguez G., 2013, págs. 231-232), por lo que posibilita que se utilicen criterios distintos a la nacionalidad, esto relevante en el sentido que Massone (2013) resalta la que la gran mayoría de los convenios relativos a la doble tributación nacional, incluidos los celebrados por Chile, se basan en tales modelos.

Massone (2013) recalca la importancia que la discriminación, para la comunidad europea, es aquella diferenciación que realizamos debe estar justificada por requerimientos obligatorios de interés público establecidos en Tratados de la Comunidad Europea, siendo esta proporcional (46(1) del tratado).

En el caso de la jurisprudencia y doctrina nacional no se ha planteado la idea de requerimientos obligatorios de interés público. El Tribunal Constitucional, del cual abundaremos en el párrafo siguiente, ha tomado la postura de la doctrina chilena, al señalar la igualdad de tratar igual a los desiguales, como ya hemos mencionado, pero no es una exigencia de nuestra Constitución, como lo sería en el caso de los tratados de la Comunidad Europea (Díaz de Valdés J, José Manuel. 2015).

Por tanto, la capacidad económica del contribuyente, no es solo para evitar la elusión o evasión, sino pareciera que buscaría lograr la igualdad por equiparación, es decir lo tratar igual a los desiguales, esta última se ha sido tratada por nuestro Tribunal Constitucional, en la sentencia N° 986-2008, en su considerando 32: *“Garantía jurídica de la igualdad supone, entonces, la diferenciación razonable entre quienes no se encuentren en la misma condición; pues no se impide que la legislación contemple en forma distinta situaciones diferentes, siempre que la discriminación no sea arbitraria ni responda a un propósito de hostilidad contra determinada persona o grupo de personas, o importe indebido, favor o privilegio personal o de grupo”*.

El anterior considerando presupone que la igualdad por diferenciación es realizar una diferenciación razonable entre quienes no se encuentran en la misma condición, siendo justamente el propósito de la capacidad tributaria; por ende, sería este parámetro de diferenciación razonable, siendo entendido, entonces, como una garantía jurídica a la igualdad tributaria.

1.3 Conclusiones hacia la Capacidad.

La igualdad traída al ámbito tributario con la igualdad tributaria pareciera ser que concluye que las condiciones subjetivas, para determinar si nos encontramos en la espera de la igualdad o no, son índices de la capacidad contributiva (Massone, 2013). Teniendo en consideración que los contribuyentes poseen una cierta aptitud económica, se entendería que la capacidad económica, como aproximación a su concepto, sería justamente esta potencialidad económica, que explica Massone (2013) como un stock de bienes susceptibles de ser convertidos en dinero o bien como sumas que han sido adquiridas en un periodo de tiempo, o bien como sumas de que se dispone y son destinadas a consumo. Lo anterior no dispone que la capacidad contributiva sea sinónimo de la capacidad económica. A diferencia de algunos autores que

mencionaremos más adelante, Massone (2013) plantea que sí bien la capacidad económica constituye manifestación de capacidad contributiva.

Se diferencia principalmente que la capacidad contributiva tiene por presupuesto la disponibilidad de los medios necesarios para enfrentar los tributos, siendo indispensable la idoneidad para sobrellevar la contribución; un ejemplo de ello es quién posee la capacidad económica para mantener a su familia con las necesidades básicas, pero no sería capaz de sobrellevar el tributo (Massone, 2013, pág. 187). Un caso más atraído hacia la legislación chilena es la exención de contribución del artículo 14 letra D) Número 8: “*Régimen opcional de transparencia tributaria*”, el que, en sus incisos siguientes, señala que quedarán *liberados del impuesto de primera categoría y sus propietarios se afectarán con impuestos finales sobre la base imponible que determine la empresa, en la forma que señala la letra (b) siguiente.*

Nace del fomento de Pymes, ya que principalmente son microempresas, que son acarreadas solamente por un grupo familiar, que cumple con esta idea de que tiene la capacidad económica para sobre llevar a su núcleo, pero no para ser capaz tributario en los términos de las empresas más grandes, por lo que se les da un tratamiento especial. Creemos que es colindante con todo lo mencionado anteriormente respecto de la igualdad tributaria y su conexión con la capacidad tributaria.

Teniendo presente lo expuesto, creemos que la capacidad tributaria sería la garantía jurídica de la igualdad tributaria, porque comprendemos que la igualdad Tributaria, como ya explicamos, es una mirada específica de la igualdad en la ley. En razón de ello, “*La igualdad en la ley tiene su garantía jurídica en la diferenciación razonable entre quienes no se encuentran en la misma condición*” (Díaz de Valdés J, José Manuel. 2015).

Por tanto, la igualdad tributaria debe buscar aquella garantía que cumpla este objetivo, en su mirada desde el derecho tributario, por ende, a nuestro juicio y de Massone (2013), la capacidad económica es entendida como aquella garantía que permitiría lograr la igualdad tributaria, en los términos expuestos.

II. EL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

1. Aproximaciones: Capacidad económica y capacidad contributiva

Mientras que el principio de igualdad se encuentra acogido en lo que se refiere a su esfera tributaria, la capacidad contributiva no aparece explícitamente en nuestro ordenamiento jurídico, sin embargo, su tratamiento no es menor. Uno de los primeros a tratar es Tarsitano (2011), quien considera que en el principio de capacidad contributiva se halla no solo exclusividad sino también compromiso con las dos grandes instituciones financieras: los recursos tributarios y el gasto público.

Según este autor, el concepto de capacidad contributiva puede resumirse en la aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, en tanto se llama a sostener el gasto público por la revelación de manifestaciones de riqueza económica que, ponderadas por la política legislativa, son elevadas al rango de categoría imponible.

Entre tantas explicaciones, le parece útil la justificación política y filosófica de Luqui (1989), que parte de la evolución del concepto de capacidad económica (objetiva, real y estática), pasando por el concepto de capacidad de prestación o pago (que atiende a la situación subjetiva del contribuyente) hasta llegar a la noción moderna de capacidad contributiva donde se armonizan los fines fiscales con la carga legítima. Esta evolución obedeció a una distinta valoración de la función de la riqueza, desde la primitiva mirada individualista hasta la visión social contemporánea que impregna las democracias modernas.

Estas nociones, según Tarsitano (2011), modulan el concepto jurídico-constitucional. Considerando bajo el perfil del poder impositivo, asume la necesidad de que la norma no pueda prescindir de la potencia económica, constituyéndose esta en el fundamento de la legitimación del tributo, en la "causa" y razón de su existencia. A la luz del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, que se presenta como un límite a la cuantía, lo que requiere la razonable proporción entre la carga y la capacidad contributiva.

El contenido axiológico del principio lo encumbra como fuente de justicia material en el ámbito hacendístico público. Amatucci (2001), junto con la doctrina alemana, sostienen que la correcta interpretación de los principios de igualdad y de justicia tributaria en la concreta distribución de la imposición fiscal se basa en la estrecha conexión de estos con el principio de

la capacidad contributiva. Por esto, Tarsitano (2011) considera que cualquier ley que considere el impuesto como instrumento de política económica y social debe respetar rigurosamente los principios de capacidad contributiva y de justicia fiscal.

Además, es la capacidad contributiva, como causa de la obligación, la que le confiere su naturaleza tributaria. Este principio, como motivación del reparto del gasto público, justifica la progresividad de los impuestos y la asignación de los bienes y servicios públicos. El sacrificio del contribuyente y el derecho de los ciudadanos a participar en los beneficios del gasto que se financia con los impuestos, son valores que deben mantener un equilibrio.

"La capacidad contributiva del individuo es el fundamento del deber de obtención de los fines comunes e indica la cantidad de riqueza que legítimamente puede ser cobrada con fines solidarios dentro de los límites que facilitan la libre iniciativa económica privada y, además, la dirección y la coordinación hacia fines sociales de la actividad pública y privada. En este sentido, la capacidad contributiva constituye un presupuesto, límite y fundamento del pago y consiste en la idoneidad del sujeto a ser coactivamente sometido a la potestad tributaria según los criterios de progresividad". (Amatucci y González García, 2001)

En el caso de México, Panez Solórzano y Lázaro Orihuela (2023) sostienen que la capacidad contributiva se encuentra implícita en el principio de igualdad tributaria dentro de lo que es la igualdad tributaria. Sin embargo, existe una discusión conceptual entre "capacidad económica" y "capacidad contributiva", la cual encuentra su origen en la terminología utilizada por los legisladores constitucionales de Italia y España.

