

Premio Tribunal Constitucional 2007

EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

Bárbara Meza Encina
David Ibaceta Medina

EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

Bárbara Meza E. y David Ibaceta M.

AÑO
2007

Acordados del Tribunal Constitucional Número 37 (año 2007)



Premio Tribunal Constitucional 2007

**EL PRINCIPIO
CONSTITUCIONAL
DE LEGALIDAD
EN MATERIA
TRIBUTARIA**

*Bárbara Meza Encina
David Ibáñez Medina*

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
Teléfono (56-2) 640 1820 - 640 18 00
Fax (56-2) 633 8354
e-mail: tribunalconstitucional@entredhile.net
CUADERNOS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
El Principio Constitucional de Legalidad
en Materia Tributaria
Premio Tribunal Constitucional 2007
Inscripción N° 164.209
Derechos Reservados
Julio 2007
I.S.B.N.: 978-956-8186-10-4

Primera Edición
300 ejemplares
Diseño
José Miguel Carriaga
Impresor LOM Ediciones

Santiago de Chile, mayo de 2004

“EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA”

La tesis plantea que en Chile el principio de legalidad tributaria constituye un principio de “Derecho Público”, respecto de su ámbito de aplicación, esto es, impuestos, tasas y contribuciones especiales. Señala que dicho principio actúa en carácter de reserva legal absoluta, tratándose de los elementos primarios de la obligación tributaria, que debe ser respetado por el Estado y por el Contribuyente. Agrega que busca cuatro objetivos: garantizar el respeto del Principio de Autoimposición, resguardar el derecho fundamental de propiedad, reforzar el Principio Democrático de Separación de Funciones y hacer efectivo el Principio de Igualdad ante la Ley Tributaria. Finalmente, señala que la operatividad del Principio se encuentra asegurado a través de medios de control constitucional o legal, distinguiendo dos tipos de problemas en este último, la ubicación de este tipo de tribunales en nuestro sistema jurídico y el problema de la efectiva independencia de sus integrantes respecto del Estado.

ÍNDICE

PRESENTACIÓN	13
INTRODUCCIÓN	15
CAPÍTULO PRIMERO	
GENERALIDADES EN TORNO A LOS CONCEPTOS BÁSICOS DEL SISTEMA CONSTITUCIONAL-TRIBUTARIO CHILENO	21
<i>Primera Parte</i>	
I. Generalidades en torno a los conceptos básicos del sistema constitucional-tributario desde el ámbito del ordenamiento constitucional	21
A. EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD	21
1. Historia fidedigna del establecimiento del artículo 7° de la Constitución Política de la República de 1980	22
2. Contenido del Principio de Legalidad en el ordenamiento jurídico chileno o acerca de sus requisitos formales	26
3. Contenido del Principio de Legalidad en el ordenamiento jurídico chileno o acerca de sus requisitos sustanciales	30
4. Consecuencias de la omisión de los requisitos de validez de los actos de autoridad	31
B. EL DOMINIO LEGAL	33
1. Acerca del concepto y de las características de la ley	33
2. Dominio legal en la Constitución de 1980	35
C. LA POTESTAD REGLAMENTARIA Y LA RELACIÓN LEY-REGLAMENTO	36
1. La función colegisladora del Presidente de la República	36
2. La relación Ley-Reglamento	37
<i>Segunda Parte</i>	
II. Generalidades en torno a los conceptos básicos del sistema constitucional-tributario desde el ámbito del ordenamiento tributario	40
A. POTESTAD TRIBUTARIA	40
1. Concepto de Potestad Tributaria	40
2. Características de la potestad Tributaria	42
3. Límites a la Potestad Tributaria	45
B. EL TRIBUTO	55
1. Regulación Constitucional del Tributo en los textos constitucionales chilenos	55
2. Concepto de Tributo	58
3. Clasificación del Tributo	59

C.	LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	70
1.	Concepto de obligación tributaria	70
2.	Naturaleza de la obligación tributaria	70
3.	Contenido de la obligación tributaria	71
4.	Elementos de la obligación tributaria	72
D.	LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS	83
1.	Concepto de exención tributaria	83
2.	Tipos de exenciones tributarias	84

CAPÍTULO SEGUNDO

EVOLUCIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN LA HISTORIA CONSTITUCIONAL CHILENA

A.	PRIMER PERÍODO. ANTECEDENTES CONSTITUCIONALES SOBRE EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD ANTERIORES A 1810 EN EL DERECHO COMPARADO	87
1.	Antecedentes en el derecho medieval castellano	87
2.	Antecedentes en el derecho inglés	88
3.	Declaraciones de derechos de origen norteamericano	90
4.	La Doctrina Constitucional Francesa	92
B.	SEGUNDO PERÍODO. ANTECEDENTES CONSTITUCIONALES SOBRE EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD ENTRE 1810 Y 1833	95
1.	Reglamento Constitucional Provisorio de 1812	95
2.	Reglamento Constitucional de 1814	96
3.	Constitución Política de 1818	97
4.	Constitución Política de 1822	98
5.	Constitución Política de 1823	100
6.	Constitución Política de 1828	102
C.	TERCER PERÍODO. ANTECEDENTES CONSTITUCIONALES SOBRE EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD ENTRE 1833 Y 1980	104
1.	Constitución Política de 1833	104
2.	Constitución Política de 1925	109
D.	CUARTO PERÍODO. ANTECEDENTES CONSTITUCIONALES SOBRE EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD DE 1980	113
1.	Constitución Política de 1980	113

CAPÍTULO TERCERO

EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1980 EN RELACIÓN CON LA IMPOSICIÓN DE TRIBUTOS

A.	EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. GÉNESIS Y ESTABLECIMIENTO EN LA CONSTITUCIÓN DE 1980	118
1.	Sobre el establecimiento del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria en la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución	119
B.	FUNDAMENTO DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD TRIBUTARIA	124
1.	Reserva Legal Tributaria y Legalidad Constitucional Tributaria	124
2.	Fundamento de la Reserva de ley en materia Tributaria	125
C.	CARÁCTER DE LA NORMA JURÍDICA LEY Y SU CONFORMIDAD CON LA LEGALIDAD TRIBUTARIA	127
1.	Ley material	127
2.	Ley formal	127
3.	Constitucionalidad de las normas legales tributarias	128
D.	LOS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES BÁSICOS DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN CHILE	128
1.	Sobre la Iniciativa Exclusiva del Presidente de la República en Materia de Formación de la ley Tributaria	129
2.	Materias que deben ser objeto de ley por expresa disposición Constitucional, enmarcándose en el Dominio Máximo Legal que consagra nuestra actual Ley Fundamental	133
E.	ALCANCE Y CONTENIDO DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD TRIBUTARIA	134
1.	Visión General	134
2.	Ámbito Reservado al Campo de la Ley	135
3.	Conclusiones Preliminares	144
F.	EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD TRIBUTARIA FRENTE A LA LEGACIÓN IRREGULAR	145
1.	Los Decretos Leyes en materia tributaria	146
2.	Los Decretos con Fuerza de Ley en el ámbito tributario	147
CAPÍTULO CUARTO		
EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1980 EN RELACIÓN A LOS MECANISMOS DE CONTROL		149
A.	DEFENSA DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO EN GENERAL	149
B.	PARTICULARIDADES DE LA DEFENSA DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO Y SU RELACIÓN CON LA LEGALIDAD TRIBUTARIA	152
1.	Protección de las partes de la relación jurídico tributaria	152
2.	La triple condición del Estado	152

C. PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL DE LOS CONTRIBUYENTES,
RESPECTO FIEL AL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD
TRIBUTARIA

D. MECANISMOS DE CONTROL DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD
TRIBUTARIA

1. Mecanismos constitucionales de control 154
2. Mecanismos legales de control 172

CAPÍTULO QUINTO

EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN LOS SISTEMAS
COMPARADOS DE TENDENCIA CONSTITUCIONAL

A. ESPAÑA

1. Principio de reserva de ley en materia tributaria 193
2. Creación y modificación de tributos por la Ley de Presupuestos 193

B. ARGENTINA

1. Generalidades 197
2. El Principio Constitucional de Legalidad Tributaria en la Constitución Nacional 198
3. Alcances del Principio de Legalidad Tributaria en el sistema argentino 199
4. La delegación de facultades legislativas en materia tributaria en el sistema constitucional argentino 201

C. MÉXICO

1. Generalidades 202
2. Funcionamiento del principio de legalidad tributaria en el ordenamiento mexicano. Organos titulares de la potestad tributaria 203
3. Iniciativa en materia de leyes tributarias 205
4. Contenido del principio de legalidad en el sistema tributario mexicano 207
5. Modalidad del principio de reserva de ley en el sistema mexicano 208

D. URUGUAY

1. Generalidades 209
2. El principio de legalidad tributaria en la Constitución Uruguaya 209
3. Alcances y contenido del principio de legalidad tributaria 210

CAPÍTULO SEXTO

CONCLUSIONES Y COMPROBACIÓN DE LAS HIPÓTESIS PROPUESTAS

BIBLIOGRAFÍA

- 213
- 221

PRESENTACIÓN

Es grato difundir el Premio que esta Institución otorgó, por primera vez, en el año recién pasado. Trátase de la memoria que, para obtener la Licenciatura en Derecho en la Facultad respectiva de la Universidad de Chile, prepararon los alumnos Bárbara Andrea Meza Encina y David Alejandro Jesús Ibaceta Medina. Dirigidos por el profesor Miguel Ángel Fernández González, ellos culminaron una investigación meritoria sobre *El Principio Constitucional de Legalidad en Materia Tributaria*.

Evaluada por una Comisión de Ministros de esta Magistratura integrada por los señores Raúl Bertrsen Repetto, Mario Fernández Baeza y quien suscribe esta presentación, aquella monografía mereció el galardón ya nombrado, sobresaliendo entre las decenas de estudios que postularon para el mismo objeto. Apreciamos la abundante información obtenida, su ordenamiento sistemático, el análisis riguroso de ella y la formulación de proposiciones coherentes y de trascendencia para nuestro régimen jurídico.

Anhelamos proseguir en esta iniciativa, establecida en 2005 y materializada en 2006. De ella depende, en medida importante, la profundización en el conocimiento de la Justicia Constitucional en Chile, con el apoyo de valiosas referencias al Derecho comparado. Así también será posible progresar en el diagnóstico y proposición de soluciones legítimas a los problemas que surgen de esa disciplina y del Derecho Procesal Constitucional, ambos de trascendencia creciente para el imperio del Estado Constitucional en la democracia contemporánea.

Felicitemos a los autores por su meritorio esfuerzo, como asimismo a quien los condujo a realizarlo con tanto éxito. Animamos a los estudiosos a continuar presentando sus monografías, concursando para ganar el Premio de esta Institución.


José Luis Ca Egaña

05 de julio de 2007

INTRODUCCIÓN

La obtención del grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, implica el cumplimiento de determinados requisitos, uno de ellos es la elaboración de una memoria o tesis de grado, en la cual se realiza, ó un estudio pormenorizado de una materia específica, ó un trabajo destinado a confirmar o desechar fundadamente, determinadas hipótesis de trabajo.

En esta ocasión nuestra tarea será la realización de una tesis, trabajo que buscará confirmar o derribar las ideas que en los últimos años se han propuesto sobre uno de los principios informadores del Estado Democrático de Derecho, como es el Principio de Legalidad, llamado incluso por algunos autores como Principio de Juridicidad.

Sin embargo, al ser el tema propuesto con anterioridad, de una amplitud y dimensiones que bien podían llenar varios tomos de un tratado, nos hemos propuesto abocarnos a una dimensión poco explorada en la literatura jurídica nacional, como es el principio de legalidad en materia tributaria, sobre el cual se han dado variadas opiniones que intentaremos sistematizar y coordinar, todo ello con la idea de responder a las inquietudes que nos hemos planteado y que señalaremos más tarde.

Con el objeto de introducirnos en el estudio de este importante principio y establecer pautas y criterios de trabajo, ha sido nuestra tarea plantearnos algunos objetivos o ideas matrices que serán la base de nuestra investigación, con la cual podamos demostrar las hipótesis de trabajo. De estos objetivos destacan los siguientes:

- Hacer un completo análisis del sistema constitucional tributario, desde la óptica del principio de legalidad;
- Establecer la naturaleza jurídica del principio de legalidad tributaria en nuestro ordenamiento jurídico;
- Realizar una revisión sobre la evolución, el contenido y las características del principio de legalidad tributaria en nuestro país;
- Señalar como juegan los derechos fundamentales de las personas, tratando de establecer la verdadera conexión entre estos y el principio de legalidad tributaria;
- Determinar si en nuestro ordenamiento jurídico se ha establecido un principio de reserva legal absoluta, ó, si por el contrario, el principio de reserva legal es de carácter relativo;
- Fijar los elementos de la obligación tributaria que son objeto de la reserva legal en Chile, determinando su carácter, naturaleza y contenido;
- Analizar la legislación tributaria existente en nuestro país, con la finalidad de obtener un panorama lo más completo posible sobre las reales aplicaciones del principio de legalidad;

- Revisar tanto la jurisprudencia de nuestros Tribunales Superiores de Justicia (Excelentísima Corte Suprema, Ilustrísimas Cortes de Apelaciones) como de nuestro Excelentísimo Tribunal Constitucional, y observar sus pronunciamientos respecto del principio de reserva legal en general, y muy especialmente, tratándose de aspectos de carácter tributario;
 - Describir el comportamiento de la administración en general, como de la administración tributaria, en su relación con el principio de legalidad;
 - Comparar la realidad del principio de legalidad tributaria en nuestro país, con ordenamientos jurídicos extranjeros, principalmente con sistemas de carácter constitucional similares a Chile, como España o Argentina.
- Sin duda que nuestros objetivos no se agotan en los anteriormente expuestos y muchos de ellos se manifestarán a lo largo de nuestra investigación, pero constituyen los anteriores, las líneas básicas y programáticas sobre las cuales se desarrollará nuestro trabajo.
- Vinculado íntimamente con los objetivos planteados en los párrafos anteriores y constituyendo el centro vivo de nuestro trabajo, se hace preciso y necesario, plantear las hipótesis de trabajo, por las cuales se justifica la presente investigación.
- De esta forma estos investigadores se han propuesto las siguientes hipótesis de trabajo:
1. Primera hipótesis: *"En nuestro país el principio de legalidad, constituye un principio de naturaleza constitucional y ello queda demostrado de lo expuesto en el artículo 7º de la Constitución Política de la República; y mándase de materia tributaria, el principio de legalidad se desprende claramente de lo establecido en el artículo 60 número 2 y 14, ello desde el momento que se establecen como materias de ley: "2) Las que la Constitución exija que sean reguladas por ley", y "14) Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República". A esto se une y relaciona lo dispuesto en el artículo 62 inciso 4º número 1 que reza "Corresponden, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para: 1º. Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión".*
- A todo lo anterior, se une lo dispuesto en el artículo 19 número 20 inciso 1º del texto constitucional, pues consagra el principio de igualdad en la repartición de los tributos en la forma y proporción que fije la ley; esta no puede establecer tributos desproporcionados o injustos; circunstancia con la cual se refuerza evidentemente el principio de legalidad, todo ello interpretado dentro de los principios de hermenéutica constitucional que se consagran en nuestro ordenamiento."*
2. Segunda hipótesis: *"Los elementos de la obligación tributaria se clasifican en primarios y secundarios. Dentro de los primeros encontramos los siguientes: a) El Hecho gravado, que constituye la identidad del tributo; b) Los sujetos tanto pasivos como activos; c) La Base imponible; y d) La Tasa; consiguientemente estos tres últimos la entidad del tributo. Como elementos secundarios del tributo podemos señalar el procedimiento de cobro de los tributos, o en general las atribuciones de reglamentación y de aplicación de la norma general al caso concreto; pudiendo la administración en estos supuestos, hacer uso de las prerrogativas que el constituyente le ha entregado en virtud del artículo 32 número 8 de la Constitución Política de la República.*
- En nuestro ordenamiento jurídico debe prevalecer un principio de reserva legal absoluta respecto de los elementos primarios que conforman el tributo, lo que implica la necesidad de que sea el propio Congreso Nacional, a través de sus legisladores, el que regule legalmente los elementos primarios del Tributo. Además, debe considerarse que la reserva
- de ley no se da por satisfecha cuando el legislador no define los elementos primarios del tributo. Tratándose de los elementos secundarios, a nuestro entender, no existen problemas para que la administración regule el ordenamiento tributario por la vía reglamentaria de carácter autónomo.
- Esta circunstancia es consecuencia directa e inmediata del principio de jerarquía normativa, ya señalada en el texto constitucional en su artículo 6º; y del principio de seguridad jurídica, el cual no puede ser operativo si no se respeta el principio de reserva de ley"
3. Tercera hipótesis: *"La importancia del principio de legalidad en materia tributaria radica en su finalidad la cual tiene una doble naturaleza. Así, por una parte se garantiza el principio democrático de autodeterminación, en el sentido de que los ciudadanos no deben pagar más tributos que aquellos respecto de los cuales han dado su autorización a sus representantes, entendiéndose por tales, a Diputados y Senadores, elegidos democráticamente.*
- Por otro lado la importancia del principio de legalidad cumple con una finalidad claramente garantista de uno de los más importantes derechos fundamentales de la persona humana, como es el derecho de propiedad, consagrado también el artículo 19 número 24 de la Constitución.
- Se trata en definitiva de un límite, de un dique a la discrecionalidad del Estado, pues de no existir este principio es posible la arbitrariedad de la administración de turno en la imposición de tributos, lo cual evidentemente hace de la seguridad y certeza jurídica una mera declaración de principios y destruye la confianza de los ciudadanos en el sistema jurídico tributario."
4. Cuarta hipótesis: *"La operatividad del principio de legalidad tributaria va de la mano del establecimiento de un sistema de control coherente y eficaz. Este sistema de control esta entregado en Chile, en primer lugar, por la separación efectiva de los poderes del Estado. Así como también a través del control de constitucionalidad de las leyes que realiza tanto el Tribunal Constitucional, mediante un control "a priori", ya sea por actuación oficiosa o por medio de requerimiento, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 82 de la Carta Fundamental; como la Corte Suprema por medio del recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, sistema "a posteriori", y diseñado para resolver casos concretos.*
- Por otro lado, para que el principio de legalidad tributaria tenga una aplicación y concreción coherente en el ordenamiento jurídico, debe establecerse un sistema de justicia tributaria que sea independiente de la administración, pues bajo el actual sistema se produce una inconstitucionalidad evidente, pues se vulneraría la igual protección de la ley en el ejercicio de los derechos de las personas, según reza el artículo 19 número 3 de la Constitución; pues no se explica un sistema jurídico tributario ajustado a Derecho, en el cual el Estado actúe como juez y parte.
- Se trata en definitiva de una consecuencia necesaria del principio de supremacía constitucional, pues los órganos del Estado, entre ellos la administración tributaria, deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella, por lo cual no se justifica el sistema de justicia tributaria en manos del Servicio de Impuestos Internos."
- Estas hipótesis, evidentemente serían comprobadas, reforzadas o desechadas, a través de la investigación que realizaremos, cuyas conclusiones servirán para establecer como debe operar correctamente un sistema de legalidad tributaria en nuestro sistema jurídico, todo ello con pleno respeto a los derechos que emanan de la naturaleza humana y que constituyen piedra angular en un Estado Democrático de Derecho.