La Constitución italiana acuñó el término *capacità contributiva* y la Constitución española el término de capacidad económica. Frente a esta dualidad terminológica, la doctrina española se inclinó por equiparar ambos conceptos (Vidal, 2003), como si fueran sinónimos. Esta equiparación provocó que en un inicio dicho principio sea tan amplio en sus alcances, al punto de ser concebido como presupuesto y límite de la tributación al mismo tiempo, lo cual desencadenó que el mismo sea dividido en dos aspectos: uno objetivo o absoluto y otro subjetivo o relativo.

La capacidad económica (aspecto objetivo o absoluto del principio) se restringe únicamente a los hechos que revelan la riqueza de un sujeto (riqueza adquirida, riqueza poseída

y consumo), los cuales deben ser valorados por el legislador con el fin de establecer si dicho sujeto puede concurrir al sostenimiento del gasto público (deber de contribuir); mientras que la capacidad contributiva (aspecto subjetivo o relativo del principio) es la determinación cuantitativa (límite mínimo y máximo) de la riqueza del sujeto que será destinada a las arcas del Estado en forma de tributo.

En consecuencia, los supuestos aspectos del principio son en realidad principios distintos. En este sentido, se debe reconocer que la capacidad económica es el presupuesto de la capacidad contributiva, ya que, como bien ha afirmado Falsitta (1999), no se puede estar obligado a contribuir si falta del todo la capacidad económica. Entonces, la relación entre estos principios es de la siguiente manera: el principio de capacidad económica es el fundamento del deber de contribuir, el cual, a su vez, fundamenta y se materializa en la capacidad contributiva.

Relacionado con esto, Tarsitano (2005) afirma que es “el principio calificador de la autonomía estructural del derecho tributario”, mientras que Abbamonte (2009) señala que es “un presupuesto de legitimación del acto de tributación”. De acuerdo con esto, la capacidad contributiva puede definirse como “una ‘aptitud’ efectiva del contribuyente para ser sujeto pasivo de las obligaciones tributarias, aptitud inherente a la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, tamizados por la valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible” (Tarsitano, 2005).

En consecuencia, es un error pensar que toda manifestación de riqueza es alcanzada por este principio, puesto que la capacidad contributiva se restringe a “aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en nuestra Constitución”.(Vidal, 2003)

Masbernath (2010) determina que la capacidad contributiva es la riqueza disponible de un sujeto y que en base a ello se deberá tener en cuenta la capacidad objetiva, es decir que solo tributa la renta neta y no las sumas destinadas a obtener los ingresos; la capacidad subjetiva, que se refiere a no deber tributar respecto de las cantidades mínimas necesarias para garantizar al contribuyente una vida digna y la determinación de la intensidad del gravamen, por lo que se deberá disponer de la riqueza a través de una tributación progresiva y sujeta al límite de la no confiscatoriedad.

Parte esencial para entender la capacidad contributiva es el conocimiento de lo que implica el término de “mínimo existencial”, pues este tiene raíz en el reconocimiento de la dignidad de la persona humana y su familia, lo que constituye un mínimo ético que se deriva de la justicia tributaria y un mínimo lógico que evita la arbitrariedad legislativa. Es por esto que beneficia principalmente a las personas naturales, sin perjuicio de que en ciertos casos pueda beneficiarse a las personas jurídicas por ser estas una extensión de las personas naturales.

Se trataría finalmente de un espacio de indemnización fiscal, por lo que en virtud de este, no toda titularidad de riqueza supondría una capacidad para contribuir, pues su inexistencia implicará la desaparición física del contribuyente.

El mínimo existencial se ha conceptualizado como aquel conjunto de recursos económicos que en una unidad de tiempo permite atender las necesidades elementales personales y familiares. Únicamente a partir de ahí comienza lo que se considera como capacidad contributiva para atender a las obligaciones fiscales. Este mínimo para la existencia recibe cobertura no solo por medio de la tributación, sino también a través de ayudas públicas de diversa índole.

Este mínimo debe ser determinado dependiendo de las opciones políticas y situacionales de los individuos, por lo que no es una tarea sencilla y se ha tendido a vincularlo al monto de ayudas públicas a personas sin recursos o a lo necesario para la existencia conforme al esquema de derechos económicos y sociales constitucionalmente consagrados.

2. Alcances de la capacidad contributiva: subjetivo, territorial y temporal

Teniendo en claro esto, debemos avanzar en cuanto a cómo y dónde actúa la capacidad contributiva, para esto se ha de separar en 3 ámbitos: subjetivo, territorial y temporal.

En el ámbito subjetivo, se entiende que los titulares del derecho a contribuir conforme a su capacidad contributiva son únicamente las personas naturales, pues éste nace de la dignidad humana y se vincula al mínimo existencial, mientras que esto es limitado en caso de las personas jurídicas, en cuanto el Estado debe evitar una doble imposición a la persona natural que está detrás de la persona jurídica.

En el ámbito territorial, y en tanto la imposición recaiga en la renta global, este principio genera el deber del Estado de evitar la doble tributación.

En el ámbito temporal, si bien se pueden implantar normas tributarias retroactivas por parte del legislador, se ha sostenido que la capacidad contributiva debe referirse al momento en el presupuesto de un tributo y no a un momento pasado. (Oviedo Y Herrera, 2007)

Fernando Vicente y Archie Domingo al apreciar el concepto de capacidad contributiva y remitiéndose a la advertencia de Giardiana, que debemos distinguir la capacidad contributiva absoluta de la relativa: “La capacidad contributiva absoluta es la aptitud para concurrir a las cargas públicas. La capacidad contributiva relativa es el criterio que ha de orientar la determinación de la concreta carga tributaria”.

Puede entenderse que la capacidad contributiva absoluta consiste en el deber (prejurídico) del legislador de escoger hechos que exhiban contenido económico. Al hacerlo, estará realizando este principio, aunque no se trate aún de aplicación del principio de igualdad tributaria. Éste tendrá como presupuesto la satisfacción de la capacidad contributiva absoluta, es decir, la presunción de que, por participar en hechos económicamente expresivos, las personas están demostrando que tienen condiciones para contribuir al erario. El plano de la obediencia al principio de igualdad en la imposición fiscal se ceñiría al de la capacidad contributiva relativa, o mejor dicho, siempre que el legislador, habiendo escogido para el supuesto de las normas tributarias hechos que demuestren signos de riqueza, deba dosificar igualitariamente la carga impositiva.

En este momento es que se podrá aludir a la igualdad constitucionalmente prevista, pues es del todo posible el empleo de los instrumentos que están a disposición del legislador (base de cálculo, alícuota, exenciones), dado que atienden las desigualdades sociales y también las individuales, en el momento de la creación de la carga tributaria. Y esto representa la satisfacción de un deber jurídico y no simplemente prejurídico, como acontece en el caso de la capacidad contributiva absoluta. (De Barros Carvalho, 2023).

3. La capacidad contributiva en el derecho comparado:

La conexión entre la igualdad y la capacidad contributiva es un tema que ha abarcado la doctrina europea hace algunos años, por lo que, para efectos de una mejor comprensión, encontramos imperante en 3 grandes países que poseen una conexión histórica con nuestro país: España, Italia y Argentina, tal como plantea Masbernat (2012).

En primera instancia es necesario recalcar que la capacidad contributiva es un principio autónomo de la igualdad, pues lo tienen incorporado en su constitución el artículo 53 de la constitución política italiana, logrando que ocurra una discusión doctrinaria respecto de su aproximación con la igualdad,

Marbernat (2012), menciona que este último es transversal para todo el ordenamiento jurídico, pues tiene cabida en otras áreas del derecho, en tanto la capacidad tributaria, como vimos anteriormente, está enfocada desde una perspectiva económica, siendo mucho más acotada que la igualdad e incluso es parte de la triada de principios fundamentales de nuestra democracia occidental.

3.1. Alcance de la capacidad contributiva italiana y menciones a la española.

En razón la jurisprudencia italiana Marbernat (2012) comprende dicho principio de capacidad económica como una medida de igualdad, en razón de la sentencia de la corte constitucional italiana en sus sentencias 155/1963 y 120/1972, pero ello no lo limitó a generar una perspectiva un poco más independiente a la hora de ahondar más en el área tributaria, como es darle una amplitud desde los presupuestos de la imposición, o idoneidad del sujeto a la obligación impositiva.

Resalta la importancia de la expresión normativa del principio capacidad económica, pues logramos una apertura de la jurisprudencia y doctrina al planteamos los alcances de este principio.

Logrando evidenciar no solamente su conexión clara con la igualdad tributaria, sino que es más que una medida, como señala el tribunal en un comienzo, sino que puede ser vista desde una mirada hacia otros principios, incluso como veremos en el siguiente gran tema de nuestro ensayo, que es desde la capacidad tributaria al principio de solidaridad.

3.2. La doctrina italiana y sus 3 grandes pilares.

Ante la problematización de los alcances del principio de la capacidad contributiva, encontramos necesario contextualizar con las características propias que plantea Masbernat (2012), es decir que sean personal, actual y efectiva, debido a que, según la mirada del ordenamiento jurídico italiano, serían fundamentales para justificar y poner los límites de la vulneración del principio.

En primera instancia encontramos la personalización; esto implica para Masbernat (2012), cada uno está obligado a contribuir de acuerdo a su propia e individual capacidad, por lo que esta aptitud económica tendría que tener únicamente una perspectiva particular del sujeto, pues no es posible según Masbernat (2012) concebir la capacidad contributiva en términos generales.

Masbernat (2012) menciona que esto ha sido denominado la idoneidad subjetiva, en el sentido de que la capacidad contributiva dicta relación con la capacidad económica de cubrir el gasto público, por sobre los montos necesarios y mínimos para sobrevivir.

Lo mencionado podría encontrar similitudes con la doctrina chilena, pues como mencionamos anteriormente, Massone (2013), nos explica la capacidad contributiva en términos bastante parecidos, por lo que podríamos encontrar esta idoneidad subjetiva, planteada en los términos de la doctrina italiana, en la doctrina chilena.

Como segunda característica menciona que debe ser actual, lo cual significa que prohíbe, según Masbernat (2012), que se imponga gravemente de modo retroactivo sobre la riqueza pasada. En términos simples, no podemos imputar un impuesto a un contribuyente que tuvo la capacidad económica y la perdió, pues en la actualidad no le sería posible hacer frente al impuesto.

Masbernat (2012) nos plantea que la capacidad económica debe tener una coincidencia temporal entre el momento de la imposición y aquel en que se perfecciona el hecho punible, buscando evitar que la ley tributaria no grave una riqueza dentro de un patrimonio que aún no existe, o en el peor de los casos, que ya no se encuentra dentro de él.

Finalmente, señala que esta capacidad económica requiere que sea efectiva o cierta; incluso menciona que la legislación italiana prohíbe que se impongan tributos sobre riqueza lejana, ficticia, presumible, supuesta o nominal.

En razón de esto, se podría relacionar con lo expuesto por Fernández y Masbernat (2010), que mencionan que el Tribunal Constitucional chileno se ha referido a la capacidad contributiva como una manifestación de la igualdad, justamente respecto a que “es igual riqueza corresponde igual tributación”, pareciera que se quedaría en los términos más generales del concepto.

Esto debido a que Fernández y Masbernat (2010), creen que el legislador constitucional chileno pareciera tener criterios constitucionales menos estrictos que el español y tendería a dejar aquellos criterios a la legislación, siempre velando que sean justificaciones razonables.

Sin embargo, en cuanto a la efectividad, sí se señala el principio de racionalidad, pues Masbernat (2013) plantea que la doctrina italiana reviste de la efectividad como un requisito para la estimación de los tributos; aunque estos puedan tener dicha relación con evitar la ovación.

Sin embargo, no implica que se basen justamente en un fundamento razonable, tal como en Chile, solo que este ha establecido doctrinalmente la efectividad como un criterio propio de la capacidad económica, que le da un fundamento razonable.

En Chile, a simple vista, no encontramos estos conceptos plasmados en la jurisprudencia, pero quizás podemos dividirlos en los criterios que fundamentan la legislación tributaria; tal es el caso del Mensaje del Presidente de la República para presentar el proyecto de ley, que dará paso a la Ley N° 20.416, en el que señala:

Una regulación que sea costo-efectiva contribuye a generar igualdad de oportunidades para emprender, a potenciar la competitividad de las empresas de menor tamaño y posibilitar nuevos emprendimientos, con efectos directos sobre la consolidación de puestos de trabajo, la equidad social y la participación ciudadana. En la medida que las empresas de menor tamaño incrementen su productividad y sean más competitivas, todo ello reforzado por una regulación adecuada, aumentarán su capacidad de generar valor agregado y de producir bienes y servicios,

con una evidente ganancia para todos los actores involucrados. (Primer trámite constitucional, Historia de la Ley N° 20.416)

Pareciera que buscamos, justamente, una complementación con la idea de costo que realice un beneficio al gasto público evitando la evasión, desde una perspectiva efectiva hacia el contribuyente, justamente para generar igualdad, señalando la conexión entre la capacidad y la igualdad desde una perspectiva de la efectividad, que se presenta en la doctrina italiana en los términos planteados.

Masbernat (2012) señala que la doctrina italiana, encuentra que la omisión de la capacidad contributiva en un beneficio tributario traería la violación de este, por ende, para la doctrina italiana, serían normativas insconstitucionales.

Una diferenciación muy relevante con nuestro ordenamiento nacional, porque para el derecho italiano, como ya hemos mencionado, la capacidad contributiva es un derecho constitucional reconocido independiente del derecho a la igualdad, al incorporarlo en el artículo 53 de la Constitución Política de Italia: Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad. (Constitución Política Italiana de 1947).

Este articulado obliga a contribuir en son de su capacidad contributiva y alero de los criterios de progresividad, a diferencia de los otros principios, como la libertad y la igualdad, pero enmarcados en que éste causaría su limitación, situación que en nuestra legislación aún no es concebida.

Por tanto, la doctrina italiana contiene ciertas similitudes con la chilena. en referencia a comprender la importancia de capacidad económica, pero la forma de reconocimiento pareciera ser distinta, pues constitucionalmente la capacidad contributiva no se encuentra independizada de la igualdad tributaria.

Se entiende en razón del inciso primero del artículo 19 N° 20 de la constitución chilena: 20°.- La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas (Constitución Política de Chile), por lo que su reconocimiento se requiere de un trabajo doctrinal y jurisprudencial.

Entregando una perspectiva de garantía constitucional de la igualdad tributaria, en tanto la constitución italiana la presenta como un derecho fundamental independiente, siendo reconocida constitucionalmente, por lo que la ausencia de ella conlleva a la inconstitucionalidad, situación que no ocurre en nuestro país, pues Massone (2013) señala que el Tribunal Constitucional reconoce la capacidad contributiva en los términos de una garantía de la igualdad tributaria, dentro de los criterios de justificación razonable.

Como pudimos presenciar, Masbernat (2012) pone en evidencia el modelo analítico italiano, generando una conexión no sólo doctrinal entre los principios sino, a su vez, una dependencia normativa de un principio y otro a nivel normativo.

Además, estos principios también encontramos en ordenamientos jurídicos como España, pero desde una perspectiva distinta, Masbernat (2012) señala que sí bien presenta un modelo diferente al italiano, en sentido que la construcción de principios materiales tributarios es sistemático, por lo que la doctrina ha tenido que delimitar cada uno de estos principios y plantear un principio mucho más general que aborde aquello que estos principios perfilados no han podido responder, a saber la justicia tributaria.

No nos compete externos sobre la justicia tributaria, pero lo relevante de ello es la demostración de que ciertos principios se repiten dentro de cada sistema moderno occidental, como el italiano y español, y que vemos ciertas similitudes de ellos en nuestro país.

En el caso de Chile encontramos, según Masbernat (2012), que tanto la doctrina como la jurisprudencia, perciben que los principios de tributación de Chile son la reserva de ley, igualdad y los derechos de propiedad, y finalmente la libertad de empresa, como límites del ejercicio de la potestad tributaria.

Dicha igualdad formal, como ya hemos mencionado, tiene relación con la capacidad económica, pero los demás principios son extremadamente rígidos, quedando a merced, según Masbernat (2012), de los límites cuantitativos que no tienen peso para el debate legislativo y judicial.

Pareciera ser que la opción de nuestro ordenamiento jurídico, para poder reconocer la capacidad contributiva, es en razón de Masbernat (2012), a través de trabajo dogmático y

jurisprudencial, como los que hemos expuesto en párrafos anteriores, pues no existe complicación para comprender un desarrollo dogmático de este principio.

4. Desde la Capacidad hacia la solidaridad

Masbernat (2012) plantea que los criterios de justicia se han estandarizado con la globalización y la creación de los Estados democráticos a través de los tratados internacionales u otras formas, como normas expresas o principios implícitos o explícitos, o simplemente construcciones doctrinales.

En el derecho peruano, Novoa (2017), al definir la capacidad contributiva, señala que tiene su origen en lograr coincidir el gasto público y el principio de igualdad de cargas públicas, pues plantea que es deber de todo ciudadano contribuir, en razón de su capacidad económica, en términos que planteamos párrafos anteriores, para poder satisfacer las necesidades públicas, siendo esta última primordial para el sustento del Estado moderno.

Novoa (2017) esto lo relaciona con el deber de solidaridad de contribuir al gasto que implica la mantención del Estado, pero con la limitación de que no todos estamos obligados a participar en la contribución en los mismos términos, porque existe el principio de igualdad de cargas públicas, el cual alude a una igualdad material, personal y cualitativa, pues se toma en consideración la capacidad económica del contribuyente.