Este trabajo ha sido dividido en 5 capítulos que tratarán de abarcar de la mejor forma posible los aspectos fundamentales en pos de las hipótesis de trabajo propuestas. Estos capítulos son los siguientes:

Capítulo I Generalidades en torno a los conceptos básicos del sistema constitucional tributario. En el presente capítulo se busca dar al lector una idea correcta de los diversos conceptos constitucionales y tributarios, que constituyen presupuestos necesarios para un acertado entendimiento del principio de legalidad tributaria.

Tratándose de *conceptos constitucionales*, será menester precisar y señalar los principios o garantías constitucionales del contribuyente, que regulan la legislación tributaria en nuestro país, donde señalaremos al principio de legalidad, principio de igualdad tributaria, principio de razonabilidad de los tributos y principio de no afectación de los tributos. Conceptos como el de potestad reglamentaria, en donde juegan conceptos como potestad reglamentaria autónoma o potestad reglamentaria de ejecución; potestad tributaria, iniciativa exclusiva en materia de proyectos de ley.

Por su parte y tratándose de *conceptos tributarios*, determinaremos el concepto de tributo, así como los conceptos de impuesto, tasa y contribución quienes constituyen especies dentro del género “tributo”. Señalaremos las características de los tributos, las clasificaciones más importantes y los elementos que lo constituyen. Asimismo definiremos la obligación tributaria, sus elementos ya sea objetivos o subjetivos y el ámbito de su aplicación.

Capítulo II. Evolución del principio de legalidad tributaria en la historia constitucional chilena. A través de este capítulo analizaremos la evolución del principio de legalidad tributaria desde los Reglamentos Constitucionales de 1812 y 1814, pasando por las Constituciones del período de 1818 a 1828, llegando a las Cartas fundamentales de los años 1833 y 1925. Buscaremos en este capítulo determinar a partir de que momento se estableció en Chile, efectivamente un principio de legalidad tributaria y señalar su camino hasta la consagración del principio en el actual texto constitucional del año 1980. Finalmente señalaremos el tratamiento que se dio al Principio de Legalidad en la gestación de la Constitución de 1980, principalmente en la Comisión de Estudios de la nueva Constitución, y que le dieron la actual configuración a esta garantía del contribuyente.

Capítulo III. El principio de legalidad tributaria en la Constitución de 1980 en relación con la imposición de tributos. En este capítulo explicaremos el concepto de principio de legalidad, los elementos que la conforman y sus principales características. También se analizarán las dimensiones del principio de legalidad, estableciendo su campo de aplicación respecto de las diversas fuentes de derecho formal que tienen carácter de ley, como las leyes orgánicas constitucionales, los tratados internacionales o los decretos leyes.

En este capítulo nos avocaremos a determinar el problema de la reserva legal en el sistema constitucional tributario chileno, determinando los argumentos dados por la doctrina y jurisprudencia para proclamar un principio absoluto o relativo, en esta problemática, y de esa forma dar respuesta a una de nuestras hipótesis de trabajo. Estableceremos también la forma como el principio de legalidad opera como garantía de certeza y seguridad jurídica, y como garantía de un derecho fundamental tan importante como el derecho de propiedad.

Describiremos además el contenido del principio de legalidad tributaria, todo ello desde el punto de vista de lo expuesto por la doctrina tanto chilena, como comparada; y sin dejar de lado lo que a su respecto han señalado, en forma muy acertada en algunas ocasiones,

la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, como de nuestros Tribunales Superiores de Justicia, principalmente la Corte Suprema.

Capítulo IV. El principio de legalidad tributaria en la Constitución de 1980 en relación a los mecanismos de control. Revisaremos los diversos mecanismos de control de la legalidad tributaria en el contexto del sistema constitucional nacional, función que cumplen los diversos órganos constitucionales, sea el Tribunal Constitucional, la Corte Suprema, la Administración o el Parlamento, todos los cuales buscan frenar la arbitrariedad o abusos de poder en el ejercicio de la potestad tributaria.

Esta sección se ocupará también de tratar el constante problema de la actuación de la administración tributaria a la luz de la Constitución Política de la República, explicando la forma de su accionar con relación al Principio de legalidad.

En este capítulo analizaremos el debido proceso tributario, y si este instituto de naturaleza constitucional es efectivamente respetado por los órganos de la administración. Revisaremos el polémico tema de la delegación de facultades que realiza el Director del Servicio de Impuestos Internos, respecto del cual existen serios reparos de inconstitucionalidad.

Capítulo V. El principio de legalidad tributaria en los sistemas comparados de tendencia constitucional. En este capítulo trataremos de abordar un tema de poco estudio en nuestro país, como es el de la regulación del principio de legalidad tributaria en el derecho comparado.

Este capítulo tiene como objetivo fundamental dar una muestra de los sistemas más importantes y relevantes, principalmente de España, Francia o Argentina.

Con esto buscaremos extraer los aspectos más trascendentales de los sistemas que serán estudiados y comparados con nuestros sistemas, de manera que podamos perfeccionar, reforzar o mantener la actual estructura del sistema constitucional-tributario chileno.

A través de estos capítulos intentaremos obtener los instrumentos jurisprudenciales, dogmáticos y normativos, necesarios para dar una acertada respuesta a las hipótesis de trabajo propuestas, todo ello además, en pos de estructurar una nuestra propia posición y opinión, que nos permita en cualquier momento, circunstancia o lugar enfrentar debates y discusiones respecto de un tema absolutamente trascendente, no tan solo para los particulares, sino que además para el propio desarrollo del país, todo ello con un amplio dominio del tema y con fundamentos sólidos y críticos.

CAPÍTULO PRIMERO
GENERALIDADES EN TORNO
A LOS CONCEPTOS BÁSICOS DEL SISTEMA
CONSTITUCIONAL-TRIBUTARIO CHILENO

Primera Parte

**I. Generalidades en torno a los conceptos básicos del sistema
 constitucional-tributario desde
 el ámbito del ordenamiento constitucional**

A. EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD

Resulta interesante, antes de entrar al estudio del Principio de Legalidad, determinar y establecer que debe entenderse por "principio". El Diccionario de la Real Academia Española —en adelante RAE— ha señalado que principio es: "norma no legal supletoria de ella y constituida por doctrina o aforismos que gozan de general y constante aceptación de jurisperitos y tribunales".¹ Por otro lado se ha señalado que se trata de un "concepto, idea fundamental que sirve de base a un orden determinado de conocimientos o sobre la que se apoya un razonamiento".²

El ordenamiento jurídico constitucional chileno ha establecido una serie de principios que van a determinar la validez del Estado Democrático de Derecho. Estos principios se encuentran establecidos en el Capítulo I del texto constitucional, sobre "Bases de la Institucionalidad", así destacan entre ellos, el Principio de Subsidiariedad o el Principio de Soberanía Nacional.

Este mismo capítulo contempla además los principios fundamentales del establecimiento del Estado de Derecho,³ precisamente los artículos 6º y 7º de la Constitución Política de la República, dan cuenta de estos principios, ellos son el Principio de Supremacía Constitucional,

¹ Diccionario de la Real Academia Española, Vigésimo Primera Edición, Ediciones Espasa Calpe, Madrid, España, año 1992, pp. 1667.

² Ídem, nota supra 1.

³ En informe de la Comisión Ortizar, señalado por Silva Bascuñan, Alejandro; en Tratado de Derecho Constitucional, Tomo I, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1997, pp. 131-132; se explica que "(...) el concepto de Estado de Derecho se caracteriza por ser un orden jurídico objetivo e impersonal que obliga por igual a gobernantes y gobernados, traduciendo así el concepto chileno de la jurisdicción, de clara estirpe portaliana". Agrega además que "(...) el Estado de Derecho, en los términos expresados, lleva implícita la afirmación del orden jerárquico de las normas de derecho, en virtud del cual un precepto jurídico no puede contravenirlo dispuesto por otro de rango superior y, por tanto, ninguna norma puede vulnerar o desconocer el contenido de la Constitución Política, principio conocido bajo el nombre de supremacía constitucional".

el Principio de Legalidad, el Principio de Vinculación Directa de las Normas Jurídicas a la Constitución y el Principio de Responsabilidad.

Respecto de los principios antes mencionados, importante es destacar el Principio de Normativa Constitucional, en cuya virtud la Ley Fundamental es la superior en la estructura todas las otras de rango inferior y cuyo contenido debe ser respetado por dichas normas, tanto en su origen como en su contenido.

El objeto de nuestro estudio esta constituido por el principio de legalidad –también llamado Principio de Juridicidad⁴–, en uno de sus ámbitos más importantes dentro de la estructura institucional chilena; esto es, en materia tributaria, tema poco tratado por la doctrina nacional y que esconde una serie de implicancias, en especial tratándose del respeto concreto que debe tenerse por los derechos y garantías de las personas. De ahí entonces que sea necesario, previo al estudio detallado de la legalidad tributaria, revisar en términos generales el significado del Principio de Legalidad en nuestro ordenamiento jurídico.

En una primera aproximación podemos señalar que el Principio de Legalidad, es un principio jurídico en virtud del cual los ciudadanos y todos los poderes públicos están sometidos a las leyes y al Derecho.

Se ha definido, muy acertadamente en nuestra doctrina constitucional, al Principio Constitucional de Legalidad como aquel principio "(...) en virtud del cual la Constitución reserva la regulación de ciertas materias al dominio de la ley en sentido material y exige la habilitación previa por la Constitución o la ley para que los órganos públicos subordinados a una y otra jerarquía de normas obren válidamente"⁵.

El principio de legalidad se encuentra consagrado y establecido en nuestro ordenamiento jurídico constitucional en el artículo 7º de la Constitución, el cual reza lo siguiente:

*"Los órganos del Estado actúan válidamente, previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley.
Ninguna magistratura, ninguna persona o ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aún a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes.
Todo acto de contravención a este artículo es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señale."*

1) Historia fidedigna del establecimiento del artículo 7º de la Constitución Política de la República de 1980⁶

La norma del artículo 7º de nuestra Constitución Política encuentra su antecedente inmediato en el artículo 4º de la Constitución Política del año 1925 al señalar que:

⁴ Sobre el particular ver: Pantoja Barzú, Rolando, El Principio de Juridicidad, en Revista de Derecho Público, Universidad de Chile, volumen N° 62, Santiago, Chile, año 2000, pp 156 ff; dicho autor señala que "(...) el principio de juridicidad es una forma evolucionada de aquella escuela legalidad característica del Estado constitucional de comienzos del siglo XIX." En el mismo sentido, García de Enterría, Eduardo, y Fernández, Tomas y Ramón; en Curso de Derecho Administrativo, Tomo I, Editorial Civitas, Madrid, España, año 1982, pp. 365 y ss.
⁵ Cea Esguía, José Luis, en: Sobre el Principio de Legalidad Presupuestaria, Revista Chilena de Derecho, Vol.19, Ediciones Universidad Católica de Chile, Santiago, Chile, año 1992, pp. 416.
⁶ El establecimiento del texto actual del artículo 7º de la Constitución Política de la República puede revisarse con mayor detenimiento en las sesiones número 2, 3, 9, 11, 17, 45, 47, 51, 53, 54, 402 y 411 de la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución (Comisión Ortuzar), Ediciones Gendarmaría de Chile, Santiago, Chile, año 1979. Cabe agregar que en este apartado, sólo se hará referencia a dicha etapa de la génesis de la Carta Fundamental.

"Ninguna magistratura, ninguna persona, ni reunión de personas pueden atribuirse, ni aún a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido por las leyes; todo acto de contravención a este artículo es nulo"

De esta nomenclatura llegamos a la norma de la Constitución de 1980. Este artículo tal como aparece en el texto definitivo del cuerpo constitucional, fue producto de lo prevenido finalmente por la Junta de Gobierno, ello pues, ni en el anteproyecto de la Comisión de Estudio, ni el proyecto del Consejo de Estado, hacían referencia a la "Constitución", sólo señalaban "(...) las atribuciones conferidas expresamente por las leyes (...)". Además se fusionó en un solo inciso lo prevenido en el actual inciso 2º, pues tanto en los proyectos de la Comisión de Estudio como del Consejo de Estado, el cuerpo de esa norma se encontraba separado en dos incisos.

De la discusión al interior de la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución⁷, resulta indispensable destacar las opiniones vertidas en ella por sus comisionados, pues dan pautas para una mejor comprensión, entendimiento y exacta interpretación de la preceptiva constitucional sobre la materia.

Tratándose de la discusión entorno al establecimiento del Estado de Derecho, que constituye el ámbito general en el cual se inserta el principio de legalidad, y que se estableció definitivamente en las normas de los artículos 6º y 7º del texto constitucional definitivo, su discusión comenzó a partir de la sesión 45ª.

En esa oportunidad el comisionado, don Jorge Ovalle Quiroz, refiriéndose a la forma como debe quedar establecido el Estado de Derecho en la Constitución Política señala: "(...) no se puede decir que el Estado de Chile es un Estado de Derecho, será o no será un Estado de Derecho según como se ejerzan las potestades públicas aplicando la Constitución. Eso es un resultado que se alcanzará en la medida que quienes detienen el poder cumplan los fines señalados en la Constitución (...)". Mas tarde agrega que "(...) el Estado no encuadra nunca sus actos dentro de la Constitución y las leyes por sí mismo, como conjunto no puede ejecutar actos. Por el Estado actúan sus órganos. Lo normal es que el Gobierno sea el que encuadre sus actos dentro de la Constitución y las leyes (...)". Resulta muy importante lo señalado en este acápite por el comisionado Sr. Ovalle, pues su apreciación es correcta, el Estado es un concepto abstracto que se materializa en personas y esas personas, precisamente conforman y estructuran los órganos del Estado, de modo tal que son ellos los llamados en primer término a respetar la Constitución y las leyes dictadas conforme a ella.

El actual artículo 7º del texto de la Ley Fundamental fue concebido en un primer momento como artículo 5º, al interior de la Comisión Constituyente, ello según la opinión de los comisionados Sr. Alejandro Silva Bascañan y Sr. Jorge Ovalle Quiroz⁸.

⁷ La Comisión Ortuzar se denominó hasta la sesión número 246 "Comisión Constituyente", pero dada la impronunciabilidad en el lenguaje, a partir de esa sesión se denominó Comisión de Estudios de la nueva Constitución.
⁸ Intervención del comisionado Sr. Jorge Ovalle Quiroz, en Actas de la Comisión Constituyente, sesión 45ª, celebrada el 13 de Junio de 1974, Ediciones Gendarmaría de Chile, Santiago, Chile, año 1979, pp. 21.

⁹ Ídem, nota supra 8.
¹⁰ El Sr. Silva Bascañan elaboró el mencionado artículo 5º en los siguientes términos: "Artículo 5º. Los órganos del Estado son independientes en el ejercicio de sus respectivas funciones y actúan válidamente, previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y sujetándose a las formalidades y requisitos que deban respetar. Toda resolución acordada por un órgano público a requerimiento de un órgano, de un jefe al frente de una fuerza armada o de alguna autoridad del pueblo que, ya sea con armas o sin ellas, adolezca de las autoridades, es nula de pleno derecho y no puede producir efecto alguno. Ninguna magistratura, persona o grupo de personas puede atribuirse, ni aún a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les haya conferido por las leyes. Todo acto de contravención a este precepto es nulo. Los actos nulos darán origen contra quienes los cometieron a responsabilidades y sanciones que se harán efectivas en la forma y modo que las leyes determinen". A su vez el Sr. Ovalle Quiroz elaboró el texto en los siguientes términos: "Artículo 5º. La voluntad del Estado sólo se expresa en la forma prescrita por la Constitución y las leyes. Estas obligan por igual a todos los habitantes de la República. Sus gobernantes y autoridades

El Sr. Silva Bascañan señaló en su oportunidad que el precepto contenía dos tipos de consecuencias, en su inciso primero señalaba las positivas, esto es, los fundamentos de validez de las decisiones de los órganos del Estado; y en el inciso segundo se establecía las de carácter negativo, de donde se infiere que no respetar estas condiciones constituyen causa suficiente para declarar la nulidad del acto.

En esta misma línea de pensamiento también se señaló que la desviación de poder se produce "(...)" cuando el aparato jurídico positivo, que debe tener una tenacidad instrumental y eficaz propia, se lo usa (el poder) para fines y objetivos para los cuales no está consagrado.¹¹²; sino más bien "(...)" el sistema jurídico no dice relación con el punto anterior o no valor jurídico, porque un acto plenamente válido puede generar responsabilidades, si acaso el acto del órgano se usa para fines sustancialmente contrarios a los objetivos del órgano o a los fines del Estado. Pero cuando se reconoce la validez formal del acto, la validez jurídica del acto, no se está dando una patente de sanidad respecto del error que contenga el acto o el abuso que él implique.¹²³

Tratándose del contenido de la norma del actual artículo 7º, el comisionado Sr. Sergio Diez Urzua, refiriéndose a las normas objetivas que dicha norma contiene y a la necesaria incorporación del principio de la buena fe al sistema constitucional chileno, señala que "(...)" con en el artículo en estudio se señalan las normas objetivas a las que la autoridad debe someterse, como es el nombramiento y la competencia en la forma prevista en la Constitución. Resulta imposible prever más allá de esto, porque no puede declarar en un artículo de carácter general que esta Constitución supone la buena fe. Está supuesta la buena fe. Por eso le agrada que algunas normas de interpretación, de aplicación de la ley, basadas en las normas del Código Civil, con algunas modificaciones, se introdujeran en la Constitución, para evitar arbitrariedades y abusos de parte de quien tiene que poner en movimiento la norma legal (...).¹³³ Aunque en un principio se estableció expresamente que debía existir un principio de buena fe en el propio cuerpo del futuro artículo 7º, esta idea no prosperó, pues constituye una idea que abarca todo el cuerpo de la Constitución y que se entiende pertenecerle sin que deba señalarse expresamente.