La perspectiva doctrinal peruana en Novoa (2017) resulta relevante, pues pareciera que nos introduce la solidaridad como un principio que se ve limitado por la capacidad contributiva, por lo que su conexión no sería desde una perspectiva de garantía sino de limitación.

Massone (2013) reconoce una conexión íntima con el principio de igualdad y solidaridad desde una perspectiva social, económica y política. Esto tiene similitudes con lo planteado en la Constitución Española en su artículo 31.1: artículo 31.1 de la Constitución: todos los ciudadanos 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 y que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio (Constitución Española).

Novoa (2017) presenta la capacidad contributiva como una limitación de la solidaridad tributaria. El ordenamiento español lo aterriza a una norma constitucional, al mencionar que

cada ciudadano deberá contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva, por lo que en primera instancia genera como limitante a este principio de solidaridad la aptitud económica del contribuyente, pero además este deber de contribución debe realizarse mediante sistema tributario justo, y especifica los principios de igualdad y progresivas.

4.1. Comentarios hacia una solidaridad tributaria.

En razón de los elementos analizados en torno al concepto de capacidad contributiva, la comprendemos como aquella garantía judicial de la igualdad tributaria.

Sin embargo pareciera que no cumple únicamente dicho rol, sino que también puede ser una limitación razonable de la solidaridad, incluso siendo establecida en constituciones europeas, como la italiana en su artículo 53, o en el caso de la Constitución Española, que expresa en su artículo 31.1 la capacidad contributiva en razón de una limitación de la solidaridad tributaria.

Por tanto, resulta imperante desarrollar la solidaridad tributaria, en razón de su definición, limitaciones y garantías, para comprender una relación, que pareciera demostrar entre la igualdad tributaria, la capacidad tributaria y la solidaridad tributaria.

III. EL PRINCIPIO DE LA SOLIDARIDAD.

1. Aproximación al principio de la solidaridad: perspectiva doctrinal

Enrique Uribe y Jorge Olvera (2022) se aproximan al principio de la solidaridad como un principio constitucional que debiese ser considerado como una directriz para la sociedad humana.

Afirman que uno de los mayores desafíos de la humanidad es la erradicación de la miseria, pero no solo desde la perspectiva de los medios para atenuar las asimetrías de la sociedad, sino que también de idear mecanismos y acciones de mayor pertinencia para que la vida social en condiciones dignas sea posible.

Para esto, el Estado debe albergar la solidaridad desde sus prescripciones normativas, pues, sin esta orientación, todos los demás ejercicios de la cosa pública marcharán desorientados y sus logros serán efímeros —como la recaudación de impuestos sin un fin social específico—.

Uribe y Olvera (2022) dan a entender que, en cuanto al concepto mismo de la solidaridad, la idea de esta tiene una configuración muy antigua relacionada con el concepto de la fraternidad nacido del cristianismo; pero es mucho más que la conducta fraterna entre los seres humanos. Se requiere, de acuerdo a Brukhorst (2005), de “*la liberación de la idea de hermandad de las concepciones anteriores*”, la “*deflación del sentido cristiano de la hermandad*”, y la *legalización igualitaria de la ciudadanía republicana*”¹.

Los perfiles de los estados de bienestar coinciden con la atención que debe prodigarse a los más vulnerables como una directriz constitucional de carácter vinculante para los poderes públicos, no como un mero acto de generosidad o buena voluntad.

Uribe y Olvera (2022) consideran que la solidaridad no se puede comprender sin una liga directa con el concepto de fraternidad, y tampoco sin la referencia al diseño constitucional que recoge y afianza principios constitucionales de carácter social, en la cual la solidaridad conduce a la identificación y empatía con el otro, quien no encuentra opciones transitables para que su situación mejore. Por esto, son importantes las decisiones políticas fundamentales, y consideran que el máximo ordenamiento de cualquier país debe incluir el principio de solidaridad, con un contenido claro y una fuerza vinculante para todos los órganos del Estado.

Finalmente, consideran que la solidaridad no puede ser entendida como política pública, ni como una expresión generosa del gobierno. La solidaridad es la identificación fraterna con el otro, con los demás, que, al igual que “*nosotros*”, forman parte del entramado social y realmente no podemos afirmar que hay “*otros*”, porque lo que debe existir en el discurso y en el diseño constitucional es el concepto de “*nosotros*” como sólida afirmación de nuestra naturaleza colectiva.

Francisco Fernández Segado (2012) afirma que es más fácil intuir que definir y delimitar la solidaridad por su contenido, alcance y aplicación, situación que se llega a complicar aún más al tener que incorporarla a un texto constitucional.

¹ The modern idea of solidarity originated in the constitutional revolutions of the eighteenth century. It was politically institutionalized in the republican nation-state, and within that framework it was taken up by the social movements of the nineteenth century, extended, and put into concrete form in the welfare state. Semantically, this required the “freeing of the idea of brotherliness from earlier conceptions”, the “deflation of the Christian sense of brotherliness”, and the egalitarian juridification of republican citizenship. (Brukhorst, 2005, pp. 55-56)

En el plano de la ética aparece como una virtud moral; podría afirmarse que estamos ante un auténtico valor ético-moral que podría compendiarse con la idea de fraternidad. Ser solidario es asumir como propio el interés de un tercero, identificarse con él, hacerse cómplice de sus intereses, desvelos e inquietudes. En el ámbito social constituye una verdadera “conditio sine qua non” de la existencia de un grupo social, pues, sin ella no hay muchas posibilidades de que exista un grupo humano digno de tal nombre.

Segado (2012) agrega que la solidaridad en conjunto con la libertad, igualdad y justicia, han venido a conformar lo que considera la tetralogía axiológica del Estado social de nuestro tiempo. La solidaridad ha sido una noción de menor relevancia dogmática en comparación con otros principios. Sin embargo, se ha convertido en un valor de referencia meta-ideológico, en una referencia axiológica general reivindicada desde cualquier posición ideológica.

“El término «solidaridad» encuentra su raíz en el étimo romano solidarium, que se enlaza con las expresiones solidum, soldum, y que significa «entero», «compacto», y de ahí la conocida figura jurídica de la obligatio in solidum, en la que cada uno de los codendores asume la totalidad de la obligación contraída, y cada uno de los coacreedores dispone del derecho de exigir el cumplimiento de la obligación en su totalidad”. (Segado, 2012)

En el derecho, no sólo europeo, sino que dentro de aquellos que encuentran su inspiración en ellos, se puede considerar el concepto mismo de “solidaridad” como una herencia del derecho romano, el cual fue recepcionado por el Código Civil napoleónico de 1804. De acuerdo a Segado (2012), esta instrumentación jurídica iusprivatista de lo que sería la noción de la solidaridad va a cumplir la función notablemente garantista de reforzar y asegurar las garantías del acreedor, y por lo mismo la propiedad, y el tráfico jurídico, que es tanto como decir la libertad económica, lo que pone de manifiesto no solo el acentuado individualismo de una figura que cumple semejante rol, sino que incluso su desnaturalización desde los parámetros con los que la solidaridad es visualizada en el Estado social de nuestro tiempo. Ello es obvio si se atiende a las diversas direcciones a las que responde la lógica de la solidaridad en el Estado social.

Karim Nehme (2014) afirma que en primera instancia encontramos la definición y fundamento del principio de solidaridad, como un criterio rector esencial en la promoción y garantía de los derechos sociales, siendo este un principio profundamente ligado con la dignidad humana, la sensibilidad del Estado y junto con ello el bien común, requiriendo este ser

actualizado conforme a los cambios sociales. Nehme (2014) además señala la propuesta interpretativa de aplicación al principio de solidaridad, dándole una perspectiva más abierta, como lo son el espacio abierto y la democracia participativa desarrollados por Häberle y Ely, respectivamente.

Nehme (2014) evidencia que el principio de solidaridad en la doctrina muestra una tendencia a la apertura en las cláusulas interpretativas, incluso dando una justificación histórica a través de los cambios políticos y constitucionales, como lo fue pasar de un “Estado empresarial y nacional desarrollismo”, teniendo como principal objetivo la intervención Estatal a un Estado subsidiario para reducir la participación de ella y fomentar la iniciativa privada.

Ante este cambio tan brusco que señala este autor, nos permite evidenciar que, a pesar de ello, existe la idea de que el Estado tiene un deber positivo de contribuir en los derechos sociales; y no solo esto, sino que también se ha demostrado que, tanto la doctrina contemporánea como las sentencias del Tribunal Constitucional chileno², tanto el Estado como los particulares pueden ser sujetos pasivos en la prestación de derechos sociales, lo que implica una colaboración pública-privada.

Sin embargo, aunque encontremos esta idea en nuestra discusión doctrinaria, aún quedamos al debe producto del Estado subsidiario que actualmente poseemos. Nehme (2014) menciona que existen problemas de legitimidad en la perspectiva de derechos sociales por las críticas de originalismo interpretativo y evolución de las necesidades y demandas ciudadanas en pleno siglo XXI. Sigue siendo una realidad en nuestro sistema jurídico constitucional.

Por lo que, en la doctrina chilena encontramos autores que buscan la apertura de la interpretación del principio de solidaridad, además de hacer notar que el Tribunal Constitucional cada vez se encuentra más próximo a la idea de atender las necesidades que el Estado subsidiario y la interpretación restrictiva de este principio no han podido suplir.

Al continuar con el análisis bibliográfico encontramos que esta nueva tendencia doctrinaria chilena está profundamente relacionada con el derecho comparado, incluso lo evidencian Alejandro Laje, Gabriel E. Lanzavechia y Viviana Céspedes (2023) que realizan un

² Sentencia Tribunal Constitucional, Rol 976, 26 de junio de 2008

estudio no jurídico sino más bien filosófico, donde señalan justamente que la percepción de imperfección humana desencadena un sentimiento racional que lleva justamente a la búsqueda de la solidaridad y la dignidad, volviendo la concepción de la estética el motor de este principio, ir más allá del principio de subsidiariedad, que habla el autor Nehme (2014) porque va justamente contraria a la estética, al no abarcar los valores fundamentales de las personas y de la humanidad.

Dirigiendo la mirada al principio de solidaridad, ya no como un principio general sino como un principio tributario, Jorge Sarmiento Díaz (2010) afirma que los ciudadanos necesitan del Estado para satisfacer sus necesidades, esto debido a que las necesidades comunes no pueden ser satisfechas individualmente o debido a las diferencias de recursos económicos entre ellos que generan que un sector necesite ayuda para satisfacer dichas necesidades.

Para que el Estado satisfaga estas necesidades, los ciudadanos deben aportar económicamente. Algunos más y otros no aportarán por no tener capacidad de ello.

Esto es el fundamento y origen de la existencia de los ingresos tributarios a partir de la solidaridad social y —consecuentemente— es también el fundamento de la función de redistribución de la Política Fiscal.

La solidaridad se define como la adhesión circunstancial a la causa o a la empresa de otros. En un plano mayor, la solidaridad social atañe a la adhesión a una causa de la sociedad en su conjunto. Esto como principio en la fiscalidad y en la tributación tiene una particular importancia, ya que, permite abrir la teoría de los tributos a conceptos más amplios de los que derivan conceptos como la capacidad contributiva, expandiendo la tributación al reconocimiento de finalidades extra fiscales legítimas en el diseño y aplicación de estos tributos.

El principio de solidaridad se ha mencionado particularmente en la doctrina italiana, cuya constitución señala en su artículo segundo, dentro de los derechos que la República reconoce y garantiza, el cumplimiento de los deberes ineludibles de solidaridad.

Finalmente, respecto a la doctrina nacional encontramos una escasez sobre la solidaridad tributaria. Donde más encontramos referencia a este principio dentro de un contexto tributario es con Masbernat (2012), donde nos menciona que la deficiencia de nuestro sistema en darle cabida a ella, por sobre todo la interpretación restrictiva.

Entendiéndose como responsabilidad de cada individuo de contribuir en son de su capacidad contributiva para el bien común, no realizando el trabajo acabado de la solidaridad como menciona Nehme (2014), siendo este el pilar de la dignidad humana, la sensibilidad del Estado y junto con ello el bien común, requiriendo ser actualizado conforme a los cambios sociales.

2. Solidaridad tributaria: doctrina del derecho comparado

En la doctrina española García (2012), menciona que el Estado social da pie para la creación de intereses generales, que son tutelados a través de normas intervencionistas e injerencia, por lo que no sería difícil ver el interés recaudatorio como uno de estos intereses generales que requiere ser tutelado y el ordenamiento tributario como aquella que cumple el rol de proveer de normas intervencionistas con injerencia, que son indispensables para el Estado social.

García (2012) nos da la posibilidad de aterrizar el concepto de la solidaridad en términos filosóficos hacia una mirada tributaria, porque como él mismo señala, la calidad del impuesto es fundamental para sus funciones, pero no estaría exento de problemáticas. El autor agrega que justamente O'Connor (1973) expone sus preocupaciones respecto a que el crecimiento exponencial de los gastos sociales serían legitimadores de las sociedades capitalistas.

Si bien nace como una crítica política, García (2012) hace hincapié que fue necesario para plantear posteriormente la necesidad de fijar límites constitucionales a la presión fiscal y sus gastos, siendo reiteradas en la actualidad debido a las crecientes crisis económicas de los países europeos.

Ante ello, podemos evidenciar luces de la conexión de los principios ya expuestos con la solidaridad tributaria, pues es menester revisar los límites constitucionales que ha recogido el derecho comparado.

En primera instancia, García (2012) presenta la doctrina italiana, que ya vimos, como la cuna de la capacidad económica, siendo indispensable para la búsqueda de la igualdad material, situación que colinda para García (2012) como un objetivo que el Estado social de Derecho debe perseguir.

Aunque García (2012) menciona que, al existir estas corrientes destinadas a cuestionar los criterios constitucionales de reparto en función de la capacidad contributiva, se va a desplazar la justicia de ella hacia la justicia en general, por lo que se va a tratar de agregar en el sistema fiscal una intención de solidaridad en la redistribución y la justicia distributiva, llevando el sistema tributivo más allá de su función instrumental para conseguir ingresos fiscales.

García (2012) afirmaba que así podríamos llegar a establecer una conexión entre la capacidad contributiva y la solidaridad, seleccionando a la solidaridad como aquel fin de la cualificación funcional, el deber de contribuir. Este autor menciona que la doctrina italiana le llama "la capacidad solidaristica", por lo que justifica según él que la solidaridad sería aquella fórmula del Estado de derecho social, en justificación de la necesidad retributiva de la misma y de todas las figuras del sistema impositivo tributario.

García (2012) nos plasma que el Estado social y democrático de derecho se construye en base del Estado de Derecho de corte liberal, desde la mirada que el Estado Social agrega la acción social, por la cual este debe desarrollarse, siendo plasmada en lo que denomina la *procura asistencial*.

Lo anterior es fundamental debido a que García (2012) reiteró que gracias a la viabilidad y existencia del Estado podemos generar una eficacia en el sistema tributario, pues los servicios públicos deben ser en razón del bien social, siendo por tanto el deber de contribuir, para el autor, dice directa como esta acción impositiva que impone el Estado en razón de cumplir las exigencias prestacionales propias del Estado social, como garantizar el derecho de la propiedad y la visión del orden constitucional, derechos que encontramos profundamente arraigados en la doctrina nacional.

García (2012) señala incluso que el Tribunal Constitucional del Perú configura este Estado social y democrático en dos aspectos. El primero dice relación con la exigencia de las condiciones materiales para efectivamente conseguir el presupuesto, por lo que es imperante tener una conexión con las posibilidades reales y objetivas del Estado, siendo necesaria la participación de los ciudadanos. El segundo explica que el Estado debe tener una identificación con los fines del contenido social de ésta, pues se requiere de una forma que evalúe, con prudencia, los contextos que justifiquen su accionar o omisión; así evita problemas en el mismo desarrollo social.

Por tanto, bajo nuestro criterio comprendemos que se requiere exigencia material realista de las capacidades del estado, y la necesidad justamente de fijar criterios para los fines del contenido social que este abarca, que ya hemos mencionado con anterioridad, siendo relevante justamente traer con nosotros los principios de igualdad tributaria y capacidad contributiva.

Para García (2012), es una expresión de la dualidad Estado-sociedad, pues la doctrina alemana incluso ha señalado la necesidad de Estado impositivo para cumplir justamente dichas funciones sociales, así poder garantizar el desarrollo social en observancia a solidaridad como una de aquellas fórmulas del Estado de Derecho.

Aunque, como señala García (2012), no todo tributo va a estar encajado en todos sus aspectos con solidaridad, sino que serían únicamente los que se formulan en base de la contribución de todos con el fin de sustentar los gastos públicos, siendo, por tanto, para el autor el impuesto el instrumento de solidaridad, al menos en razón del Estado social.

Sin embargo, García (2012) señala que en ningún caso el Estado impositivo debería acercarse a los límites propios del Estado de Derecho, en razón de que al Estado le corresponde poder tributario y a la sociedad la libertad de disposición sobre los objetos impositivos, siendo asociados a instituciones jurídicas como la libertad de profesión o empresa y la propiedad.