También se discutió y señaló que la finalidad de la carta fundamental es el control de los actos de los órganos del Estado, ello, a través de los Tribunales de Justicia, así fue propuesto por el comisionado don Enrique Evans de la Cuadra, al señalar que "(...)" estima que el problema de legitimidad o injusticia de los actos de los gobernantes, al margen del ordenamiento jurídico, no puede ser previsto por la Constitución, esta debe limitarse a sancionar las infracciones por falta de requisitos que la misma Constitución prevé para la validez de ciertos actos.¹⁴⁴

Agrega que "(...)" la solución no está en enfrasarse en la forma de prevenir el abuso de poder, cuando la desviación se ejerce con mala fe manifiesta, sino en otorgar clara y amplia competencia, al Poder Judicial, para que aborde estos asuntos cuando se presenten.¹⁵⁵

deben actuar con las facultades y dentro de las limitas que ellas les señalen. Ninguna magistratura, ninguna persona ni nulo y generará para sus autores las sanciones que correspondan.

¹¹ Intervención del comisionado Sr. Alejandro Silva Bascañan, en Actas de la Comisión Constituyente, sesión 50ª, celebrada el 02 de julio de 1974, Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, pp. 14.

¹² Ídem, nota supra 11.

¹³ Intervención del comisionado Sr. Sergio Diez Urzua, en Actas de la Comisión Constituyente, sesión 50ª, celebrada el 02 de julio de 1974, Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, pp. 16.

¹⁴ Intervención del comisionado Sr. Enrique Evans de la Cuadra, en Actas de la Comisión Constituyente, sesión 50ª, celebrada el 02 de julio de 1974, Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, pp. 17.

¹⁵ Ídem.

En la sesión 54ª, celebrada el 16 de Junio de 1976, se fijó el texto tentativo de lo que sería el articulado del capítulo I, estableciéndose lo anterior en lo que se proyectó como artículo 6º¹⁶.

También se discutió sobre lo que en el sistema constitucional chileno debe entenderse por "ley", ello en atención a que en algunos casos se emplea indistintamente los términos "Constitución" o "ley", según lo señaló el comisionado Sr. Jaime Guzmán Errázuriz.¹⁷

El comisionado Sr. Silva Bascañan señala que "(...)" un fallo pronunciado por el Tribunal Constitucional analizó este aspecto y estableció que, en algunos casos, cuando se usa la palabra "Constitución" se excluye lo relativo a la ley; pero cuando el término "ley" aparece sólo en la Constitución, sobre todo en el Capítulo Preliminar, abarcaría tanto a la Constitución como a la ley.¹⁸ Además es destacable, y comparado por estos investigadores, lo dicho por le Sr. Silva Bascañan en orden a entender que "(...)" cuando alguna materia está en parte tratada por la Constitución y en parte entregada al legislador, debería usarse la expresión "Constitución y la ley", pero cuando la materia está sólo entregada a la ley, debería hacerse referencia sólo a ella.¹⁹

A su vez el comisionado Sr. Jaime Guzmán Errázuriz "(...)" se muestra partidario de que el artículo tercero del anteproyecto vaya como inciso primero del artículo octavo, por ser la primera vez que la Constitución como tal aparece mencionada en el texto constitucional. Añade que la idea es siempre referirse a la misma ley como norma general y no como uno de las escalones de la jerarquía de las normas, porque de lo contrario habría que decir en todas: la Constitución, las leyes y también los reglamentos. Reitera que en el artículo cuarto de la Constitución actual, el término ley está tomado en un sentido general.²⁰

Se dejó constancia expresa en actas, que los actos de los órganos del Estado que no se sujeten al Derecho son nulos y generarán las responsabilidades por el dolo o perjuicio que hayan provocado. Así el comisionado Sr. Ovalle Quiroz señaló que "(...)" es indiscutible que el abuso del derecho implica la nulidad del acto.²¹ además agregó "(...)" que la responsabilidad nace para su autor cuando el acto es nulo, y esta responsabilidad tiene diversos aspectos: si es delictuoso, se sanciona el delito; si siendo delictuoso o no, causa daño o perjuicio a los particulares, nace para estos el derecho de resarcirse de los perjuicios sufridos. Y de esto se trata precisamente: primero, que la sanción sea la nulidad, segundo, castigo para su autor, porque no será el Estado el que tenga que responder, ya que, desde el momento que se está hablando de responsabilidad gubernamental, es el autor, la persona que abuso de su facultad, la que debe responder, frente a aquellos a quienes ha irrogado perjuicios, indemnizándoles los daños causados.²² Finalmente deja muy claro "(...)" que la responsabilidad gubernamental, con excepción de la política, es eminentemente jurídica y nace cuando se viola la norma y, en consecuencia, violada esta, en virtud de lo que dispone el actual artículo 4º, que ahora agregaría en el inciso 2º del artículo 6º,

¹⁶ Rezaba el artículo 6º del anteproyecto: "Artículo 6º. Los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma y con los requisitos que prescribe la ley. La buena fe es siempre requisito de los actos de autoridad. Ninguna magistratura, ninguna persona, ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que originan las responsabilidades y sanciones que la ley señala."

¹⁷ Intervención del comisionado Sr. Jaime Guzmán Errázuriz, en Actas de la Comisión Constituyente, sesión 54ª, celebrada el 16 de Junio de 1976, Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, pp. 11.

¹⁸ Intervención del comisionado Sr. Alejandro Silva Bascañan, en Actas de la Comisión Constituyente, sesión 54ª, celebrada el 16 de Junio de 1976, Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, pp. 13.

¹⁹ Ídem, nota supra 11.

²⁰ Intervención del comisionado Sr. Jaime Guzmán Errázuriz, en Actas de la Comisión Constituyente, sesión 40ª, celebrada el 14 de Julio de 1978, Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, pp. 3.210.

²¹ Intervención del comisionado Sr. Jorge Ovalle Quiroz, en Actas de la Comisión Constituyente, sesión 51ª, celebrada el 04 de Junio de 1974, Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, pp. 9.

²² Ídem.

la sanción sería la nulidad, que crearía una fuente de responsabilidad gubernamental de orden jurídico por violación de la ley por parte del gobernante²³.”

El proyecto finalmente consagró el principio de legalidad en el artículo 7º. A su respecto la Comisión de Estudio, en su sesión 402ª, sometió a juicio de los comisionados el anteproyecto de lo que sería el Capítulo I.

En aquella sesión, el comisionado Sr. Carmona, señaló que no había precisión en señalar que los órganos del Estado actúan con independencia en el ejercicio de sus funciones, pues “(...) se ha podido apreciar, que las funciones y los órganos son cada vez más interdependientes entre sí²⁴”.

Por su parte el comisionado Sr. Guzmán explica, frente al rechazo del establecimiento del contenido del artículo 7º por parte del comisionado Sr. Bertelsen y frente a la afirmación funcional chileno, esta circunstancia se debe a que existirían dos concepciones acerca del establecimiento, pues señala “(...) la de concentración de todo el poder del Estado en un órgano, la cual emanan simples órganos delegatorios como ocurre en las llamadas democracias populares; y la de la distribución de las funciones del Estado en órganos diversos e independientes entre sí, en el sentido de que no son los unos delegatorios de los otros, sino independientes en su origen²⁵”. Estimamos que esta posición es correcta y tal vez la que mejor describe el sistema institucional que se deseaba establecer en el País.

Este debate de la Comisión de Estudios dio en definitiva origen al artículo 7º actual que fue incorporado de la misma forma en el proyecto revisado y enviado por el Consejo de Estado a la Junta de Gobierno, quien en definitiva dio la conformación actual a la norma en comentario.

2) Contenido del Principio de Legalidad en el ordenamiento jurídico chileno o acerca de sus requisitos formales

Entender el contenido del artículo 7º de la Constitución Política es de vital importancia para comprender el significado real del principio de legalidad, pues se plasma en esta norma todas las condiciones y exigencias básicas de validez de los actos de los órganos del Estado, y no sólo de ellos, sino que también de los particulares, entendido ello en términos de la vinculación directa de los preceptos constitucionales a todo órgano, persona o grupo de personas²⁶.

En primer término debe comprenderse que los órganos del Estado actúan válidamente, vocablo que según el Diccionario de la RAE se entiende como “1. adv. m. De manera válida.”²⁷; a su turno válida se entiende como “1. adj. Firme, subsistente y que vale o debe valer legalmente.”²⁸.

De lo dicho anteriormente resulta que la actuación de los órganos del Estado debe ser válida, esto es, de forma firme, que debe valer legalmente, para lo cual deben cumplirse los

requisitos que el mismo artículo 7º²⁹ establece. A esto debe agregarse, lo que consideramos de importancia fundamental, la circunstancia de que “(...) la plena fuerza jurídica de un acto de autoridad debe reunir no sólo los requisitos determinantes de su legalidad que puntualiza el precepto (del artículo 7º), sino que, conjunta y simultáneamente, los de legitimidad y justicia que también deben acompañarlo³⁰”. De este modo todo acto de algún órgano del Estado, no sólo debe tener un fundamento legal, sino que debe tener un sustrato de legitimidad y justicia, pues debe ser reconocido por el grupo social, sin que produzca inequidades de ninguna especie.

De acuerdo a lo señalado en el inciso 1º del artículo 7º del texto constitucional, se requieren tres requisitos copulativos, a saber:

- i) Actuación, previa investidura regular de sus integrantes;
- ii) Actuación, dentro de su competencia.
- iii) Actuación, en la forma que prescriba la ley.

Algunos también han agregado un cuarto requisito como es que la actuación del órgano del Estado debe realizarse a través de un acto que persiga el fin señalado por la ley, luego, si la finalidad perseguida por el acto es diversa de lo señalado en la norma legal se configura la denominada “desviación de poder³¹”. A nuestro entender este requisito más que ser un elemento necesario para la actuación de los órganos del Estado, constituye un principio fundamental del constitucionalismo chileno, ello desde el momento que el Estado esta al servicio de la persona humana y su finalidad es propender al bien común.

Entender estos requisitos es imprescindible para obtener una visión coherente de los requisitos esenciales de una actuación conforme al ordenamiento jurídico constitucional de los órganos del Estado, por esta razón nos referiremos en forma detallada a cada uno de ellos.

i) Actuación previa investidura regular de sus integrantes

Para comprender este requisito menester es identificar claramente el significado de las palabras, que como lo señala su conformación, lo que se traduce en determinar su sentido natural y obvio, tal como lo señala el inciso 1º del artículo 19 del Código Civil³². De acuerdo con lo señalado por el Diccionario de la Real Academia Española —en adelante RAE—, investidura se define como: 1. f. Acción y efecto de investir³³. f. Carácter que se adquiere con la toma de posesión de ciertos cargos o dignidades³⁴. A su turno el término investir que deriva del latín “investire” se encuentra definido como: 1. tr. Conferir una dignidad o cargo importante³⁴.

Por su parte el vocablo regular que viene del latín “regularis” en una primera acepción se identifica con la definición siguiente: 1. adj. Ajustado y conforme a regla³⁵.

Con lo anterior ya podemos acercarnos al primer requisito que el texto constitucional establece, pudiendo señalar que la investidura regular es la acción de investir, esto es, conferir una dignidad o cargo importante a una persona, o sea sus integrantes, todo ello, ajustado y conforme a regla, la cual en nuestro ordenamiento jurídico, esta constituida por la Constitución y las leyes dictadas conforme a ella.

²³ *Idem*.

²⁴ Intervención del comisionado Sr. Juan de Dios Carmona Perilla, en Actas de la Comisión de Estudio de la nueva Constitución, sesión 402ª, celebrada el 14 de julio de 1978, Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, pp. 3.207.

²⁵ Intervención del comisionado Sr. Jaime Guzmán Ertzaurre, en Actas de la Comisión de Estudio de la nueva Constitución, sesión 402ª, celebrada el 14 de julio de 1978, Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, pp. 3.207.

²⁶ Sobre el tema interesante resulta: Remaúnder González, Miguel Ángel; en La fuerza normativa de la Constitución, Revista de Derecho Público, Universidad de Chile, volumen 63, tomo I, Santiago, Chile, año 2001, pp. 77 ff.

²⁷ *Idem*, nota supra 1, pp. 2058.

²⁸ *Idem*.

En el sistema constitucional chileno existen dos formas o mecanismos a través de los cuales los integrantes de los órganos del Estado pueden acceder a los cargos, empleos o funciones públicas:

1.1. La Elección. En nuestro ordenamiento la elección es mecanismo excepcional de ingreso a un órgano público. Son elegidos en nuestro País, el Presidente de la República, una parte del cuerpo senatorial³⁶, la totalidad de los diputados, los consejeros regionales, los alcaldes y los concejales municipales.

La sola elección de la persona para desempeñar el cargo no produce como efecto inmediato que esta persona haya adquirido la investidura regular que la Constitución ordena, sino que ella se adquiere por la asunción de la persona elegida, al correspondiente cargo, empleo o función; de ahí también que pueda hablarse de autoridad electa y autoridad investida; vgr. en nuestro sistema constitucional el Presidente de la República es elegido por votación directa y por mayoría absoluta de los sufragios válidamente emitidos, según da cuenta el artículo 26 de la Constitución Política. La investidura regular de la calidad de Presidente de la República se adquiere en un proceso que tiene dos etapas: Primero, el Tribunal Calificador de Elecciones comunica de inmediato al Presidente del Senado la proclamación de Presidente electo que haya efectuado. En segundo lugar, el Congreso pleno, reunido en sesión pública toma conocimiento de la resolución del Tribunal Calificador de Elecciones que proclama electo al Presidente; finalmente éste presta, ante el Presidente del Senado, juramento o promesa de desempeñar fielmente el cargo de Presidente de la República, conservar la independencia de la Nación, guardar y hacer guardar la Constitución y las leyes, y de inmediato asumirá sus funciones; momento en el cual queda plena y regularmente investido de la calidad de Presidente de la República; todo lo anterior de plena conformidad con lo dispuesto en los incisos 2º, 3º y 4º del artículo 27 del texto Constitucional.

1.2. El Nombramiento. Es la regla general en nuestro sistema constitucional. El nombramiento puede realizarse por el Presidente de la República, circunstancia que se produce en el caso de sus Ministros de Estados³⁷, de dos senadores designados (un ex rector de universidad estatal o reconocida por el Estado y un ex Ministro de Estado³⁸), de los ministros y fiscales judiciales de las Cortes de Apelaciones y de los Jueces Letrados³⁹, de tres miembros del Tribunal Constitucional⁴⁰, de los Comandantes en Jefe de las Fuerzas Armadas y del General Director de Carabineros⁴¹, de los Intendentes Regionales⁴² o Gobernadores Provinciales⁴³.

36 A la época de esta investigación esa era la realidad constitucional; sin embargo, a partir de la Reforma Constitucional, publicada por Ley número 20.050, de 26 de Agosto de 2.005, se modificó el artículo 45 de la Carta Fundamental, eliminando la figura de los Senadores Vitalescos y Senadores Designados, con lo cual, a partir de la mencionada reforma constitucional, todos los miembros que componen el Senado serán elegidos por votación directa. Asimismo, el antiguo artículo 45 pasó a ser el actual artículo 49, según numeración dada el Texto Refundido, Coordinado y Sistematizado de la Constitución Política de la República, contenida en el Decreto N° 100, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, publicado en el Diario Oficial, de fecha 22 de Septiembre de 2.005, el que recogió las diversas modificaciones que estableció la Ley de Reforma Constitucional N° 20.050, publicada en el Diario Oficial de fecha 26 de Agosto de 2.005.

37 Artículo 32 número 9 de la Constitución Política de la República.

38 Ver nota 36. El actual artículo 49, después de la Ley de Reforma Constitucional, N° 20.050, quedó establecido en los siguientes términos: "El Senado se compone de miembros elegidos en votación directa por circunscripciones senatoriales, en consideración a las regiones del país. La ley orgánica constitucional respectiva determinará el número de Senadores, las circunscripciones senatoriales y la forma de su elección. Los Senadores durarán ocho años en su cargo y se renovarán alternadamente cada cuatro años, correspondiendo hacerlo en un período a los representantes de las regiones de número impar y en el siguiente a los de las regiones de número par y de la Región Metropolitana".

39 Artículo 78 incisos 6º y 7º de la Constitución Política de la República, que correspondía al antiguo artículo 75-inciso 6º y 7º del texto Constitucional.

40 Artículo 92 letra a) de la Constitución Política de la República, que correspondía al antiguo artículo 81 letra b) del texto Constitucional.

41 Artículo 104 de la Constitución Política de la República, que correspondía al antiguo artículo 93 del texto Constitucional.

42 Artículo 111 de la Constitución Política de la República, que correspondía al antiguo artículo 100 del texto Constitucional.

43 Artículo 116 de la Constitución Política de la República, que correspondía al antiguo artículo 105 del texto Constitucional.

El nombramiento también puede llevarse a efecto por la autoridad competente.

Tratándose del nombramiento, al igual que en la elección, existen funcionarios designados y funcionarios regularmente investidos. Aun más debe ser de tener presente lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 18.834⁴⁴ que contiene el Estatuto Administrativo, la cual establece que la persona notificada de haber sido designada en un empleo, tendrá el plazo de tres días para que asuma su cargo, bajo pena de que el nombramiento quede sin efecto por el sólo ministerio de la ley.

ii) Actuación dentro de su competencia

Cuando hablamos de competencia, nos estamos refiriendo al ámbito de facultades o atribuciones asignadas al respectivo órgano del Estado. El Diccionario de la RAE define a la competencia como: 1. f. Incumbencia. 3. f. Atribución legítima de un juez u otra autoridad para el conocimiento o resolución de un asunto⁴⁵, por su parte el vocablo incumbencia se encuentra definido como: 1. f. Obligación y cargo de hacer algo⁴⁶.

De lo antes expuesto podemos puntualizar mejor lo que debemos entender por actuación dentro de su competencia, correspondiendo ella a la actuación dentro de su incumbencia, esto es, la obligación o cargo de hacer algo; o dentro de las atribuciones legítimas de una autoridad para el conocimiento o resolución de un asunto.

Pantoja⁴⁷ señala que la competencia esta formada por la concurrencia de cuatro elementos: atribuciones, materia, grado y territorio.

Las atribuciones corresponden cada una de las facultades o poderes que corresponden a cada parte de un órgano público según las normas constitucionales o legales que las ordenen. La materia es el punto o negocio de que se trata o en que debe actuar algún órgano del Estado. El grado se corresponde con la jerarquía, esto es, la gradación de personas, valores o dignidades. Finalmente el territorio determina el ámbito espacial o geográfico en el cual se mueve la competencia de los diversos órganos del Estado, sólo en el territorio para el cual fue otorgada la competencia podrá actuar el órgano determinado.

Existen variados preceptos en el texto constitucional en los cuales se advierte este requisito de la actuación dentro del ámbito de su competencia, estableciendo las atribuciones, la materia, el grado y el territorio en el cual se desempeñan y realizan sus objetivos; vgr. en el texto Constitucional, el artículo 24, tratándose del Presidente de la República, o el artículo 33 tratándose de los Ministros de Estado, sólo por nombrar dos órganos del Estado de mucha importancia en el actual régimen presidencialista.