Siendo para García (2012), la justificación del deber contributivo en función de los gastos públicos sería la solidaridad social, pues, como se menciona en párrafos anteriores, esta idea Estado-sociedad se relaciona directamente con la posibilidad de sostener el estado con sus beneficios, como la concreción de la libertad y los derechos ya descritos, gracias al poder impositivo que tiene el estado para cumplir este desarrollo social; por ende, es necesario que como sociedad exista con colaboración en razón de la solidaridad social.

Se explica ya que García (2012) señala que la solidaridad tendría una eficacia relativa, porque requerirá de la constitucionalización, pues no hay que buscar limitar principios propios del Estado de derecho, siendo imperante para el autor que el principio se exista bajo la base constitucional que persigue la mayoría de los estados, es decir, en razón de la capacidad económica, igualdad y no confiscatoriedad.

3. Crítica del Estado Social y la capacidad contributiva

García (2012) menciona la crítica de la doctrina ante Estado Social, en específico respecto de que para fundar la exigencia de la solidaridad en un sistema progresivo en modelo económico implica olvidar las críticas actuales sobre el intervencionismo fiscal del Estado, en el cual hoy la provisión de servicios y bienes públicos no seguían realmente por la solidaridad sino por otras razones más bien guiadas hacia la burocracia y la rentabilidad electoral del gasto público.

García (2012) señala que es relevante reconocer que el tributo supone una intervención en la libertad y la propiedad del contribuyente; ante ello, resulta incuestionable la necesidad de proteger las limitaciones constitucionales al poder tributario, basadas en derechos constitucionales del contribuyente, independiente de sí el titular, es una persona natural o jurídica. Los Tribunales Constitucionales modernos, como en España, Italia y Alemania, según plantea García (2012), reconocen los límites del poder tributario y los fundan bajo la exigencia de capacidad económica, justificando tanto el poder tributario como el reparto de las cargas tributarias.

El Tribunal Constitucional español, en la sentencia 182/1997 del 28 de octubre, ha comprendido que el deber de contribuir, primero, es constitucional y segundo debe estar conectado con el principio de capacidad contributiva y adicionalmente vinculado con los principios constitucionales de seguridad jurídica; entre ellos la tipicidad, practicabilidad, proporcionalidad y su aplicación del principio penal en el sentido de las sanciones tributarias

Se especifica en el considerando FJ 6º, de la sentencia ya mencionado, señala: *"Existe el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad económica, en el modo, condiciones y cuantía establecidos por la ley, pero existe, correlativamente, un derecho a que sea contribución de solidaridad sea configurada en cada caso el legislador según aquella capacidad."* García (2012) analiza esta sentencia señalando que el dato básico de control de legislación ordinaria, es la capacidad económica, que establece líneas básicas para la legislación tributaria.

Para el autor, la capacidad económica opera como aquel límite al poder legislador en materia tributaria, coexistiendo con esta libertad de configuración del legislador. Esto es razón de ello; el autor lo conecta con la sentencia 221/1992 del considerando FJ4º, *la que considera la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia*. García (2012) considera que

esta sentencia expone que la exigencia de la capacidad contributiva se quiebran en los tributos en que se gravan por la capacidad económica sea inexistente o ficticia; por tanto, el tribunal en su sentencia 194/200 del 19 de julio, en el considerando octavo, es claro en señalar que la riqueza ficticia queda fuera en razón de la capacidad económica.

García (2012) es tajante en mencionar que la capacidad económica es aquel criterio fundamental para comprender el reparto de las cargas públicas, y ha llegado a la conclusión, en razón de la sentencia 92/2002 del Tribunal Constitucional, que la Constitución sí considera que el deber de contribuir al gasto público debe ser en función de la capacidad económica del contribuyente y que no debe olvidarse que el principio de igualdad y generalidad se puede ver afectado cuando se utiliza el principio de solidaridad tributaria.

Justamente la capacidad económica para García (2012) y para los otros autores que hemos mencionado anteriormente es la garantía de la igualdad tributaria, y a su vez es el criterio fundamental para el autor a la hora de repartir las cargas públicas. Ante ello, García (2012) considera que la capacidad económica no puede vincularse con el principio de igualdad, en justificación de la normativa vigente de la constitución española, en su artículo 14 y 31.1.

En cambio la constitución italiana lo dispone en su artículo 53: *"Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad"*. Para García (2012), esta norma es la exposición fehaciente de que todos concurren al gasto público en razón de la capacidad contributiva, siendo parte del sistema tributario en conjunto de la progresividad.

La normativa alemana, como indica García (2012), ha integrado la solidaridad ante la falta de desarrollar la capacidad contributiva, pero justamente, al igual que el ordenamiento jurídico chileno, como han indicado los autores mencionados en párrafos anteriores, han intentado abarcar la capacidad contributiva desde la igualdad, realizando una conexión a través de las interpretaciones del Tribunal Constitucional alemán, al igual que nuestro sistema nacional.

Sin embargo, en este caso García (2012) indica que el tribunal realiza una matización con la progresividad, que deriva justamente del Estado social y en concentración de los tratamientos arbitrarios. Entendido que busca motivos relevantes para el trato desigual en justificación de la

misma naturaleza de las cosas, lo explica sencillamente con la frase: "las manzanas no son peras por lo que deben tener un tratamiento distinto".

Lo anterior, lo consideramos profundamente similar a lo que explica Massone (2013), respecto de la igualdad tributaria en nuestro ordenamiento jurídico, y así como vimos anteriormente, lo ha mencionado el Tribunal Constitucional chileno, al "tratar igual a los desiguales".

En la actualidad, García (2012) señalaba que la jurisprudencia del Tribunal Federal Constitucional alemán, gracias a un cambio de paradigma hacia una perspectiva de activismo de la capacidad contributiva de una sentencia del 3 de noviembre de 1982, la que ha contribuido en comprender el principio de capacidad contributiva un contenido más determinado, lo que ha facilitado, según el autor, declarar la inconstitucionalidad de las normas impugnadas en razón de la capacidad contributiva.

Por tanto, la doctrina alemana, según García (2012), fue más allá al reconocer el rol del derecho a la propiedad respecto de la tributación, situación profundamente semejante a lo que señalaba Masbernat (2010) respecto de nuestro ordenamiento jurídico, que dentro de los principios que competen en el sistema tributario encontramos el derecho a la propiedad.

En Alemania, menciona García (2012), se comprende el derecho a la propiedad como limitante del impuesto, siempre y cuando su presupuesto sea lógico. Esto quiere decir que dicho impuesto nace gracias a que el conjunto de la sociedad organizada en un ordenamiento jurídico le otorga reconocimiento y protección al derecho de propiedad en razón de la apropiación del éxito de la economía privada. García (2012), lo planteaba para justificar el impuesto como ese instrumento que permite que la colectividad participe de ese éxito, es decir que esta comunidad jurídica reconoce al Estado, a través del sistema fiscal, el derecho de ser parte del éxito de la economía privada.

Lo anterior dice relación con una sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán de fecha 22 de junio de 1995, que en razón de ella García (2012) señala que la doctrina alemana que relaciona el derecho de propiedad y la capacidad económica estorban que aquella carga tributaria, que plantea el sistema fiscal, exceda del 50 al 100 % de los ingresos de un contribuyente. Esta sentencia se justifica según García (2012) bajo el alero del 14.2 de la ley Fundamental de la República Federal de Alemania: *La propiedad obliga. Su uso debe servir al mismo tiempo al bien común.*

Esta idea del activismo de la capacidad contributiva no solo la reconocemos en la doctrina alemana, pues García (2012) indica que dicha corriente ha llegado a la República Argentina, aunque posea control constitucional difuso, porque justamente su Corte Suprema ha señalado tener una clara opción de controlar la legislación ordinaria de la igualdad fiscal, justamente en razón de la capacidad contributiva.

La Constitución argentina en su artículo 16 inciso segundo indica que "*Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas*". Ante ello, García (2012) señala que la Corte Suprema argentina, ha abordado en diversas resoluciones este principio para poder controlar la capacidad del legislador, en razón del principio razonable de diferenciación, logrando que el impuesto se pueda aplicar de forma desigual a distintos sectores sociales.

Finalmente, la doctrina peruana, para García (2012), es clara en mencionar que no se encuentra contenida la capacidad económica en su Constitución, en específico el artículo 74 que señala el principio de legalidad, pero para el autor no implica en ningún caso que no tenga vigencia en su ordenamiento jurídico, pues el Tribunal Constitucional peruano en la resolución del 12 de agosto del 2005, SCT° 04014/2005, ha indicado en un considerando, según el autor, que "*El principio de igualdad tributaria, sea en el plano horizontal o vertical, va de la mano con la capacidad contributiva, determinando, por un lado que a igual manifestación de riqueza se generalice la obligación de pago; y por el otro que dicha obligación sea proporcional a la capacidad contributiva del obligado*".