Conviene señalar que la actuación dentro de la competencia de cada órgano, debe en todo momento ceñirse al mandato constitucional o legal en su caso, so pena, de carecer de apoyo

44 Señala la norma del artículo 14 de la Ley número 18.834 que: "El nombramiento regirá desde la fecha indicada en el respectivo decreto o resolución o desde cuando este quede totalmente tramitado por la Contraloría General de la República. Si el decreto o resolución ordena la asunción de funciones en una fecha anterior a la de su total tramitación, el interesado deberá hacerlo en la oportunidad que aquel señale. En este caso y si el interesado hubiere asumido sus funciones, el decreto o resolución no podrá ser revocado de tramitación ante la Contraloría General de la República. Si el interesado, debidamente notificado personalmente o por carta certificada de la oportunidad en que debía asumir sus funciones o del hecho de que el decreto o resolución de nombramiento ha sido totalmente tramitado por la Contraloría General de la República, no asumiere el cargo dentro de tercero día contado desde la fecha que correspondiere, el nombramiento quedará sin efecto por el sólo ministerio de la ley. La autoridad pertinente deberá comunicar esta circunstancia a la Contraloría General de la República".

45 Idem, nota supra 1, pp. 523.

46 Idem, pp. 1156.

47 Pantoja Bauza, Rolando, en El Principio de Legalidad, Apuntes de Estudio, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2000, pp. 46.

en el texto de la Ley Fundamental y más aun tenense por no realizados estos actos y carecer de esa forma de eficacia jurídica. A mayor abundamiento, debe citarse la jurisprudencia del Excelentísimo Tribunal Constitucional cuando señaló que "(...) es inconstitucional la ley que autoriza a las Municipalidades (órgano del Estado) a traspasar a otras entidades funciones que le son propias, según el campo de acción que les ha señalado la Constitución"⁴⁸

iii) Actuación en la forma que prescriba la ley

Este es el tercer elemento de validez de los actos de los órganos del Estado, de acuerdo a lo prevenido por el artículo 7° de la Constitución Política. Se debe tener presente que cuando la norma constitucional habla de forma, se hace referencia a que los actos administrativos deben ajustarse a la Constitución y la ley, en un doble ámbito: primero, la forma procedimental y, segundo, la forma solemnitades.

A su turno el Diccionario de la RAE ha señalado que forma ha de entenderse como: "fórmula o modo de proceder en una cosa"⁴⁹; de ahí entonces que debamos entender que la actuación de los órganos de autoridad debe verificarse en conformidad a las modalidades, condiciones o solemnitades, establecidas ya sea por la vía constitucional o por la vía legal.

Además la ley que permite actuar a un determinado órgano del Estado debe ajustarse a la Constitución, ya sea desde lo formal, como desde lo material o de fondo. Tratándose de un ajuste constitucional formal, esto quiere decir que el procedimiento de formación de la ley debe ajustarse a lo señalado en el párrafo relativo a la formación de la ley, establecido en los artículos 60 y siguientes de la Ley Fundamental. En cuanto al ajuste constitucional de fondo, ello importa que las normas contenidas en una determinada ley no pueden ir en contra del artículo establecido en la Constitución, so pena de declararse inconstitucionales por las instancias correspondientes y sobre las cuales entraremos en mayor detalle en el Capítulo IV.

3) Contenido del Principio de Legalidad en el ordenamiento jurídico chileno o acerca de sus requisitos sustanciales

Los denominados requisitos sustanciales del Principio Constitucional de Legalidad vienen otorgados por el inciso 2° del artículo 7° de la Ley Fundamental⁵⁰, en lo que se ha denominado en nuestro sistema "la regla de oro del derecho público chileno"⁵¹.

Estos requisitos apuntan a la esencia de lo que el constituyente ha delineado como actuación de los diversos cuerpos en el sistema jurídico.

En palabras del profesor Silva Bascuñán, "(...) la trascendencia que refleja el énfasis y solemnidad de la redacción se explica porque describe el carácter más específico y típico del Estado de Derecho: el imperio de la ley, "the rule of law"⁵²

⁴⁸ Valenzuela Somarriva, Eugenio; en Repertorio de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1989, pp. 6. Para una mejor comprensión de lo resuelto véase la sentencia de fecha 29 de febrero de 1988, Rol número 50, del Excelentísimo Tribunal Constitucional, en especial considerandos 21 a 25.
 ⁴⁹ *Idem*, nota supra 1, pp. 984.

⁵⁰ Señala el inciso 2° del artículo 7° de la Constitución Política de la República que: "Ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes".

⁵¹ Soto Kloss, Eduardo; en La Regla de Oro del Derecho Público Chileno (Sobre los orígenes históricos del artículo 160 de la Constitución de 1833), en Libro Homenaje al profesor don Alamos de Avila Marrel, en Anales de la Universidad de Chile, 5ª Serie, No 20, Santiago, Chile, año 1989, pp 833 - 835; asimismo en La Nulidad de Derecho Público en el Derecho Chileno, Revista de Derecho Público, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, No 47 - 48, Santiago, Chile, año 1990, pp. 11 - 25.
 ⁵² Silva Bascuñán, Alejandro; en obra citada supra nota 30, pp. 144.

Es menester señalar que la norma en comento, irradia su contenido tanto sobre gobernantes -magistratura-, como sobre gobernados -personas o grupos de personas-, constituyendo una regla que materializa en forma contundente el concepto de Estado de Derecho, siendo este su principal elemento, más no el único.

Es importante señalar también, que estamos en presencia de una prohibición constitucional, como señala el profesor Silva Bascuñán, pues nadie puede atribuirse otra autoridad o derechos que los que la propia Constitución o la Ley hayan entregado; de ahí entonces los importantes reparos de inconstitucionalidad que tendrían determinadas actuaciones al interior del Servicio de Impuestos Internos.

Finalmente, conviene hacer presente que la norma no se priva de valor en situaciones de desorden o anormalidad institucional, más bien, tiene un valor permanente, rige aún a pretexto de circunstancias extraordinarias, de modo que aún en circunstancias de encontrarse el País en alguna de las posibilidades señaladas en el artículo 39 de la Constitución, no podrá por ello ningún gobernante o gobernador hacer más de lo que expresamente se le haya permitido por el texto Constitucional o legal.

En definitiva el texto del artículo 7° inciso 2°, recoge la esencia tanto del Estado Democrático de Derecho, como de los postulados básicos del Derecho Público, ello porque primero, establece y reconoce expresamente aquella antigua norma de derecho en virtud de la cual, en el ámbito de lo público solo es permitido aquello para lo cual se encuentra expresamente facultado; segundo, a través de esta norma se hace efectiva la distribución de competencias entre los diversos órganos y servicios del Estado

4) Consecuencias de la omisión de los requisitos de validez de los actos de autoridad

El incumplimiento o falta de observancia de cualquiera de los requisitos establecidos en el texto constitucional de ambos incisos del artículo 7°, trae aparejada como consecuencia una sanción, que en nuestro Derecho interno se ha denominado, nulidad de derecho público, y sobre la cual existen variadas posiciones, que trataremos de resumir, por no ser este nuestro objeto de estudio.

La sanción de nulidad de derecho público se encuentra prevista claramente en el inciso 3° del artículo 7 de la Carta Fundamental.

El tema de la nulidad de los actos administrativos, que debe entenderse extensiva al ámbito de los actos de la autoridad tributaria, se encuentra dentro de uno mayor que es el de la ineficacia o irregularidad de los actos administrativos⁵³. Según Silva Cimma "(...) el acto administrativo se entenderá viciado cuando falten alguno de los elementos determinantes que lo constituyen"⁵⁴. En nuestro sistema esos elementos determinantes son: 1° Que el acto emane de un órgano de la administración cuyos integrantes se encuentren previamente regularmente investidos, 2° Que el acto emane de un órgano de la administración con competencia, y 3° Que el acto se verifique en la forma establecida en la ley.

⁵³ Para una introducción al tema de la ineficacia de los actos administrativos: Reyes Riveros, Jorge; en La Ineficacia de los Actos Administrativos, Editorial Lexis - Nexis, Santiago, Chile, año 2002; Ibacera Medina, David; Nulidad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2002, pp. 309 ff.
 ⁵⁴ Silva Cimma, Enrique; en Derecho Administrativo Chileno y Comparado, Bienes, Contratos y Bienes, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, 1ª Edición, año 2001, pp. 123.

En Chile la doctrina se encuentra dividida en cuanto al alcance, efectos y mecanismos a través de los cuales la nulidad de derecho público opera en el sistema jurídico constitucional⁵⁵.

a) Concepto de nulidad de derecho público

Se entiende por nulidad de derecho público "... la sanción que afecta a los actos que carecen de los requisitos copulativos de validez⁵⁶", estos requisitos de validez se encuentran establecido en Chile en el artículo 7º de la Constitución Política de la República. También se dice que la nulidad de derecho público es "... la sanción a la ilegalidad de cualquiera de los elementos del acto administrativo: competencia, forma, objeto, fin y motivos⁵⁷". Observamos que este tipo de conceptos encuadran perfectamente en un modelo que no distingue entre la nulidad absoluta y la anulabilidad, pues al no distinguir han de comprender a todas las causales posibles de nulidad, aun cuando sea de forma genérica como en la primera definición.

b) Causales de nulidad de derecho público

En nuestro sistema jurídico la posibilidad de reclamar la nulidad de derecho público se encuentra consagrada a nivel constitucional en el artículo 7º de la Ley Fundamental. De aquí se desprenden las causales que determinan la procedencia de la nulidad de derecho público, ello en cuanto a la actuación de la administración, así tenemos: i) Actos administrativos que emanan de órganos sin investidura regular de sus integrantes: se trata de actos que tienen su origen en órganos de la administración cuyos integrantes no son idóneos para dictar tales actos, según lo propusiera anteriormente; ii) Actos que emanan de órganos de la administración que no tienen competencia para dictarlos; iii) Finalmente, son objeto de nulidad, aquellos actos dictados en forma diferente a aquella que la propia ley o, más aun, la propia Constitución prescribe para el valor de dicho acto.

También se ha señalado que, desde el punto de vista de la organización administrativa, la nulidad de derecho público procedería tratándose de: i) Actos emanados de servicios u órganos públicos que no hayan sido creados por ley; ii) Actos que emanan de órganos de la administración cuya dotación de cargos permanentes o su planta de servicio no haya sido establecida por la ley; iii) Actos de órganos de la administración cuyo accionar se desliga de lo establecido en la Constitución y en la ley; se trata en general de actos que contraviene principios fundamentales de nuestro ordenamiento constitucional como son el principio de supremacía constitucional y el de vinculación directa de los preceptos constitucionales a las autoridades públicas y a todos los ciudadanos, señalado así por el Tribunal Constitucional en la sentencia Rol 19⁵⁸, y que se

encuentran consagrados en el artículo 6º de la Ley Fundamental al señalar "los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella", y que se conforma y complementa con lo señalado en el inciso 2º al señalar que "los preceptos de esta Constitución obligan tanto a los titulares o integrantes de dichos órganos como a toda persona, institución o grupo". Finalmente, la norma señala que, "la infracción de esta norma generará las responsabilidades y sanciones que determine la ley", de lo cual se desprende a nuestro entender que también debe aplicarse la nulidad de derecho público, ello desde el momento que la Carta Fundamental es un todo armónico que debe interpretarse coherente y sistemáticamente.

No queremos dejar pasar esta oportunidad en orden a señalar que el sistema de la nulidad de derecho público en Chile es deficiente en cuanto a su regulación como un todo ordenado, sistemático y coherente, muy distinto a lo que ocurre en España en donde la regulación se muestra generosa en precisar temas tan controvertidos como la dualidad nulidad-anulabilidad, o establecer criterios claros en cuanto a la prescripción de las acciones para reclamar cada una de las nulidades, o en las causales de ineffectividad. A nuestro juicio debiera regularse de mejor manera la nulidad de derecho público, ello con el fin de evitar opiniones tan diferentes y contradictorias, como las que existen en nuestra doctrina y que pueden llevar a cometer errores a los Tribunales de Justicia, encargados de aplicar e interpretar de la mejor forma las normas constitucionales. Finalmente pensamos que la escasa sistematización en nuestro sistema pasa fundamentalmente, entre otras cosas, por la inexistencia de los Tribunales Especiales de lo Contencioso-Administrativo, por la inexistencia de una Ley que sistematice el procedimiento administrativo⁵⁹, y por la regulación coherente de un régimen de lo contencioso-administrativo.

B. EL DOMINIO LEGAL

1) Acerca del concepto y de las características de la ley

Una primera definición de ley la encontramos en el artículo 1º del Código Civil, cuando señala que "la ley es una declaración de la voluntad soberana que manifestada en la forma prescrita por la Constitución, manda, prohíbe o permite", sin embargo, cabe hacerse una pregunta, ¿el concepto de ley se agota hoy en día en esta definición tan brillantemente elaborada por don Andrés Bello?

que inspira nuestra Constitución y orienta al intérprete en su misión de declarar y explicar el verdadero sentido y alcance del texto de la preceptiva constitucional". Agrega que "El inciso final de este artículo 1º en el cual los recurrentes fundan directamente su argumentación, expresa: "Es deber del Estado resguardar la seguridad nacional, dar protección a la población y a la familia, propender al fortalecimiento de ésta, promover la integración armónica de todos los sectores de la Nación y asegurar el derecho de las personas a participar con igualdad de oportunidades en la vida nacional". Más tarde señala: "El objeto de este precepto es destacar algunas de las funciones más relevantes que debe ejecutar el Estado en procura de obtener su finalidad básica, cual es "promover el bien común", concepto este último que define el inciso cuarto del mismo precepto como el conjunto "de las condiciones sociales de las condiciones sociales que permitan a todos y a cada uno de los integrantes de la comunidad nacional su mayor realización espiritual y material posible, con pleno respeto a los derechos y garantías que esta Constitución establece". Finaliza el comentario considerando: "Este y no otro es, en esencia, el contenido y alcance del inciso final del artículo 1º de la Carta Fundamental. En consecuencia, no cabe duda que, conforme a este precepto, los titulares e integrantes de los órganos del Estado deben realizar estas funciones básicas a fin de alcanzar la finalidad suprema, el bien común", que en el cumplimiento de su misión deben actuar con la debida "prudencia, equidad y mesura" que las circunstancias aconsejen, también resulta indubitable; pero que bajo su amparo se pretenda crear inhabilidades que el constituyente no ha establecido, directa o indirectamente, resulta inaceptable, porque con ello no solo se infringe el sentido de la norma en estudio, sino, además, se altera el sistema de responsabilidades de dichos titulares e integrantes de los órganos del Estado estructurado por la Constitución".

Debe destacarse que en momentos en que esta Tesis de Grado se encontraba sometida a segunda corrección, se dictó la Ley número 19.880 que establece las Bases del Procedimiento Ordinario de los Actos Administrativos de los Organos del Estado, publicada en el Diario Oficial de fecha 29 de Mayo del año 2003.

⁵⁵ Interesante en el Derecho Nacional: Soto Kloss, Eduardo, en La Nulidad de Derecho Público en el Derecho Chileno, Revista de Derecho Público, Universidad de Chile, número 47-48, Santiago, Chile, año 1990, pp. 11 y ss.; Fiamma Olivares, Gustavo, en Acción Constitucional de Nulidad y Legitimación Activa Objetiva, en Revista de Derecho Público, Universidad de Chile, número 49, Santiago, Chile, año 1996; Reyes Riveros, Jorge, en La Nulidad de Derecho Público, Editorial Edir Conosur S.A., Santiago, Chile, año 1998, pp. 7 y ss.; y Letelier Warrenberg, Raúl, en Un Mal Día no es Eterno: Ses Alcances en Materia de Invalidez y Nulidad de los Actos Administrativos, Revista de Derecho, Consejo de Defensa del Estado, número 8, año 2002, pp. 43 y ss.

⁵⁶ Cea Esgaña, José Luis, en Curso de Derecho Constitucional, Tomo I, Separatas de Estudio Pontificia Universidad Católica de Chile, Santiago, Chile, año 1999, pp. 167. Del mismo autor, ver Derecho Constitucional Chileno, Tomo I, Ediciones Universidad Católica de Chile, Santiago, Chile, año 2002, pp. 253-261.

⁵⁷ Pierry Arrau, Pedro, en Nulidad de Derecho Público: comentario a un comentario, Seminario La Semana Jurídica, No 11, Editorial Conosur, Santiago, Chile, año 2001, pp. 6.

⁵⁸ Ver sentencia rol 19 del Excmo. Tribunal Constitucional, que se pronunció sobre el requerimiento en contra del Señor Ministro del Interior, don Sergio Onofre Jarpa Reyes, formulado por doña Fabiola Letelier del Solar y otros, invocando el número 10 del artículo 82 de la Constitución Política de la República, de fecha 13 de Septiembre de 1983. En especial debe recordarse el contenido del considerando noveno, pues su importancia es vital para un adecuado entendimiento del texto constitucional y de su espíritu. Señala el considerando 9º, "Que el artículo 1º de la Carta Fundamental es de un profundo y rico contenido doctrinario, que refleja la filosofía

La doctrina ya ha señalado en varias oportunidades que debemos entender por ley, así sea Egaña, en una definición que comparáramos, señala que "(...) ley genuina es una categoría de norma jurídica positiva subordinada a la Constitución, cuyos rasgos típicos yacen en haber sido dictada por el Órgano competente, ciñéndose al procedimiento que le ha sido fijado, en materias reservadas a ella que son de un dominio exclusivo y cumpliendo precisas exigencias en su contenido"⁶⁰. Constituye esta definición, un acierto ordenamiento constitucional.

También se ha dicho que ley constituye una "(...) regla obligatoria, establecida por la autoridad con arreglo a la Constitución, con carácter de oportunidad y permanencia y sancionada por la fuerza"⁶¹.

Se ha señalado por una doctrina⁶², que de acuerdo a lo establecido en el artículo 60 y obligatoria que estatuya las bases generales de un ordenamiento jurídico". Esto se produciría por la circunstancia de que la disposición sexta transitoria ha ordenado que "(...) no obstante el artículo 60, mientras ellas no sean expresamente derogadas por ley"⁶³. Por esa razón existiría una doble acepción de ley en nuestro sistema jurídico, una de rango legal -artículo 1º del Código Civil-, y otra más importante de rango constitucional -artículo 60 número 20 de la Constitución-, esta última caracterizada por la generalidad y por establecer las bases esenciales del ordenamiento jurídico.

Esta idea tiene un contenido muy preciso, mientras el Código Civil establece una definición formal de lo que debemos entender por ley, el texto Constitucional establece una definición que contiene los elementos sustanciales que la conforman.

En esa forma podemos precisar aún más la definición de ley diciendo que se trata de "(...) una declaración de la voluntad soberana que, manifestada en la forma prevista por la Constitución y que respetándola en el fondo de sus principios y preceptos, estatuye con carácter general y obligatorio las bases esenciales de nuestro ordenamiento jurídico"^{64, 65}. De este modo el actuar del legislador se ha limitado a aquellas materias de real y vital importancia para el desarrollo del país, como también tratándose de aquellas materias que signifiquen una regulación de alguno de los derechos fundamentales de la persona, materia en extremo delicada y respecto de la cual no parece procedente grado alguno de discrecionalidad, ello, so pena de realizar una conducta del todo contraria al espíritu de la Constitución.

Respecto de las características de la ley, la doctrina⁶⁶ se presenta conteste en cuanto a que desde un ámbito formal orgánico la ley debe ser dictada por el órgano señalado en la Constitución para dicho efecto; a su vez desde un ámbito formal procesal, la ley debe establecerse conforme

el procedimiento que la propia Ley Fundamental consagra, en nuestro sistema, de acuerdo a los artículos 62 y siguientes.

A su vez desde el ámbito sustancial la ley se caracteriza por constituir una norma: a) General. Se trata de una norma común para todos los integrantes de un determinado ordenamiento jurídico o para una parte importante de ellos, tanto así que cuando estamos frente a una ley particular se ha dicho que ello constituye un acto administrativo al cual se ha querido otorgar la solemnidad propia de una ley atendido el objeto de ella, v.gr., el otorgamiento por ley de la nacionalidad por gracia; b) Obligatoria. Ello importa la circunstancia de que todas las personas se hayan compelidas a cumplir las disposiciones de la ley, no siendo lícito el incumplimiento de ella, sin embargo, se produce un problema, ¿Qué ocurre cuando estamos en presencia de una ley injusta?, en nuestro sistema la existencia de una ley injusta es posible, pero la injusticia se ha asimilado a la circunstancia de contravenir la Constitución, pudiendo hacer efectivos los mecanismos de control de constitucionalidad a priori o a posteriori; c) Abstracta. Con esta característica se quiere graficar la circunstancia de que la ley no se dicta para regular casos concretos y específicos, sino que se materializa en aquellos casos concretos, pues ha sido dictada con desaprensión absoluta de lo fáctico, de modo que podrá regular permanentemente las situaciones similares que se produzcan; d) Permanente. En fin la ley debe precisar de permanencia, esto es, "(...) responder no a una cuestión del momento sino que a una necesidad o servicio indefinido"⁶⁷.

2) Dominio legal en la Constitución de 1980

En nuestro ordenamiento jurídico constitucional y a partir de lo dispuesto en el artículo 60 de la Constitución, se ha establecido un dominio legal máximo, que según el profesor José Luis Cea Egaña se entiende como: "(...) el conjunto único de materias que la ley debe regular, sin hacerlo en las demás, porque ese es su marco máximo o total de competencia. En cambio, era dominio mínimo legal el previsto en la Constitución de 1925, pues en ella se mencionaban, sin carácter taxativo y no excedible, las materias regulables por las leyes, circunstancia que permitía entender que el legislador estaba facultado para regular, además, todos los otros asuntos por mínimos, insignificantes o particulares que fueran"⁶⁸. Termina el distinguido Ministro del Tribunal Constitucional señalando: "En la actualidad, esas materias de importancia menor quedan en la órbita competencial del Poder Ejecutivo a través de los reglamentos, decretos e instrucciones que expida con su potestad reglamentaria extendida, es decir, que ellas se hayan dentro de la competencia residual que singulariza a la norma de clausura o cierre del sistema jurídico"⁶⁹.

Es importante este cambio en el dominio legal, pues a partir de esta premisa "(...) en el Derecho Público chileno definitivamente no se acepta la teoría de la omnipotencia legislativa, según el cual se estima que un poder, el legislativo, ha de hacer primar su acción por sobre los otros dos claramente configurados"⁷⁰.

Durante la vigencia de la Constitución de 1925 y a la luz de lo prevenido por el artículo 44, solo en virtud de una ley se podía regular las materias señaladas en el catálogo de dicho artículo, pero no sólo eso, sino que podía regular todas aquellas situaciones no previstas por el constituyente, como así también todas aquellas respecto de las cuales no había otorgado auto-

⁶⁰ Cea Egaña, José Luis; en *Dominio Legal y Reglamentario en la Constitución de 1980*, en *Revista Chilena de Derecho*, R.U.C., volumen 11, Santiago, Chile, año 1984, pp. 418.

⁶¹ Silva Cimma, Enrique; en *Derecho Administrativo Chileno y Comparado*, tomo I, Introducción y Fuentes, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1996, pp. 85.

⁶² Pantorja Bauzá, Rolando; en *El Principio de Legalidad*, Apuntes de la Cátedra de Derecho Administrativo, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, año 2000, pp. 31-33.

⁶³ *Idem*.

⁶⁴ Cea Egaña, José Luis; en *El Sistema Constitucional de Chile: Síntesis Crítica*, en *Publicaciones de la Universidad Austral de Chile*, Valdivia, Chile, año 1999, pp. 208.

⁶⁵ Sobre el tópico en particular conviene revisar, entre otros: Varas Alfonso, Paulino; en *El Nuevo Concepto de la Ley* 1984, pp. 337 y ss; Zúñiga Urbina, Francisco; en *Concepto de Ley y tipos de leyes*, Notas de jerarquía y competencia, en *Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso*, tomo XVIII, Valparaíso, Chile, año 1997, pp. 259 y ss.

⁶⁶ Cea Egaña, José Luis; en obra citada nota supra 60, pp. 417; y Silva Cimma, Enrique; en obra citada nota supra 61, pp. 96-97.

⁶⁷ Silva Cimma, Enrique; en obra citada nota supra 61, pp. 98.

⁶⁸ Cea Egaña, José Luis; en *Teoría del Gobierno*, *Derecho Chileno y Comparado*, Ediciones Universidad Católica de Chile, Santiago, Chile, año 1999, pp. 141.

⁶⁹ *Idem*.

⁷⁰ Silva Cimma, Enrique; en obra citada nota supra 61, pp. 99.

trización expresa a algún otro órgano del Estado. Así de esa forma, si el legislador regulaba una determinada materia clausuraba la posibilidad de que ella fuere regulada por otra vía.

Sin embargo, en nuestro actual sistema constitucional, el dominio legal máximo importa una actividad del legislador superada a la importancia de la materia, las cuales se encuentran establecidas en forma taxativa por la norma del artículo 60, entre las cuales encontramos indudablemente las normas relativas a los tributos, según se desprende de los numerales 2, 3 y 14, en relación directa con el artículo 62 inciso 4º, regla primera de la Ley Fundamental.

Tratándose de la imposición de tributos, la reserva legal con un carácter absoluto tratándose de los elementos primarios de la obligación tributaria, se manifiesta claramente, en los artículos 32 números 1 y 8; 60 números 2, 3 y 14, y 62 inciso 4º número 1º, normas que analizaremos in extenso en los próximos capítulos.

C. LA POTESTAD REGLAMENTARIA Y LA RELACIÓN LEY-REGLAMENTO

1) La función colegisladora del Presidente de la República

La potestad reglamentaria ha sido definida, en sentido clásico y estricto, como la atribución especial del Presidente de la República para dictar, unilateralmente, normas jurídicas generales o especiales destinadas al gobierno o a la administración del Estado o a la ejecución de las leyes⁷¹. Se trata de una atribución entregada a la máxima autoridad del País, que debe ejercerse en los ámbitos que la propia ley le confiere, sin contravenir mandatos señalados por la Constitución y las leyes, respetando los principios generales del Derecho y dejando de lado cualquier elemento de arbitrariedad, so pena, que dicha actividad legislativa sea nula o anulable.

De acuerdo con nuestro actual sistema constitucional, que se desprende de lo señalado y relacionado en los artículos 60 número 20 y 32 número 8 de la Constitución, no sólo el Congreso es el cuerpo en quien recae la función legislativa; esta se ha ampliado a la persona del Presidente de la República, en virtud de la denominada potestad reglamentaria autónoma.

Se ha precisado que la potestad reglamentaria autónoma es "(...) la que tiene por finalidad la dictación de normas de carácter general y obligatorias subordinadas a la Constitución y a la ley⁷²."

El texto constitucional del año 1980 innovó claramente en la materia, pues rompió la relación tradicional ley - reglamento, configurándola bajo otra nomenclatura que reconoce dos caracteres, por una parte, se establece una potestad reglamentaria de carácter constitucional, de modo que no sólo hay reglamento cuando la ley lo ordene, sino que en todas aquellas materias en que la ley no debe intervenir y que la Constitución encarga al reglamento; y, por otra parte, se consagra una flexibilización en la relación ley-reglamento que deriva precisamente de la nueva concepción que ha de darse a la ley, entendida como declaración de voluntad soberana en el marco o de bases, esto es, un conjunto de normas generales que establecen las bases esenciales de un ordenamiento jurídico.

De esta forma, se ha configurado el nuevo rol que corresponde al Presidente de la República como legislador, tarea que hasta nuestros días ha sido asumida con mucha seriedad y responsabilidad, transformándose, sin lugar a dudas en la principal fuente de normas jurídicas generales.

2) La relación Ley-Reglamento

Un elemento de capital importancia, no tan sólo para las diversas relaciones que se producen en el área constitucional-tributaria, es la relación que existe entre la Ley y el reglamento, fundamentalmente en cuanto al contenido y al ámbito de aplicación de cada una de estas normas.

Hablar de este tema, nos introduce en la llamada disputa entre la reserva legal absoluta y la reserva legal relativa⁷³, materias de larga discusión, tanto a nivel doctrinario como a nivel jurisprudencial, sea de los Tribunales Superiores de Justicia, sea del Tribunal Constitucional.

a) Reserva Legal Absoluta

De acuerdo con esta posición, el Texto Constitucional exige una regulación exhaustiva a la ley en aquellas materias que el constituyente y el legislador han reservado para esta forma de elaboración normativa, de modo que la potestad reglamentaria autónoma del Presidente de la República no podrá intervenir en dicha producción normativa.

Esta posición, tanto doctrinaria como jurisprudencial, se basa en los siguientes argumentos que ha continuación pasamos a detallar:

i) La regulación es propia del legislador-Congreso Nacional, no correspondiendo al legislador-Presidente de la República. Este elemento se estableció, a nivel jurisprudencial, en los fallos Letters Camineros I, de fecha 21 de Abril de 1992 y Letters Camineros II, de fecha 06 de Abril de 1993.

Señala el profesor Carmona Santander, en concordancia con el Diccionario de la RAE, que regular es "someter al imperio de una reglamentación que indique como puede realizarse"⁷⁴.

El legislador, haciendo uso de sus facultades de regulación, puede limitar y restringir los derechos, no correspondiendo al administrador dicho accionar.

ii) Las limitaciones las impone la ley. Este argumento se construyó a propósito del fallo del Tribunal Constitucional de fecha 02 de Diciembre de 1.996, denominado "Acceso a Playas", en el cual se discutió si la norma reglamentaria podía limitar el derecho de propiedad.

Debemos considerar que el hecho de limitar un derecho no puede, de forma alguna, afectar la esencia de un derecho, de lo cual se colige que solo el legislador podría limitar un derecho, respetando siempre su esencia.

iii) Las leyes de bases no son la regla general. Se entiende que las leyes de bases dan una amplitud mayor al Presidente de la República para ejercer su potestad reglamentaria; a modo de ejemplo constituyen leyes de bases las señaladas en los números 4 o 20, del artículo 60 de la Constitución.

Sin embargo, del análisis correcto del artículo 60, podemos apreciar que las leyes de bases no son la regla general, de lo cual deriva que en estas leyes que no son de bases, corresponde al legislador la obligación de regular íntegramente sus diversas materias y alcances.

Se trata de un importante argumento pues de esta forma, "(...)" en las demás materias de ley, en las que el constituyente no hace referencia alguna a la posibilidad de dictar leyes de bases,

⁷¹ Cea Egoña, José Luis; en obra citada nota supra p. 436.

⁷² Aylwin Azocar, Arturo; en *Límite de la Potestad Reglamentaria del Presidente de la República*, Revista Chilena de Derecho, Ediciones Pontificia Universidad Católica, volumen XI, Santiago, Chile, año 1984, pp. 449.

⁷³ Sobre estos temas resultan muy interesantes los artículos del profesor de Derecho Administrativo Carlos Carmona Santander, *Tendencias del Tribunal Constitucional en la Relación Ley-Reglamento*, Revista de Derecho Público, volumen 61, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 1998-1999, pp. 180-193, artículo que servirá de base para determinar las diferencias entre la reserva legal absoluta y la reserva legal relativa, dado la actualidad de este; y *Un nuevo estudio en la relación Ley-Reglamento: El ámbito del Reglamento*, Revista de Derecho Público, volumen 63, tomo II, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2002, pp. 154-190.

⁷⁴ Carmona Santander, Carlos; *Tendencias del Tribunal Constitucional en la Relación Ley-Reglamento*, Revista de Derecho Público, volumen 61, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 1998-1999, pp. 180-193.

prácticamente se exige una regulación total del legislador, aquí el reglamento debe limitarse estrictamente a poner en ejecución esas normas, sin que le este permitido incorporar nuevas disposiciones o complementar las materias estrictamente legales⁷⁵.

Constitute, a nuestro entender, uno de los principales argumentos que debe considerarse para entender un sistema de reserva legal absoluta en materia tributaria, ello por cuanto fue estructurado precisamente por un requerimiento que decía relación con materias impositivas⁷⁶, pero también debemos prevenir en el sentido de que la reserva absoluta en materia tributaria debe entenderse construida solo a sus elementos primarios.

iv) El reglamento no puede invadir la reserva legal. Este argumento se esgrimió en la sentencia de fecha 28 de Julio de 1998, al ejercer el control de constitucionalidad del proyecto de ley conocido como "Remuneraciones MOP".

Se desprende de este argumento que las normas que configuran el Estado de Derecho en nuestra Constitución impiden modificar normas de carácter legal a través de Decretos Supremos, prohibiéndose, habida consideración de su inconstitucionalidad subyacente, la regulación de una materia por vía del Decreto Supremo.

b) Reserva Legal Relativa

Esta postura, que ha tomado a nivel jurisprudencial cierto predominio, entiende que la ley sólo debe limitarse a establecer las bases esenciales de un ordenamiento jurídico, de modo que la ley ha de referirse sólo a los conceptos básicos y generales sin entrar a regular el detalle o las particularidades de una determinada materia.

Esta posición tiene como fundamentos los siguientes:

i) El Dominio Máximo Legal en la Constitución de 1980. Este argumento se manifestó, últimamente, en el voto de mayoría de la sentencia de fecha 28 de Enero de 1999, que se pronunció sobre el requerimiento contra el Décimo Protocolo con Bolivia.

El tema del dominio máximo legal ya ha sido abordado por estos investigadores⁷⁸, de modo que sólo esbozaremos los elementos de importancia para el tema aquí tratado.

De acuerdo con esta visión la ley sólo debe estar destinada a la resolución de los más importantes problemas del País, esto es, a las bases esenciales del ordenamiento jurídico, sin penetrar en el ámbito propio del Presidente de la República en su facultad colegisladora. Se trata

⁷⁵ Carmona Santander, Carlos: Un nuevo estado en la relación Ley-Reglamento: El ámbito del Reglamento, Revista de Derecho Público, volumen 63, tomo II, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2002, pp. 157.

⁷⁶ Este argumento esta contenido en el voto de mayoría de la Ministra Sra. Luz Bulnes Aldunate, en la sentencia del Excmo. Tribunal Constitucional, rol número 282, de fecha 28 de Enero de 1.999, que resolvió un requerimiento presentado contra el Décimo Protocolo con Bolivia.

⁷⁷ Se lee en el considerando 19º del fallo del Tribunal Constitucional rol número 282: "Que no concordamos con esta visión de la potestad reglamentaria en nuestra Carta Política. Si bien es cierto que el artículo 60 reconoce la Ley de Bases, por ejemplo en el No 4, que se refiere, específicamente a "Las materias básicas relativas al régimen jurídico laboral, sindical, previsional y de seguridad social"; el No 18 a "Las que fijen las bases de los procedimientos que rigen los actos de la administración pública"; el No 20, a "Toda otra norma de carácter general y obligatoria que estatuya las bases esenciales de un ordenamiento jurídico"; Continua el considerando: "En los otros numerados que artículo 60, disposición que señala la reserva máxima legal, no se hace mención a las leyes de bases, las que evidentemente dan más amplitud a la potestad reglamentaria del Presidente de la República, en los dichos números se indica específicamente la materia que corresponde que el legislador regule, lo que no da la amplitud a la potestad reglamentaria que da las leyes que sólo deben contener las bases". Finaliza el considerando señalando que: "Entre las que el legislador debe regular integralmente están todas aquellas que la Constitución exige que sean reguladas por una Ley y las que sean de iniciativa exclusiva del Presidente de la República (artículo 60, No 2 y 14), como es el caso de imponer, suprimir, reducir o condonar tributos. En otras palabras, toda la materia tributaria está sujeta a la reserva estricta de legalidad". Ver paginas 30 ff.

de que la ley sólo deba señalar "(...) las bases, criterios o parámetros generales que encuadran el ejercicio de una potestad⁷⁹".

Sin embargo, estos investigadores entienden que precisamente, el tema tributario, al menos en cuanto a la regulación de los elementos primarios de la obligación tributaria, constituye una de las bases esenciales del ordenamiento jurídico tributario nacional, razón más que suficiente para entender en este tipo de materia una reserva legal absoluta.

ii) Las diversas reservas legales establecidas en la Constitución. Este argumento fue sostenido en la sentencia de fecha 26 de Abril de 1997, que resolvió el requerimiento contra el Decreto Supremo número 1679, de ejecución presupuestaria, fallo redactado por el Ministro Señor Juan Colombo Campbell.

Se establece que en nuestra actual Constitución existen diversas reservas legales, algunos relativas, otras absolutas. En el primer caso, hay un amplio campo de acción para la Potestad Reglamentaria Autónoma del Presidente de la República, en el segundo de los supuestos sólo el legislador puede regular una determinada materia.

Este argumento fija, además, que la expresión "con arreglo a la ley", no constituye un mandato de regulación de la materia sólo por la vía legal.

A nuestro entender, este argumento en nada colabora a zanjar la disyuntiva que se produce respecto de las reservas legales, pues solo se remite a señalar una circunstancia conocida y, a nuestro parecer, solo ayuda en cuanto a la interpretación literal, que no es el único mecanismo de interpretación a la luz de los artículos 19 y siguientes del Código Civil.

iii) La naturaleza del reglamento. Se deja establecido en este argumento que la actuación reglamentaria sólo se entiende como complemento ideal de la ley que pone en ejecución, constituyendo un solo todo jurídicamente armónico e indisolublemente unido.

⁷⁹ Carmona Santander, Carlos: en obra citada supra nota 73.