García (2012) ha señalado que la doctrina peruana ha influenciado en la jurisprudencia al buscar el reconocimiento del principio de capacidad contributiva en relación con la igualdad, justamente para generar un criterio cardinal, como Alemania, que busque controlar la legislación fiscal ordinaria, por lo que nuevamente nos consideramos que nos encontramos dentro de una interpretación que relaciona la igualdad tributaria en cuanto a la capacidad contributiva, y esta última como un criterio limitante de la solidaridad tributaria, en razón del Estado social y democrático.

Por tanto, García (2012) reconoce que los ordenamientos jurídicos como el italiano, el español, el alemán, el argentino y el peruano comprenden la capacidad contributiva en relación de la solidaridad tributaria, sin dejar de lado la conexión innegable con la igualdad tributaria. García (2012) distingue que el control concentrado, que reconocen los países europeos de

constitucionalidad, es abierto a concretar límites al ejercicio del poder tributario, siempre que estos se funden en los límites de la capacidad contributiva.

4. Solidaridad tributaria en Chile y una conexión con el derecho comparado.

Respecto del principio de solidaridad tributaria, la doctrina chilena no la ha desarrollado a gran cabalidad como un principio independiente, pero justamente García (2012) señala que es un riesgo considerarlo como principio independiente, como mencionamos en párrafos anteriores, pues atraería normativa fundada en principios políticos y no desde los planteados desde los principios limitantes constitucionales.

Es necesario buscar la conexión respecto de solidaridad en nuestro ordenamiento. En primera instancia, García Pino y otros (2016) señalan que el Tribunal Constitucional (SCT 79007) ha interpretado que las cargas públicas son aquellas prestaciones de carácter personal y obligaciones patrimoniales, que no son jurídicamente tributos impuestos por ley para el cumplimiento de ciertos fines, ética y jurídicamente lícitos, debiendo ser soportados de forma igualitaria.

Por tanto, nosotros comprendemos que la carga pública, este es poder impositivo mencionado por García (2012), que debe estar constitucionalizado, no siendo coincidencia que se encuentre regulado en el artículo 19 N°20 de la Constitución Política de Chile, en razón a la igualdad tributaria, pues se hace mención de la igualdad de cargas públicas, por lo que ya podemos evidenciar como criterio de la solidaridad tributaria.

En cuanto a la normativa es necesario traer el artículo 19 N°20 de la Constitución Política de Chile que señala:

“La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.

En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.

Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo”.

Como hemos expuesto el inciso primero menciona la igualdad de los tributos, justamente en proporción a las rentas y para el Tribunal Constitucional chileno señala que aquella igualdad tributaria tiene en su garantía la capacidad contributiva, pero en este inciso también encontramos la igualdad de las cargas públicas.

Se expone lo que consideraba García (2012), que es necesario considerar que dicha carga fiscal se encuentre zanjada en términos de la igualdad y capacidad contributiva por extensión, por tanto, sería contradictorio mencionar, que la igualdad de cargas públicas en razón de García (2012), establecería estos límites necesario constitucionales del Estado impositivo en consecuencia con nuestro Estado social y democrático.

Incluso ha señalado Massone (2013), que la capacidad contributiva está íntimamente ligada con el principio de igualdad y con el principio de solidaridad, en razón de su visión política, económica y social. Lo anterior está profundamente relacionado a lo señalado por García (2012) al mencionar que la solidaridad sólo podría ser eficaz en razón de la constitucionalización de ella, justamente para que sea en razón de estos principios mencionados por Massone (2013).

Sin embargo, aunque esta visión de los autores, podría dar paso a una expresión doctrinaria hacia la relación entre ellos, pero actualmente no encontramos un orden doctrinal en Chile que realice un análisis acabado sobre su conexión en razón a nuestra normativa, pero como divisamos no existiría una limitación normativa constitucional para hacer el ejercicio doctrinal.

CONCLUSIÓN

A través de la búsqueda bibliográfica encontramos múltiples autores, que al analizarlos conjuntamente, notamos que en cada texto hay aristas que están conectadas desde una perspectiva complementaria, como la noción de la necesidad de la interpretación abierta y su conflicto con el Estado subsidiario, para así poder suplir las necesidades que demanda la sociedad actual.

Además que cada uno de ellos denota que se requiere un compromiso por el Estado de velar por el bien común y que es un problema que se lleva abarcando durante un tiempo en el derecho comparado como vemos gran parte de nuestros textos bibliográficos, siendo ellos anteriores a la doctrina nacional, por lo que ya notamos de buenas y a primeras la novedad de nuestro tema, pues iremos más allá de la interpretación abierta de los principios, creando una relación transitiva necesaria a los derechos sociales referidos a la tributación chilena.

En razón de la capacidad tributaria como aquella garantía necesaria para la igualdad tributaria, pudimos encontrar doctrina nacional contundente, la cual realiza un acabado no solo teórico sino jurisprudencial respecto de ella, por lo que en primera instancia podemos reconocer una relación entre la igualdad tributaria y la capacidad contributiva en nuestro país.

En tanto, en razón de la capacidad contributiva como aquel criterio limitante de la solidaridad tributaria, pareciera que existe menos asentamiento y doctrina en nuestro país; sin embargo, pudimos comprender la necesidad de realizar esta conexión en razón de derecho comparado, pues García (2012) es claro en señalar la importancia de su reconocimiento constitucional en función de la capacidad contributiva para que exista una cualificación funcional en el deber de contribución.

Sin embargo es importante señalar que la solidaridad fue reconocida en términos tributarios en el artículo 185.1 el cual indica lo siguiente: *Todas las personas y entidades deberán contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de los impuestos, las tasas y las contribuciones que autorice la ley. El sistema tributario se funda en los principios de igualdad, progresividad, solidaridad y justicia material, el cual, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. Tendrá dentro de sus objetivos la reducción de las desigualdades y la pobreza.* Señalando específicamente que el sistema tributario podría haberse fundado en los principios de solidaridad.

Aunque esta propuesta constitucional fue rechazada en el plebiscito del 2022, claramente nos vislumbra una voluntad de abarcar dicho principio en nuestro ordenamiento, pero nuestra crítica ante ello, es que no podemos darle cabida normativa a un principio que en primera instancia debe ser abordado por la doctrina en razón del derecho comparado, para tener uniformidad jurisprudencial respecto de ella.

En consecuencia, podemos decir que en el derecho comparado existe una relación entre la igualdad y la capacidad contributiva, y además, aunque no exista una claridad normativa y doctrinal al respecto, podemos encontrarla en la Sentencia N° Rol 7558-19 del 18 de junio de 2020, en un voto disidente, en el considerando 280°:

“...Que este entramado de principios sólo pueden realizarse a la luz del llamado “deber de contribuir”, mediante un sistema tributario justo, no discriminatorio y racional, lo cual se consagra en nuestro Estado Constitucional de Derecho, que propugna dichos valores: no siendo procedente establecer tributos, tal como se señala en este voto particular, basado sólo en la capacidad económica, la igualdad o la progresividad, teniendo siempre como parámetro la distribución equitativa de las cargas públicas y el principio de solidaridad...”

Esto es una incipiente relación transitiva entre la igualdad tributaria en relación a la capacidad contributiva y ella en relación de la solidaridad tributaria, pues señala justamente que no podemos comprender el Estado de derecho, tal como señala García (2012), sin relacionar la igualdad, la capacidad económica en razón de la distribución de las cargas públicas y el principio de solidaridad.

Doctrinalmente hablando, no hay realmente una profundización del principio de solidaridad en los que se respecta a su dimensión jurídica y es aún menor en lo que respecta a su expresión dentro del derecho tributario, siendo más incidente en lo que respecta al área de la filosofía del derecho más que un principio al cual se puede llegar a través del mero ejercicio académico.

Por lo que para nosotros no existe una relación transitiva notoria y acabada en el sentido de la fórmula “ $(p \Rightarrow q) \wedge (q \Rightarrow r) \Rightarrow (p \Rightarrow r)$ ” puesto que no representan ser lo mismo, más bien serían conceptos íntimamente relacionados que se encuentran profundamente arraigados en la dirección que debe y necesita el Estado para su desarrollo, esto se ha visto reflejado en su creciente aparición en votos disidentes de algunas sentencias en las cuales se invocan estos principios. Este aumento también nos indica que no existe impedimento alguno a nivel constitucional para llegar a aplicar en diversas esferas del Estado, tal como señala Marbernat (2012), respecto de sus conclusiones.