Segunda Parte

II. Generalidades en torno a los conceptos básicos del sistema constitucional-tributario desde el ámbito del ordenamiento tributario

Hay en día el Derecho Tributario revise caracteres muy particulares que permiten señalar la existencia de un fenómeno marcadamente publicista en materia tributaria, en particular, y financiera en general, todo lo cual tiene concordancia con el interés tutelado, pues se trata de un ámbito del derecho muy delicado, pues la posibilidad de arbitrariedad, ilegalidad y, aun más, de conductas totalmente antijurídicas, son supuestos permanentemente latentes, dada las diversas interpretaciones que pueden configurarse en torno a esta materia.

Para un mejor entendimiento, del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, es necesario conocer el núcleo del Derecho Tributario, es decir, comprender los conceptos y principios fundamentales que regulan esta rama del Derecho.

A. POTESTAD TRIBUTARIA

1) Concepto de Potestad Tributaria

El tema de la potestad tributaria debe entenderse en un tema mayor, cual es, el tema de la potestad.

El Diccionario de la RAE ha definido a la potestad, que tiene su origen en el latín "potestas", como: 1. f. Dominio, poder, jurisdicción o facultad que se tiene sobre algo¹. También debe considerarse el término potestad como "n. f. Dominio, poder, jurisdicción o facultad que se tiene sobre una persona o cosa²". A su turno la RAE ha señalado que el término Tributario debe entenderse como: 1. adj. Perteneciente o relativo al tributo; luego Tributo, del latín "tributum" es: 1. m. Aquello que se tributa. 3. m. Carga continua u obligación que impone el uso o disfrute de algo. 4. m. Der. Obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas³.

De lo anterior resulta que la potestad tributaria, en una primera aproximación, es el dominio, poder, jurisdicción o facultad que se tiene sobre algo, o para imponer algo, en lo que nos interesa, el tributo, esto es, aquella obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas, ello en la búsqueda del bien común; se trata en general de una potestad ejercida por los diversos órganos del Estado en diversos ámbitos, a saber, los órganos legislativos al dictar la ley tributaria con estricto apego a las limitaciones que el ordenamiento contempla; los órganos judiciales, conociendo, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, cuando se trate de asuntos de índole tributaria, y finalmente los órganos ejecutivo y/o administrativos, bien en la actividad recaudadora, bien en la actividad recaudadora y fiscalizadora.

Interesante resulta contraponer el concepto de potestad al concepto de autoridad, los cuales pueden identificarse, pero son esencialmente distintos y hasta cierto punto incompati-

bles. De esta forma se define a la potestad como la voluntad de poder socialmente reconocida⁴, que en materia tributaria se identificaría con la posibilidad que tiene el Estado para imponer tributos, siendo ello reconocido por los integrantes del grupo social. A su turno el concepto de autoridad puede concebirse como la verdad socialmente reconocida. Nos parece desde luego muy importante esta distinción en cuanto al contenido de ella, pues integra el elemento del reconocimiento social, lo cual debe considerarse como esencial, pues la imposición de tributos deben contar con el reconocimiento del cuerpo social, que se materializa en el principal cuerpo legislativo, el Congreso Nacional, de donde surge una primera respuesta a una de la hipótesis de trabajo planteada por estos investigadores, en orden a que el establecimiento del tributo pasa por el reconocimiento y aprobación que de ello hagan los miembros de la sociedad.

Históricamente la potestad tributaria ha sido definida como "la facultad de crear y establecer tributos". Se trata de una potestad de doble carácter, pues tiene una cara normativa y abstracta, en cuanto a imponer tributos; y en segundo lugar, tiene una cara administrativa, en cuanto a la concreción de cobrar los correspondientes tributos, pero, como veremos más adelante, la potestad tributaria no se queda sólo en crear y establecer tributos.

El reconocido jurista argentino Giuliani Fonrouge define la potestad tributaria como " (...) la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a persona o bienes que se hallan en su jurisdicción"⁵; sin embargo, esta definición merece más de alguna crítica. En primer lugar, la definición habla de "contribuciones", lo cual, desde un correcto uso del lenguaje jurídico tributario, puede llevar a confusión, ya que uno de los tributos es precisamente las contribuciones, de lo cual colegimos que lo más adecuado habría sido referirse a los "tributos" en términos generales. En segundo lugar, es incorrecto el concepto para la realidad de nuestro ordenamiento jurídico tributario, pues señala que dichas "contribuciones" se aplican respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción; olvidando que en nuestro sistema existe el denominado impuesto a la renta adicional⁶ que es un impuesto que afecta a las personas naturales y jurídicas que no tienen domicilio ni residencia en Chile, por sus rentas de fuente chilena.

En la doctrina nacional se ha señalado que la potestad tributaria es " (...) la facultad que tiene el Estado de establecer tributos por ley, modificarlos y derogarlos"⁷, sin embargo, debemos señalar que este es un concepto incompleto al cual falta un elemento vital como es el límite que esta potestad encuentra, cual es, los derechos fundamentales que nacen de la naturaleza humana. También se ha señalado que la potestad tributaria "es la facultad de instituir impuestos y tasas, como también deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria"⁸, sin embargo, estimamos que esta definición es solamente descriptiva de algunos de elementos que la conforman, aún más, podemos señalar que esta definición se encontraría totalmente superada en nuestro ordenamiento jurídico tributario, toda vez que sólo hace referencia a dos tipos de tributos y no establece los límites de esta facultad del Estado.

En Estados Unidos la actividad tributaria se funda en dos "poderes soberanos del Estado", "por un lado el poder impositivo y por otro lado el poder de policía. El primero se entiende como el poder soberano del Estado de exigir contribuciones a personas o aplicarlos sobre bienes

⁴ D'Ors, Alvaro: en *Escritos Varios sobre el Derecho en Crisis*, Ediciones Castilla, Madrid, España, año 1971, pp. 93.

⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos, en *Derecho Financiero*, Tomo I, Editorial Depalma, Buenos Aires, año 1962, pp. 266.

⁶ Código Tributario, artículos 58 y siguientes; Editorial Jurídica de Chile, 15ª Edición, Santiago, Chile, año 1997, pp. 322 y siguientes.

⁷ Figueroa Valdés, Juan Eduardo: en *Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1985, pp. 18.

⁸ Massone Parodi, Pedro, citando a Anronio Berlini, en *Principios de Derecho Tributario*, Ediciones Edeval, Valparaiso, Chile, año 1979, pp. 28.

¹ Diccionario de la Real Academia Española, Vigésimo Primera Edición, Ediciones Espasa Calpe, Madrid, España, año 1992, pp. 1650.

² Diccionario Larousse Ilustrado, Ediciones Larousse, Madrid, España, año 1999, pp. 813.

³ Diccionario de la Real Academia Española, Vigésimo Primera Edición, Ediciones Espasa Calpe, Madrid, España, año 1992, pp. 2024.

y el último como la facultad de los Estados soberanos de controlar personas y bienes dentro de su jurisdicción, en interés del bienestar general⁹.

Con todo lo anteriormente dicho, estos investigadores pueden perfilar lo que debe entenderse por potestad tributaria como, "el poder del Estado para imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar la forma, proporción o progresión de los tributos, poder socialmente reconocido y que tiene como límite el respeto por los derechos y garantías establecidas en la Constitución y las leyes".

2) Características de la Potestad Tributaria

La potestad tributaria encuentra una serie de características que le son propias y que la diferencian de otras potestades que posee el Estado.

a) La potestad tributaria se caracteriza por ser una potestad inherente del Estado. Crítica acerca del carácter abstracto de la potestad tributaria

Se ha dicho por la más importante doctrina nacional¹⁰ que la potestad tributaria tiene un carácter abstracto, sin embargo, esto nos merece críticas conceptuales de vital importancia para un correcto entendimiento del tema en comento.

La palabra abstracto o abstracta viene del latín "abstractus", y es definida según el Diccionario de la RAE como "1. adj. Que significa alguna cualidad con exclusión del sujeto"¹¹. Tomando este concepto podemos señalar que el carácter de abstracto de la potestad tributaria radica en la potestad tributaria existe con exclusión de un titular.

Lo anterior nos parece incorrecto pues la potestad tributaria es coetánea con la existencia misma del Estado; sin Estado no hay potestad tributaria; independientemente de que el Estado haga efectiva su potestad tributaria mediante actos de autoridad, esto es, dictación de leyes que establezcan o supriman tributos; o actos de la administración tributaria tendientes a obtener el cobro oportuno y adecuado de los tributos; este poder se mantiene y existe con anterioridad a estos actos de autoridad.

A nosotros nos parece que el término "abstracto", para identificar esta característica es erróneo, ello pues si tomamos en consideración el sentido natural y obvio de la palabra abstracto, tendríamos que decir que la potestad tributaria es una cualidad independiente del sujeto a que pertenece, esto es, el Estado; pero lo que en realidad sucede es que la potestad tributaria existe aun cuando el titular de ella no la ejerza, esto significa que, más que abstracto, esta potestad tiene un carácter inherente, palabra esta última que se define por el diccionario de la RAE como, "1. adj. Que por su naturaleza está de tal manera unido a algo, que no se puede separar de ello"¹², y si observamos correctamente el alcance de lo señalado en este acápite, obtenemos que lo característico es que la potestad tributaria no puede desprenderse del Estado, pues vive

en función de la existencia misma del Estado, de ahí entonces que nos definamos por establecer que lo característico de la potestad tributaria es su naturaleza inherente.

b) La potestad tributaria se caracteriza por ser permanente o perpetua

Dado que el Estado constituye una organización permanente en el tiempo, que en el marco de sus finalidades debe propender al bien común, y que sus potestades se mantienen en su estructura organizacional por constituir las herramientas necesarias de él para alcanzar sus fines; se ha señalado que la potestad tributaria es permanente, para la doctrina nacional, o perpetua, para estos investigadores; ello se debe esencialmente a que sin Estado no hay potestad tributaria, y ya sabemos que el Estado es perpetuo.

El carácter perpetuo de la potestad tributaria sé gráfica en la circunstancia de que este poder impositivo pertenece al núcleo elemental y básico de la soberanía nacional, sin la cual ningún Estado puede presumirse de tal.

Se ha dicho, y concordamos con aquello, que "(...) la competencia para establecer tributos ha sido siempre uno de los distintivos tradicionales de la soberanía política, al punto de que cuando las primeras instituciones parlamentarias se reúnen para discutir asuntos públicos, lo hacen con una finalidad muy concreta: estudiar y, en su caso, aprobar las peticiones de subsidios hechas por los Monarcas, condicionando su concesión al hecho de que se diera explicación sobre las actividades que iban a financiarse con los medios solicitados"¹³. De esta forma queda claramente manifestado que la potestad tributaria tiene un vínculo directo con la soberanía del Estado.

c) La potestad tributaria se caracteriza por constituir un poder irrenunciable

Quando se habla de potestad irrenunciable se quiere significar la circunstancia de constituir un poder del Estado que no se puede renunciar¹⁴, esto quiere decir que se trata de un poder del cual no puede desprenderse voluntariamente, un poder que no puede ceder. Desde otro ángulo, ha de entenderse como el ejercicio obligatorio y permanente que el Estado tiene en la imposición y recaudación de tributos.

Giuliani Fonrouge señala que "no hay que abundar en consideraciones para demostrar la trascendencia del poder tributario, que es tan necesario para la existencia y prosperidad de la nación, como para el ser natural el aire que respira"¹⁵. Resultan las palabras del gran Doctor argentino de una lucidez extraordinaria, pues como quiera que sea, se requiere de la potestad tributaria del Estado en cada momento, so pena de no cumplir el principal mandato constitucional: estar al servicio de la persona, propendiendo al bien común.

De lo anterior resulta entonces errónea la referencia que se hace en el sentido de que podría verse restringida esta potestad del Estado, en los casos excepcionales de afectación de los tributos, pues aquí no existe una restricción de la potestad del Estado sino que la determinación a priori del destino que se dará a determinados montos cuyo origen se encuentre en un impuesto que grave una actividad o un bien con clara identificación regional o local.

d) La potestad tributaria es un poder imprescriptible

La prescripción ha sido definida por nuestro legislador civil en los siguientes términos: "la prescripción es un modo de adquirir las cosas ajenas o de extinguir las acciones o derechos

⁹ Morales, Rodemil, en Garantías Constitucionales de los Tributos, Material de Trabajo para la Cátedra de Derecho Tributario, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, año 2001, pp. 1.

¹⁰ Figueroa Valdés, Juan Eduardo; en Las Garantías de los Contribuyentes en la Constitución Política de 1980: Editorial Jurídica de Chile, año 1985, pp. 21; y Evans de la Cuadra, Enrique y Evans Espinosa, Eugenio; en Los Tributos ante la Constitución, Editorial Jurídica de Chile, año 1997, pp. 18.

¹¹ Diccionario de la Real Academia Española, Vigésimo Primera Edición, Ediciones Espasa Calpe, Madrid, España, año 1992, pp. 14.

¹² Ídem, pp. 1167.

¹³ Martín Querrel, Juan; Lozano Serrano, Carmelo; Casado Ollero, Gabriel; y Tejedor López, José; en Curso de Derecho Financiero y Tributario, Editorial Tecnos, Madrid, España, año 1999, pp. 231.

¹⁴ Diccionario Larousse Ilustrado, Ediciones Larousse, Madrid, España, año 1999, pp. 571.

¹⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos, en obra citada supra nota 84, pp. 266.

ajenos, por haberse poseído las cosas o no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales¹⁶⁷.

Tomando aquella definición, y adaptándola a lo que nos interesa, podemos señalar que la potestad tributaria no se pierde ni se extingue, por no haberse ejercido, durante un determinado período de tiempo. Se trata de un requisito que esta íntimamente ligado al requisito de la imprescriptibilidad, pero mientras aquel mira la conducta positiva del Estado, este requisito de imprescriptibilidad observa la conducta negativa del detentador de esta facultad.

Ahora lo que debemos distinguir es la prescripción de las "acciones de cobro" de determinados tributos, v.gr., los artículos 200 y 201 contemplan los plazos de prescripción respecto de la facultad que tiene el Servicio de Impuestos Internos para liquidar, revisar cualquier deficiencia en una liquidación y girar impuestos a que hubiere lugar, estableciendo plazos de prescripción que van desde los 3 hasta los 6 años atendida las circunstancias que las normas individualizadas señalan.

e) La potestad tributaria se caracteriza por ser indelegable

Esta característica se relaciona indudablemente con el contenido mismo del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

Se trata de que el Estado sólo a través del órgano y del medio idóneo puede materializar su potestad tributaria, es decir, sólo a través de la ley y por medio del órgano legislador—Congreso Nacional—puede establecer tributos, no pudiendo en caso alguno delegar esta potestad en otros órganos.

Aún más, el propio texto de la Constitución se lo impide. Basta recordar el inciso 1º del número 20 del artículo 19 de la Carta Fundamental, la cual entrega a la ley la igual repartición de los tributos; o mejor aún rescatar lo señalado por el artículo 61, que regulando constitucionalmente el decreto con fuerza de ley, señala en su inciso 2º que la autorización para que el Presidente de la República pueda dictar normas con fuerza de ley, "no podrá extenderse a la nacionalidad, la ciudadanía, las elecciones ni el plebiscito, como tampoco a materia comprendidas en las garantías constitucionales o que deben ser objeto de leyes orgánicas constitucionales o de quórum calificado". Precisamente el ámbito sustantivo tributario constitucional se encuentra regulado en el Capítulo III de la Constitución, "De los derechos y deberes constitucionales", de modo tal que la posibilidad de delegación de la potestad tributaria se hace imposible en el sistema constitucional chileno, so pena de ser nulo dicho acto de delegación, conforme lo dispone el artículo 7º de la Ley Fundamental.

Esta referencia comienza a dar luces respecto de las hipótesis de trabajo propuestas al inicio de esta investigación, en el sentido de que es la ley ordinaria, dentro de un principio de reserva legal absoluta, la que debe regular el tema tributario, y ello, en primer término, por cuanto es el propio texto constitucional el que ordena dicha circunstancia y de la cual se deduce esta conclusión.

f) La potestad tributaria es un poder jurídico

Cuando señalamos que el poder tributario es un poder jurídico, queremos significar que es mucho más que un poder legal, o de otra forma, un poder que se encuentre supeditado a lo señalado en la ley.

Hoy en día se trata de un poder supeditado al imperio del Derecho, entendido ello como un respeto a las normas que conforman el ordenamiento jurídico desde el propio texto constitucional hasta la instrucción o circular de un órgano de la administración, como asimismo un poder que se encuentra supeditado por la justicia.

Esta circunstancia nos pone en un nuevo plano, preguntándonos, ¿Es posible interponer o deducir una acción constitucional de protección por una acción u omisión ilegal o arbitraria proveniente de un órgano de la administración tributaria en uso de su potestad tributaria, aun más cuando la norma del artículo 20 del texto constitucional no contempla que dicha acción sea procedente respecto de los derechos establecidos en el artículo 19 número 20 de su texto?

Resulta interesante tanto la pregunta propuesta como la respuesta a esta interrogante. Nosotro en una aproximación primaria señalaremos que aun cuando el artículo 20 del texto Constitucional no contemple protección para el número 20 del artículo 19, parece que la finalidad de la protección, restablecer el imperio del Derecho y dar la debida protección al afectado, y lo señalado en el artículo 19 número 26 de la Constitución¹⁷, nos permitirían dar una respuesta afirmativa a esta interrogante. Nos adelantaremos con más detalle en la materia a propósito de los mecanismos de protección en el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

3) Límites a la potestad tributaria

La potestad tributaria, como poder del Estado socialmente reconocido, se encuentra doblemente limitado por lo que denominaremos límites formales y límites materiales. Estos límites constituyen un verdadero resguardo de los derechos fundamentales de la persona humana, esto desde el momento en que la potestad tributaria deja de concebirse como un arsenal de potestades discretionales e ilimitadas, para convertirse en el ejercicio de competencias por parte de los órganos del Estado llamados a regular el ámbito tributario, que en un primer término y tratándose de los elementos primarios del tributo, corresponde al Congreso Nacional, el cual se encuentra precisamente limitado por el texto de la Ley Fundamental.

Hoy en nuestra realidad jurídica, en nuestro Estado Democrático de Derecho, no cabe la posibilidad de que un órgano de autoridad del Estado se sustraiga del Imperio del Derecho y que respecto sólo las concretas normas jurídicas, conforme a los postulados del hoy definitivamente superado positivismo jurídico.

a) Límites materiales

En el sistema jurídico nacional la potestad tributaria encuentra determinados límites materiales que dicen relación con el resguardo de los derechos y garantías de las personas. Estos límites materiales constituyen presupuestos necesarios en un Estado Democrático de Derecho, pues le dan plena vigencia y limitan el actuar de la administración tributaria.

En la doctrina nacional se ha llamado a estos límites garantías constitucionales del contribuyente, sobre las cuales sólo realizaremos una referencia, por no ser nuestro preciso objeto de investigación. Pueden señalarse como tales los siguientes:

¹⁶ Artículo 2492 del Código Civil, Duodécima edición oficial, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1993, pp. 558.

¹⁷ Señala el artículo 19 número 26 de la Constitución Política de la República que: "La constitución asegura a todas las personas: 26º. La seguridad de que los preceptos legales que por mandato de la Constitución regulan o complementan las garantías que ésta establece o que las limitan en los casos en que ella lo autoriza, no podrán afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que pernian su libre ejercicio".

- i) Principio de Igualdad Tributaria;
- ii) Principio de Justicia Tributaria;
- iii) Principio de Proporcionalidad Tributaria; y
- iv) Principio de no Afectación Tributaria.

i) Principio de Igualdad Tributaria

El principio de Igualdad Tributaria constituye una manifestación o reiteración del Principio de Igualdad Constitucional ante la ley y más aun de principio General de la Igualdad, específicamente referida al ámbito de los tributos. Con esto, en términos generales (...) quedan excluidas las discriminaciones, pero son admitidas y propiciadas las diferencias justas o razonables¹⁸.

En nuestro sistema constitucional la Igualdad Tributaria se establece en los siguientes términos "La Constitución asegura: 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 cargas públicas"¹⁹.

Se dice que hay dos modalidades del principio de igualdad:

1. Igualdad por la ley. Ésta, advirtiendo que existen desigualdades, las corrige por medio de sus preceptos. Para conseguir este propósito, establece diferencias entre las personas. O sea, la legislación no parte sobre la base de que todos son iguales; por el contrario, de que hay diferencias y que, por lo mismo, en concordancia con el principio de igualdad, ella debe subsanarlas.

2. Igualdad ante la ley. Bajo esta modalidad del principio la ley sí parte sobre la base de que todas las personas son iguales. En consecuencia, la ley no puede establecer discriminaciones arbitrarias alterando esta igualdad.

Es así como el artículo 19 número 2 de la Constitución Política²⁰ contiene un principio de igualdad general, que pone a todos en una posición de igualdad ante la ley, mientras el artículo 19 número 20 del texto Constitucional, en cambio, no parte sobre la base de que todos son iguales; por el contrario, hace distinción en lo que dice relación con la capacidad contributiva de los individuos. O sea, en este último caso la igualdad se concreta cuando la ley tributaria toma en consideración las diversas capacidades contributivas de los individuos y, de acuerdo con ellas, establece tratos también distintos.

Lo dicho es en buena medida posible debido a que los artículos 19 números 2 y 22²¹ permiten establecer diferencias, con tal que éstas no sean arbitrarias.

Nuestros tribunales lo vinculan de manera muy estrecha con el principio de legalidad, porque estiman que la igualdad se obtiene mediante la progresión, proporción y forma de los tributos que establece la ley. En otras palabras, antes de evaluar si el tributo establece una diferencia no permitida por la Constitución, debe determinarse si esta diferenciación ha sido o no fijada por ley. Si la respuesta es positiva, se considera que el principio de igualdad ha sido respetado.

¹⁸ Fernández González, Miguel Ángel, en Principios Constitucionales de Proporcionalidad y Justicia en Materia Tributaria, en Revista Chilena de Derecho, Volumen 27, Santiago, Chile, año 2000, pp. 359.

¹⁹ Artículo 19 número 20 inciso 1°, Constitución Política de la República, Novena Edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 2002, pp. 27.

²⁰ Dice el artículo 19 número 2° de la Constitución Política que: "La Constitución asegura a todas las personas: 2°. La igualdad ante la ley. En Chile no hay persona ni grupo privilegiado. En Chile no hay esclavos y el que pise su territorio queda libre. Hombres y mujeres son iguales ante la ley". Finaliza en inciso 2° de esta norma señalando que: "Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias".

²¹ no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica". Termina el inciso 2° estableciendo que: "Solo en virtud de una ley, y siempre que no signifique tal discriminación, se podrán autorizar determinados beneficios directos o indirectos a favor de algún sector, actividad o zona geográfica, o establecer gravámenes especiales que afecten a uno u otras. En el caso de las franquicias o beneficios indirectos, la estimación del costo de éstos deberá incluirse anualmente en la Ley de Presupuestos".

En verdad, el principio de igualdad supone una comparación de la categoría afectada con otras que si bien pueden no realizar actividades iguales, tienen, sin embargo, una capacidad contributiva similar.

ii) Principio de Justicia Tributaria

Este principio se encuentra consagrado en el inciso 2° del número 20 del artículo 19 de la Constitución en los siguientes términos:

"En ningún caso la ley podrá establecer tributos (...) injustos"

Hay que reparar que en el texto constitucional antes transcrito se establecen dos principios, el ya señalado de Justicia Tributaria y el de proporcionalidad Tributaria, sobre el que nos referiremos más adelante, lo que se obtiene al observar que la Constitución habla de "... desproporcionados o injustos."²²

El vocablo injusto debe entenderse como: "1. adj. No justo o equitativo",²³ su turno justo es sinónimo de, "2. adj. Arreglado a justicia y razón" y justicia es: "2. f. Una de las cuatro virtudes cardinales, que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde o pertenece"²⁴. De lo anterior podemos señalar que un tributo será injusto cuando no sea justo o equitativo, esto es, cuando no de a cada uno lo que le corresponde o pertenece; ello llevado al tema tributario, que significa que una perturbación o afectación a los derechos constitucionales.

En cuanto a lo que debe entenderse como Justicia tributaria rescataremos lo señalado por el profesor Fernández González quien, a contrario sensu, señala que "(...) la injusticia tributaria, entonces, importa la transgresión de principios y normas que pueden calificarse como cuantitativos, de frente a los elementos cuantitativos que se protegen mediante la proporcionalidad"²⁵.

Efectivamente lo que busca el Principio de Justicia Tributaria es que los elementos cuantitativos, esto es, los elementos o caracteres propios que determinan cada uno de los tributos y que los distinguen de otros institutos, sean tributarios en particular o jurídicos en general, se impongan por el legislador con estricto respecto a los derechos constitucionales.

También resulta interesante lo prescrito por los profesores Evans de la Cuadra y Evans Espineira, pues refuerzan lo antes mencionado, cuando señalan que "(...) es necesario interpretar la justicia tributaria en el sentido que los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza, sean equitativos, en términos tales que por medio de ellos no se altere la esencia o núcleo fundamental de otros derechos igualmente esenciales de las personas"²⁶ y luego nos da ejemplos de esa protección que debe otorgarse cuando nos dicen "(...) derechos tales como el derecho al trabajo con una justa retribución, la intangibilidad del patrimonio y el derecho a emprender actividades empresariales no puede verse menoscabados con tributos excesivos que generen un atentado a los mismos derechos, lo que obviamente es contrario a la Constitución"²⁷.

Se debe tener presente que existirá siempre una vulneración del principio de Justicia Tributaria cuando se establezca un tributo confiscatorio. El efecto confiscatorio se presenta cuando los tributos son excesivos, o sea, cuando influyen sobre un porcentaje importante de la renta. Este efecto se puede lograr con un tributo en particular o con una suma de ellos.

²² Artículo 19 número 20 Constitución Política.

²³ Diccionario de la Real Academia Española, Vigésimo Primera Edición, Ediciones Espasa Calpe, Madrid, España, año 1992, pp. 1168.

²⁴ Idem, pp. 1216.

²⁵ Fernández González, Miguel Ángel, en obra citada nota supra 97, pp. 366.

²⁶ Evans de la Cuadra, Enrique y Evans Espineira, Eugenio, en Los Tributos ante la Constitución, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1997, pp. 96.

²⁷ Idem.

De esa forma se ha pronunciado el Excelentísimo Tribunal Constitucional, Rol N° 219²⁸, en fallo sobre un requerimiento que tuvo por objeto la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 1°, 2°, 6° y 13, inciso segundo, del proyecto de ley que concede un reajuste extraordinario de un 10% de las pensiones señaladas en el requerimiento, y un aumento adicional a la educación subvencionada, tanto municipal como particular, como a las normas que establecen las fuentes para su financiamiento; haciendo referencia a la vulneración que puede producirse al derecho de propiedad, señalando:

“7°. Que esencialmente reúnen el carácter de impuestos confiscatorios o expropiatorios aquellos que por su monto afectan el patrimonio o la renta de una persona y así lo sostuvieron los comisionados cuando trataron la materia y aprobaron la disposición contenida en el inciso segundo del numeral 20 del artículo 19 de la Constitución, el constituyente rango para este tipo de gravámenes, pero sí señaló al legislador un límite conceptual que le impide desproporcionarse o injusticias, injustificables o irracionales y ellas se producen cuando son manifiestas, esto es, al tenor de la definición del Diccionario de la Lengua Española, cuando son descubiertas, patentes, claras.”

“8°. Que en materia de impuestos indirectos que gravan el consumo, la desproporcionalidad o injusticia de la tasa del tributo es difícil de determinar, pues existen múltiples factores, pago del contribuyente, la calificación del bien como de uso o consumo habitual o de carácter sumatorio o prescindible o si con su imposición se impide el desarrollo de una actividad económica, factores todos que implican a juicio de este Tribunal apreciaciones eminentemente valóricas según tuvo oportunidad de señalarlo en el Rol N° 203, de 1994. Se trata de situaciones de hecho difíciles de precisar y que deben acreditarse fehacientemente para que puedan fundar una decisión.”

“9°. Que no obstante lo anterior este Tribunal no puede dejar de señalar que un impuesto indirecto podría, entre otras situaciones, ser manifiestamente desproporcionado o injusto si con su imposición o monto se impide del todo o se limita de tal manera que hace imposible el libre ejercicio de una actividad económica o impide la adquisición del dominio de los bienes a que afecte el impuesto. Lo anterior, a juicio del sentenciador, no ocurre con los impuestos establecidos en los artículos 1° y 2° del proyecto de ley objetado, pues estamos en presencia de alza de tasas en relación al monto de un impuesto anteriormente existente, sin que haya antecedentes de que la legislación que los estableció haya sido objetada constitucionalmente.”

Finalmente debemos señalar que el Principio de Justicia Tributaria excluye de su protección al Derecho de Igualdad ante la ley, ello por cuanto dicho derecho se encuentra protegido por el inciso 1° del número 20 del artículo 19, al establecer, la norma en comentario, la igual repartición de los tributos y la igual repartición de las demás cargas públicas.

iii) Principio de Proporcionalidad Tributaria

De acuerdo a lo señalado en el Diccionario de la RAE, proporcionalidad debe entenderse como: “1. f. Conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre

²⁸ Tribunal Constitucional, Rol N° 219, de fecha 31 de julio de 1995. Fallo redactado por el Ministro Sr. Manuel Jiménez Baulnes, en Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales, Tomo XCII, número 2 (Mayo - Agosto), Sección 5ª, Tribunales Especiales, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1995, según sitio web www.mtcrojustis.com, que se encuentra fiel con su original.

sf²⁹. A su turno proporción es “1. f. Disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí”³⁰. De este modo se dirá, en una primera aproximación, que Principio de Proporcionalidad es aquel en virtud del cual la potestad tributaria establecerá los diversos tributos de conformidad o proporción de una de las partes con el todo, o de cosas relacionadas entre sí; lo significa que la correspondencia debe existir entre los tributos que consagra un régimen jurídico con los elementos objetivos que lo conforman, se trata en general de que no se establezcan elementos irrazonables o sin fundamento en Derecho en el establecimiento del tributo.

En relación a este principio ya se ha señalado por la jurisprudencia que “(...) asegura la debida confianza de que el tributo o gabela que se imponga a los servicios, concesiones o permisos, concesiones o permisos, sobre la base de pautas permanentes e inequívocas con tales servicios, concesiones o permisos, sobre la base de pautas permanentes e inequívocas, como una forma de respetar el principio básico de igualdad ante la ley e igual repartición de los tributos, tal como este último principio aparece concebido en el artículo 19 N°20 inciso 1°, manteniendo dentro de ciertos márgenes relativos el equilibrio necesario para tratar de que en situaciones iguales, las cargas o el sacrificio del tributario sean también semejantes”³¹.

La proporcionalidad del tributo esta íntimamente ligada con elementos de carácter cuantitativos u objetivos que determinan el tributo, como por ejemplo la base imponible, la capacidad contributiva de los sujetos afectos a tributos o la tasa que ha de aplicarse. Importa también este nexo con la circunstancia de que, al igual que el Principio de Justicia Tributaria, el Principio de Proporcionalidad Tributaria forma parte integrante del la Igualdad, pero referida en especial a los tributos en un ámbito de mayor precisión conceptual.

Esta relación tan importante se comenzó a configurar a partir del caso “Sindicato Nacional de la Policía Belga”, seguido ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos³², instancia en la cual se señaló que en aquellos casos en que se establecía un trato desigual, no sólo debía perseguirse un objeto legítimo, sino que se propiciara una relación razonable entre los medios empleados y la finalidad perseguida. De lo cual se obtiene que para establecer una desigualdad, no basta obtener un fin legítimo, sino que además la desigualdad debe ser proporcional al fin perseguido.

Debemos considerar que la desproporcionalidad, para constituirse como inconstitucional, debe ser manifiesta; sin embargo este criterio no puede constituir un parámetro único para determinar en que circunstancias existe un tributo desproporcionado; en ese sentido comparativos lo señalado en orden a que “(...) el imperativo de advertir, categórica y nitidamente, que la prohibición del Poder Constituyente no se refiere sólo a tributos manifiesta, evidente o descubiertamente desproporcionados o confiscatorios, sino que también a los que sean, con análogos rasgos de ostensible o patente, injustos, inequitativos, irracionales, discriminatorios, improcedentes, inconducentes al objetivo buscado o, en general, ilegítimos por cualquiera otro motivo sustantivo”³³.

²⁹ Diccionario de la Real Academia Española, Vigésimo Primera Edición, Ediciones Espasa Calpe, Madrid, España, año 1992, pp. 1679.

³⁰ Ídem, pp. 1678.

³¹ Considerando 8° de la sentencia dictada con fecha 28 de Enero de 1992 por la Corte Suprema de Justicia, en autos sobre recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, caratulado “Compañía de Teléfonos de Chile con Illustre Municipalidad de Villa Alemana”, causa rol 16.293, en Revista de Derecho y Jurisprudencia, Tomo LXXXIX, 2.º p., 5.º, pp. 9.

³² Sentencia de fecha 27 de Octubre de 1975, contenida en el Boletín de Jurisprudencia Constitucional, número 25, pp. 602 y ss., citado por Fernández González, Miguel Ángel; en Principios Constitucionales de Proporcionalidad y Justicia en Materia Tributaria; en Revista Chilena de Derecho, Volumen 27, Santiago, Chile, año 2000, pp. 360.

³³ Cea Legaña, José Luis; en obra citada supra nota 64, pp. 135.

Ahora, no puede establecerse a priori en casos nos encontramos ante tributos desproporcionados, sino que debe analizarse caso a caso las circunstancias que determinan la contravención constitucional, según ha señalado Carlos Giuliani Fonrouge: "(...) la discreción o razonabilidad de los impuestos es materia circunstancial y de hecho, que debe apreciarse de acuerdo con exigencias de tiempo y lugar y conforme a finalidades económico sociales de cada tributo"³⁴. De esta forma ha de establecerse la vulneración del derecho desde una óptica indudablemente casuística³⁵. En esta misma línea de pensamiento, cada vez que se produzca un acto acentuatorio contra el principio en análisis, le corresponde probar dicha situación a quien la alega³⁶.

iv) Principio de No Afectación de los Tributos

El constituyente no definió el contenido de lo que debe entenderse por no afectación. El Diccionario de la RAE señala que afectación importa: "1. f. Acción de afectar"³⁷, a su turno afectar es: "9. tr. Der. Destinar una suma o un bien a un gasto o finalidad determinados"³⁸, "10. tr. Der. Destinar algo a un uso o servicio público"³⁹. Con lo anterior podemos señalar que el Principio de No Afectación Tributaria consiste en que ninguna de las sumas que ingresen a las arcas fiscales podrán ser destinadas a un gasto o finalidad determinada.

Este principio encuentra sus fundamentos en dos circunstancias: i) Por una parte, conceder libertad al poder ejecutivo para asignar los recursos; ii) También debe considerarse el denominado principio de universalidad de los ingresos públicos, en cuya virtud, todos y cada uno de los ingresos de ser conducidos al fondo común del Fisco; y iii) Evitar el ejercicio de presiones sobre el cuerpo del Congreso Nacional orientadas a conseguir que ciertos tributos sean destinados a áreas especiales de inversión o gasto fiscal.

Sin embargo, este principio reconoce las siguientes excepciones, denominadas permanentes y transitorias. Entre las excepciones permanentes encontramos:

- a) Tributos afectados a fines propios de la Defensa nacional, según lo dispone el artículo 19 número 20 inciso 4º de la Constitución. Esto se justifica en cierta forma por razones de urgencia.
- b) Tributos que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o con una clara identificación local, que puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señala, todo ello de conformidad a lo preceptuado por la segunda parte del inciso 4º del número 20 del artículo 19 del texto constitucional. Puede considerarse a esta como una excepción en la cual se manifiesta algún grado de descentralización. Como señala la Constitución, estos tributos pueden ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señala, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo.

³⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos: en obra citada supra nota 84, pp. 266.

³⁵ En otros ordenamientos, a diferencia de lo que ocurre en nuestro país, se ha prefigurado un parámetro, a partir del cual el tributo se considera desproporcionado, así en Argentina se ha señalado que "(...) el derecho judicial (argentino) ha elaborado una pauta impositiva en orden a la confiscatoriedad, estableciendo que el gravamen que absorbe más del treinta y tres por ciento de la materia imponible (...) es inconstitucional por lesión del derecho de propiedad (...)". Se agrega, además, que "(...) cuando la impositiva a acumulación de varias contribuciones, fijas que soporta un mismo contribuyente excede el límite por encima del cual se considera inconstitucional un tributo (33%), hay que admitir la sumatoria de todas las impositivas global a dicha carga en su conjunto, a causa de la confiscatoriedad que alberga la sumatoria de todas los tributos". Bhattar Campos, José Germán; en Tarado Elemental de Derecho Constitucional, Angel; en Principios Constitucionales de Proporcionalidad y Justicia en Materia Tributaria; en Revista Chilena de Derecho, Volumen 27, Santiago, Chile, año 2000, pp. 364.

³⁶ El artículo 1698 del Código Civil, Chile, año 2000, pp. 364.

³⁷ que alega aquellas o está". Editorial Jurídica de Chile. Duodécima edición oficial, Santiago, Chile, Santiago, Chile, año 1993, pp. 397.

³⁸ Diccionario de la Real Academia Española, Vigésimo Primera Edición, Ediciones Espasa Calpe, Madrid, España, año 1992, pp. 50.

Tratándose de las excepciones transitorias, nuestro sistema tributario-constitucional reconoce una alternativa: Disposiciones legales vigentes al momento de entrar a regir la Constitución que establezcan tributos de afectación, mientras no sean expresamente derogados, prima establecida en la séptima disposición transitoria de la Constitución³⁹.