Mientras que no hay una notoria relación transitiva entre los tres principios, es posible la aplicación del principio de solidaridad en cuanto esto sea en razón de la capacidad económica en nuestro país y sus ciudadanos, por lo que nada impide un adecuado desarrollo jurisprudencial y doctrinal para concluir dicha interpretación a través de las normativas constitucionales, como ya comenzamos a divisar.

Por tanto, es necesario dejar en claro la relevancia de considerar la relación transitiva antes mencionada, pues contribuiría a las nuevas problemáticas que presenta el Estado de Derecho moderno, el cuál encontrarnos la necesidad de darle un tratamiento a los límites constitucionales de Estado Impositivo, para lograr un real tratamiento efectivo, siendo consecuente al ordenamiento jurídico chileno, y su vez a lo que señalaba Massone (2013) el cual menciona que la igualdad tributaria obtiene su garantía judicial en la capacidad económica, y por otro lado, lo que señala García (2012) en cuanto a que la solidaridad como se requiere tener en consideración la capacidad contributiva.

Listado bibliográfico.

1. Abbamonte, G. (2009). Principios de Derecho de la Hacienda Pública. Traducción de Sandra Cardona. Bogotá: Temis.
2. Colmenero, R. B. (2005). Principio de igualdad y deber de contribuir. *Anuario Jurídico y Económico, Escorialense*, 38, 185. <https://dialnet.unirioja.es/download/articulo/1143011.pdf>
3. De Barros Carvalho, P. (2023). *Teoría de la norma tributaria*. Ediciones Olejnik.
4. Díaz de Valdés J, José Manuel. (2015). ¿Qué Clase de Igualdad Reconoce el Tribunal Constitucional?. *Ius et Praxis*, 21(2), 317-372. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-00122015000200009>
5. ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto (2006) Derecho Tributario: Parte General. Valencia: Tirant lo Blanch, p. 30,
6. Falsitta, G. (1999). *Manuale di Diritto tributario – Parte generale*. 3.ª ed. Padova: Cedam.
7. Fernandez Amor, J. A., & Masbernat, P. (2013). La vigencia de los principios de Justicia tributaria en España: Aportaciones para un debate. *Estudios Constitucionales (Impresa)*, 11(2), 495–546. <https://doi.org/10.4067/s0718-52002013000200013>
8. García, C. (2012). El concepto de tributo. Ediciones Jurídicas y Sociales. España.
9. García Pino, G., Contreras Vásquez, P. & Martínez Placencia, V. (2016). *Diccionario Constitucional Chileno*. Santiago: Editorial Hueders.
10. Guadarrama González, Pablo. (2008). El conflicto entre las bases filosóficas del derecho moderno y posmoderno. *Frónesis*, 15(2), 122-159. Recuperado en 20 de julio de 2024, de http://ve.scielo.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1315-62682008000200008&lng=es&tlng=es
11. Jiménez, A. (2009). El principio de no discriminación en el artículo 24 del modelo de convenio de la OCDE de 2008. *Revista de derecho Fiscal*. 5 , 229-255.

12. Laje, A., Lanzavechia, G. E., & Céspedes, V. (2023). The rationality of solidarity. *Revista chilena de derecho y ciencia política*, 14(1), 1–21. <https://doi.org/10.7770/rchdcp-v14n1-art209>
13. Lejeune, E. (2001). “El principio de igualdad”. En Amatucci, A. (Director). *Tratado de Derecho Tributario*. Tomo 1. Bogotá: Editorial Temis S.A., pp. 221-239.
14. Lions, M. (2017). Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de 1789. *Enciclopedia Jurídica Online Gratis: Española, Mexicana, Argentina, Etc.* <https://leyderecho.org/declaracion-de-los-derechos-del-hombre-y-del-ciudadano-de-1789/>
15. Masbernat, P. (2010). El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: Su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España. En *Ius et Praxis* (Vol. 16, Número 1). <https://doi.org/10.4067/s0718-00122010000100011>
16. Masbernat, P. (2013). Reglas y principios de justicia tributaria: Aportes del derecho español al derecho comparado. En *Revista de derecho (Coquimbo)* (Vol. 20, Número 1, pp. 155-191). <https://doi.org/10.4067/s0718-97532013000100007>
17. Masbernat, P., Billardi, C., Amor, J. A. F., & Huete, M. Á. S. (2012). Perspectivas para la construcción de una dogmática sobre los principios materiales de la tributación en Chile a partir de los ordenamientos de Italia, España y Argentina. *Revista de Derecho*, 39, 475-517. <https://doi.org/10.4067/s0718-68512012000200017>
18. Massone, P. P. (2013). *Principios de Derecho Tributario*. Santiago: Legalpublishing.
19. Mazz, A. (2005). Criterios de distribución del poder tributario entre el Estado y los entes territoriales menores. Los principios informadores del poder tributario local, con especial referencia al régimen constitucional uruguayo.
20. Mijares Gil, Alejandro. (2006). La estética y la humanidad. 44(1), 139-141.
21. Nehme Gajardo, Karim (2014). Aplicación del principio de solidaridad en materia de derechos sociales: hacia la superación del Estado subsidiario en Chile. *Revista de Derechos Fundamentales*, 93–121.

22. Novoa Herrera, G. (2017). El principio de la capacidad contributiva. *Derecho Tributario y Política Fiscal*, (10), 101-106. En *Derecho & Sociedad*, 27. Asociación Civil Derecho & Sociedad.
23. Oviedo, G. J. I., Herrera, M. P. M., "*La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español*", en Albiñana García-Quintana, César; González García, E.; Ramallo Massanet, Juan; Lejeune Valcárcel, Ernesto; Yábar Sterling, A., Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala (coords.), Dykinson, Madrid, 2007, p. 53-54.
24. Rodríguez G., P. (2013). Sobre discriminación arbitraria. *Revista ACTUALIDAD JURÍDICA* N° 28, 185-205.
25. Saffie Gática, F. (2012). De la reciprocidad a la fraternidad. En *Derecho y Humanidades* (Números 19). <https://doi.org/10.5354/0719-2517.2012.25724>
26. Sarmiento Díaz, J. (2010). Política tributaria, principio de solidaridad y capacidad contributiva. En *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario: libro homenaje al catedrático Francisco Escribano* (pp. 119-167). Editora Juridica Grijley.
27. Segado, F. F. (2012). La solidaridad como principio constitucional. *Teoría y Realidad Constitucional*, 30, 139. <https://doi.org/10.5944/trc.30.2012.7004>
28. Sentencia del Tribunal Constitucional, Rol 209, 10 de noviembre 1988.
29. Sentencia Tribunal Constitucional, Rol 976, 26 de junio de 2008
30. Solórzano, J. C. P., & Orihuela, A. E. L. (2023). Alcances y límites de la función extrafiscal del tributo: Análisis del impuesto especial sobre la producción y servicios (IEPS) para el caso de los refrescos y las bebidas saborizadas en México. En *Tributación de las bebidas azucaradas ¿se cumple la extrafiscalidad del IEPS en México?* (pp. 397–436). Ediciones Olejnik.
31. Spisso, R. (2011). *Derecho Constitucional Tributario*. 5.ª ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
32. Tarsitano, A. (2005). "El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático". En Pistone, P. y Tórres, H. (Coordinadores). *Estudios de derecho tributario*

- constitucional e internacional – Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, pp. 407-423.
33. Toledo, P. (2018). haciendo comparación de la doctrina española y la chilena
 34. Uckmar, V. (2002). Principios comunes del Derecho constitucional tributa-rio. Bogotá: Editorial Temis S.A.
 35. Uribe Arzate, E., & Olvera García, J. (2022). El principio constitucional de solidaridad, como directriz para la sociedad humana. *Revista de Derecho Uninorte*, 54, 10–30. <https://doi.org/10.14482/dere.54.342>
 36. Vanistendael, F., “Taxation and Non-Discrimination, a Reconsideration of Withholding Taxes in OECD,”, *World Tax Journal*, v.2, n.2, Junio 2010, p.176.
 37. Vicente-Archie Domingo, Fernando y otros, *Notas de Derecho Financiero*, bajo la dirección de Fernando SAINZ DE BUJANDA, Madrid, 1967, p. 190
 38. Coronello, E. (2019). Resignificación del principio de igualdad en materia tributaria desde una perspectiva de género. *Revista de derecho de familia y de las personas*, Vol 2019 (noviembre), p. 215.
 39. Landa Arroyo, C. (2021). El derecho fundamental a la igualdad y no discriminación en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional del Perú. *Estudios Constitucionales (Impresa)*, 19(2), 71–101. <https://doi.org/10.4067/s0718-52002021000200071>
 40. Tarsitano, A. (2011). La autonomía del derecho financiero y el principio de capacidad contributiva. *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario: Estudios en honor de Andrea Amatucci*, Vol 3, p.3–25.