Es preciso señalar, básicamente, que existe una diferencia entre lo que es la justificación de un tributo y su predestinación. En el primer caso, cuando estamos frente a un tributo que es considerado fuente de financiamiento de un gasto, por mucho que se señale la causa que da origen al establecimiento del tributo o el efecto que se busca provocar con él, la recaudación del mismo ingresa de todos modos al erario nacional y los excedentes no son devueltos. En el segundo, en tanto, tratándose de la afectación de un tributo a un fin, el tributo guarda directa y estrecha relación con esa finalidad; no ingresa previamente al patrimonio de la nación.

Además debemos recordar lo señalado en el inciso 4º del artículo 64 del texto constitucional en orden a que "no podrá el Congreso aprobar ningún nuevo gasto con cargo a los fondos de la Nación sin que se indique, al mismo tiempo, las fuentes de recurso necesarios para atender dicho gasto", de ahí entonces que debe precisarse que una cosa es contemplar un tributo como fuente de financiamiento de un determinado gasto o inversión —término escasamente utilizado en nuestra literatura jurídico económica— pública; y otra cosa muy distinta es condicionar un gasto a una recaudación tributaria específica, directa y jurídicamente afectada a un destino vinculado a ese gasto⁴⁰.

³⁹ Con relación a esta norma es interesante rescatar el voto disidente del Ministro Sr. Ricardo García, respecto de la sentencia del Tribunal Constitucional, de fecha 06 de Diciembre de 1994, rol 203, que luego de hacer referencia a los supuestos que implican no afectación, y deteniéndose con mayor detalle en la 7ª disposición transitoria, señala que: "QUINTO. La segunda situación que el constituyente previó fue la relativa a normas que habrían establecido tributos de afectación, que se encontraban vigentes a la fecha de la nueva Carta Fundamental y cuya aplicación inicial en las actividades nacionales, de manera que su pérdida de vigencia podría ocasionar trastornos, que era conveniente evitar. Para atender a esta situación, el constituyente incorporó a la Constitución Política de 1980 el artículo 7º transitorio que establece: "Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso tercero del número 20º del artículo 19, mantendrán su vigencia las disposiciones legales que hayan establecido tributos de afectación a un destino determinado, mientras no sean expresamente derogadas". SEXTO: Dicha disposición transitoria consistió en un llamado al legislador a regularizar las situaciones derivadas de aquellas normas legales cuya vigencia resultaba excepcionalmente necesario mantener, invitándolo a legislar de conformidad con las normas constitucionales permanentes y, en especial, con sujeción a la permisividad de lo establecido en el numeral 20 del artículo 19 de la Carta Fundamental. SEPTIMO: Como norma de carácter transitoria que es, corresponde interpretar dicha disposición séptima en su estricto sentido, sin analogías ni extensiones, a fin de que su aplicación se circunscriba estricta y limitadamente al objetivo que la ha motivado. Por lo mismo, resulta inabundante interpretar su alcance en orden a permitir que aquellas leyes de afectación que se las ha debido dejar vigentes, sólo subsistan mientras no sean expresamente derogadas", no resultando por ello procedente, hacerlas objeto de modificaciones que alteren el texto con que se las permitió subsistir, el cual, obviamente, ha quedado ligado a la prerrogativa constitucional de su vigencia". En este mismo fallo el Tribunal Constitucional fijó un criterio de interpretación de la carta fundamental en orden a que, ese órgano no puede pronunciarse sobre disposiciones inconstitucionales cuya vigencia es anterior a la entrada en vigor de la Constitución, al señalar que: "5º. Que, sobre el particular y de acuerdo con el artículo 82 de la Constitución Política, es menester precisar que el Tribunal sólo tiene competencia para pronunciarse sobre la modificación introducida al artículo 24, inciso segundo del Decreto Ley N° 3.063, de 1979, que consiste en el cambio de 1.000 unidades tributarias mensuales por 4.000 unidades tributarias mensuales para los efectos de fijar la patente municipal. Si bien el resto de la disposición le sirve de sustento a la aplicación del límite máximo y le permite al intérprete analizar la posible discrepancia de la modificación con el texto constitucional, las atribuciones de éste le impiden pronunciarse sobre el contenido que no ha sido modificado, por tratarse de ley vigente, ya que de la sola lectura de la Carta Fundamental resulta evidente que el control de constitucionalidad que ejerce el Tribunal Constitucional, es solamente preventivo y no a posteriori". Cabe señalar además que el voto de mayoría estimó que no es contraria a la Constitución, una norma legal que reformando el Decreto Ley 3.063 sobre rentas municipales, aumenta de 1.000 a 4.000 Unidades Tributarias mensuales el máximo de capital propio sobre el que se calcula el valor de la respectiva patente municipal. No pueden considerarse reproches de inconstitucionalidad que afecten al texto vigente por carecer para ello de competencia el Tribunal. Además señaló que no es desproporcionado o injusto el aumento introducido por la reforma legal, como tampoco contraria dicha reforma la prohibición del artículo 19 número 2 de la Carta porque el principio de igualdad jurídica significa que las normas jurídicas deben ser iguales para todas las personas que se encuentren en las mismas circunstancias y consecuentemente diversas para aquellas que se encuentran en situaciones diferentes. Evans de la Cuadra, Enrique, y Evans Espiteira, Eugenio; en obra citada supra nota 105, pp. 101.

b) Límites Formales

El Principio Constitucional de Legalidad Tributaria

Se trata de una garantía en materia tributaria, que debe ser considerada como la más importante garantía constitucional y límite a la potestad tributaria, en nuestro sistema jurídico. Esta garantía se reduce al brocardo latino "nullum tributo sine lege".

Los particulares cada vez que sienten vulnerados sus derechos por actos arbitrarios o ilegales de parte de la administración tributaria o del Estado tributario, pueden ejercer las acciones que la ley establezca invocando precisamente esta garantía-límite para que sean protegidos sus intereses.

En cuanto al alcance del Principio de Legalidad, interesa puntualizar el alcance del principio, o sea, la determinación de qué aspectos de la relación tributaria deben quedar fijados por la ley. En ese sentido, el profesor Dino Jarach expresa: "(...) decir que no debe existir tributo sin definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley la que debe definir los hechos impositivos en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuales son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valorarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y, es también la ley la que debe definir este monto"⁴¹.

El fundamento del Principio de Legalidad radica, en principio, en la protección que debe darse a los particulares en su Derecho de Propiedad, es decir, los tributos que deben ser pagados al Estado-Fisco, forman parte de su patrimonio que es extralido en beneficio del Estado. Decimos los principios del contribuyente, es protegerlo en todos sus derechos de los posibles excesos y arbitrariedades del Estado Impositor de tributos.

El hecho que sea el Parlamento el encargado de establecer los tributos, a través de ley expresa es una garantía, primero, de validez del establecimiento de tributos, pues en rigor los ciudadanos están otorgando su consentimiento para ser gravados con tributos; y, en segundo, No ahondaremos más en este tópico pues será objeto de análisis en los próximos capítulos de esta investigación.

c) Límites internacionales

Hoy en día no sólo puede hablarse de la existencia de límites de carácter interno, como son los límites formales o sustanciales.

En la actualidad y producto del desarrollo de las relaciones comerciales entre los diversos Estados, se hace cada vez más frecuente y toman una mayor importancia los tratados internacionales, los acuerdos de complementación económica o los convenios de asistencia mutua económica.

Basta con recordar los tratados de libre comercio existentes con Canadá⁴² y México⁴³, como asimismo el Tratado y Acuerdo Comercial logrado con la Comunidad Económica

⁴¹ Jarach, Dino; en Curso Superior de Derecho Tributario, tomo I, Ediciones Cima, Buenos Aires, Argentina, año 1980, pp. 80.

⁴² Decreto N° 1020 del Ministerio de Relaciones Exteriores, que Promulga Tratado de Libre Comercio y sus anexos, apéndices y notas, suscrito el 5 de diciembre de 1996 entre el Gobierno de la República de Chile y el Gobierno de Canadá; el Acuerdo de Cooperación Ambiental y el Acuerdo de Cooperación Laboral suscritos entre ambos Gobiernos con fecha 6 de febrero de 1997, publicado en el Diario Oficial de fecha 05 de julio de 1997.

⁴³ Decreto N° 1101 del Ministerio de Relaciones Exteriores, que Promulga el Tratado de Libre Comercio con los Estados Unidos Mexicanos, sus anexos y las notas intercambiadas entre ambos gobiernos relativas a dicho Tratado, publicado en el Diario Oficial de fecha 31 de julio de 1999.

Europea⁴⁴ o Corea del Sur⁴⁵, o, finalmente, el Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos⁴⁶.

Cuando se producen o configuran relaciones recíprocas y estrechas entre los poderes tributarios de los Estados, lo que se hace es prevenir dos tipos de problemas: primero, establecer normas y reglas del juego claras respecto de la denominada doble tributación internacional; y de otro lado evitar la evasión tributaria internacional.

La solución de estas problemáticas puede realizarse ya sea mediante una regulación preciosa del derecho interno que prevea todas las hipótesis posibles, o, a través de mecanismos de coordinación con otros Estados, lo cual se logra a través del Tratado Internacional⁴⁷.

Cuando se ha regulado el problema de relación entre dos o más poderes tributarios a través de los tratados internacionales, ello se puede proyectar sobre tres planos: i) atribuyendo a los Estados partes la potestad de establecer recursos tributarios propios; ii) imponiendo determinados límites, prohibiciones y controles al poder impositivo de los Estados miembros; y iii) permitiendo una actividad de armonización entre los diversos ordenamientos constitucionales tributarios de los Estados miembros.

Lamentablemente en nuestro país la interpretación que se ha hecho de los límites internacionales a la potestad tributaria es, por decirlo de alguna manera, precaria, pues se desconocen las normas tributarias internacionales o se da a ellas un significado que no se corresponde con su texto y menos aun con su espíritu.

Así por lo demás, ha quedado manifiesto en la importación de vehículos desde Canadá, Estado con el cual Chile celebró un Tratado de Libre Comercio; pues nuestro país cobra el denominado "impuesto al lujo" en este tipo de operaciones comerciales, como si se tratase de un impuesto interno; sin embargo esa circunstancia atenta contra la interpretación correcta que debe existir la normativa internacional que regula las relaciones jurídico-tributario-comerciales entre ambos países.

Resulta que el artículo 46 del D.L. 825 sobre Impuesto a las Ventas y Servicios⁴⁸, publicado en el Diario Oficial con fecha 03 de Diciembre de 1976, establece el denominado impuesto al lujo, el cual ha sido aplicado por la administración tributaria como un impuesto interno; sin embargo para los efectos del Tratado de Libre Comercio con Canadá, y en especial lo dispuesto

⁴⁴ Decreto N° 28 del Ministerio de Relaciones Exteriores, que Promulga Acuerdo por el cual se establece una Asociación entre la República de Chile y la Comunidad Europea y sus Estados Miembros por la otra y sus Anexos y Declaraciones Conjuntas, suscrito en Bruselas, el 18 de noviembre de 2002 y la corrección del artículo 40º del Anexo III en su versión en español adoptadas por Notas Verbales de fecha 9 de Diciembre de 2002 Tratado de Libre Comercio, publicado en el diario Oficial de fecha 01 de Febrero de 2003.

⁴⁵ Decreto N° 48 del Ministerio de Relaciones Exteriores, que Promulga Tratado de Libre Comercio con el Gobierno de la República de Corea y sus anexos, con las correcciones posteriores en su versión en idioma español, publicado en Diario Oficial de fecha 01 de Abril de 2004.

⁴⁶ Decreto N° 312 del Ministerio de Relaciones Exteriores, que Promulga el Tratado de Libre Comercio con los Estados Unidos de Norteamérica, sus anexos y las notas intercambiadas entre ambos gobiernos relativas a dicho Tratado, publicado en el Diario Oficial de fecha 31 de Diciembre de 2003.

⁴⁷ Se ha definido a los tratados internacionales como "(...) un acuerdo internacional celebrado generalmente entre Estados, regido por el Derecho internacional y destinado a producir efectos jurídicos"; Benadava, Santiago; en Derecho Internacional Público, Editorial Universitaria S.A., Santiago, Chile, año 1993, pp. 65. A su turno la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados lo ha definido, para las fines de la Convención, como "un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular". Nosotros agregamos que, desde el fallo del Excelentísimo Tribunal Constitucional que rechazó el principio de acuerdo sobre aprobación del Estatuto de la Corte Penal Internacional de Roma, causa rol 325 de 20 de Abril de 2002; dichos tratados deben en todo caso respetar el contenido de las disposiciones constitucionales vigentes en el ordenamiento jurídico nacional, so pena de serse por inconstitucional el contenido de dicho tratado.

⁴⁸ Reza el artículo 46 incisos 1º, 2º, 3º y 4º del D.L. número 825 que: Sin perjuicio de los impuestos establecidos en el Título II, y en el artículo 43 bis, la importación de vehículos automóviles, del conjunto de partes o piezas necesarias para su armadura o ensamblaje en el país y de automóviles semiermados, cuyo destino normal sea el transporte de pasajeros o de carga, con una capacidad de carga útil de

e interpretado correctamente en sus artículos A-1, C-00, C-01, C-18 y relacionado con el artículo III números 1 y 2 del Acuerdo GATT del año 1974 sobre el Tratado Nacional en materia de Tributación y de Reglamentación Interior; debe entenderse que el impuesto al lujo constituye un "arancel aduanero", de lo cual resulta que el Estado administrador tributario no debe en caso alguno cobrar impuesto al lujo por los vehículos internados desde Canadá. Esto se corresponde con una correcta interpretación de las normas tributarias internacionales, que viene sólo a demostrar como se encuentra limitada la potestad tributaria en el ámbito internacional.

Esto se ha resuelto parcialmente, a través de un fallo de primera instancia dictado por el 4º Juzgado Civil de San Miguel, en autos caratulados "Otero Alvarado, Jorge Miguel con Fisco de Chile", causa rol 4748-2001, en donde su considerando 22º establece que "no procede acogerse al hecho de encontrarse recogido en el D.L. 825 y porque su control y fiscalización corresponde al S.I.I., por el hecho de corresponderle la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos, ya que la naturaleza de las cosas es la que determina su calificación. De aceptarse tal argumento quedaría entregado al libre arbitrio del Estado burlar la obligación de eliminación arancelaria gravada importado al libre arbitrio del Estado burlar la obligación de el concepto de arancel aduanero(para) efectos del tratado". El fallo guarda entera coherencia con lo señalado en el párrafo precedente; argumentación e interpretación que han sido confirmadas por la Corte Suprema en fallo de un recurso de protección de fecha 01 de Abril de 2003, en autos caratulados "Dicc Limitada contra Administración Aduana Osorno, rol de ingreso 375-2003"⁴⁹.

hasta 2.000 kilos, estará afecto a un impuesto del 85% que se aplicará sobre el valor aduanero que exceda de US \$ 16.373,02 dólares de los Estados Unidos de América.

Para los efectos de la aplicación de este impuesto en las importaciones de conjuntos de partes o piezas de vehículos o de vehículos semitráilerados se considerará el valor aduanero que corresponde al vehículo totalmente terminado, integrado por el Servicio Nacional de Aduanas, considerando, por tanto, el valor correspondiente al porcentaje de los vehículos de años anteriores, nuevos o usados, pagará el impuesto establecido en este artículo considerando el

valor aduanero correspondiente al último modelo nuevo o su similar, aplicándose, si procediere, rebajas por uso y/o daño, de acuerdo a las normas que determine el Servicio Nacional de Aduanas.

Este impuesto afectará también a la importación, habitual o no, de carrocerías de vehículos automotores destinada al transporte de pasajeros, con capacidad de hasta 15 asientos, incluido el del conductor, o de carga con una capacidad de hasta 2.000 kilos de carga útil. Para los fines de su aplicación, determinación y pago, este impuesto se aplicará a las mismas normas que este artículo y el 47 bis de esta ley, contemplando respecto del impuesto que afecta a la importación del último modelo nuevo del vehículo automotor al que corresponda dicha carrocería, rebajado en un sesenta por ciento.

En estos autos la Empresa Dicc Limitada interpuso recurso de protección en contra de la Administración de Aduanas de Osorno, fundado en que adquirió en el Estado de Canadá un automóvil fabricado en dicho país marca Acura, modelo MDX, año 2002, con el fin de comercializarlo especialmente en el sur de Chile. La recurrente expresó que este vehículo se compró en la suma de 43.310 dólares canadienses equivalentes a US \$27.354 dólares americanos, precio que lo hacía muy competitivo por cuanto, por tratarse de un automóvil fabricado en ese país, queda liberado del pago de toda tasa o impuesto que grave su importación -conforme lo dispone el Tratado de Libre Comercio suscrito por Canadá y Chile el 5 de diciembre de 1996-, incluyendo el impuesto de que trata el artículo 46 del D.L. N°825; sin embargo, la Administración de Aduanas de Osorno exigió que para la internación del vehículo se pagara dicha contribución, que ascendía a US \$10.879 dólares americanos, lo que constituía, según Dicc Limitada, un acto ilegal y arbitrario que vulnera la garantía del número 24 del artículo 19 de la Constitución Política de la República. La Corte Suprema en fallo de mayoría, por cuatro votos contra uno, acogió el recurso de protección interpuesto por Dicc Limitada y estableció entre otras cosas: "Que, como consecuencia de lo expresado en el motivo que antecede, el Tratado de Libre Comercio entre Chile y Canadá implica aplicar a los bienes de una Parte aranceles aduaneros establecidos por la otra; y, del mismo modo, no permite aplicar a esos bienes cualquier otro tributo interior, sea directa o indirectamente, que sean superiores a los que se aplican a los bienes o productos nacionales similares" (Considerando 6º). Agregó además, "Que de las disposiciones analizadas en los considerandos 46 del decreto ley N° 825 de 1974, tiene el carácter de arancel aduanero para los efectos del Tratado de Libre Comercio suscrito por Chile y Canadá, y en consecuencia, no puede ser aplicado a la importación de esos bienes si son originarios de Canadá" (Considerando 10º).

B. EL TRIBUTIVO

Resulta indispensable determinar el contenido del concepto de tributo, sus características, elementos y las principales clasificaciones, todo ello con las siguientes finalidades: comprender perfectamente el ámbito en el cual se mueve el Principio de Legalidad Tributaria; distinguir entre tributo, como concepto genérico y sus diversas especies (impuestos, contribuciones o tasas) y comparar las diversas concepciones que sobre el tributo han desarrollado en Chile los diversos textos constitucionales.

1) Regulación Constitucional del Tributo en los textos constitucionales chilenos

Previo a analizar las generalidades entorno al concepto de tributo, menester es examinar, brevemente, de que forma se ha regulado esta institución en los textos constitucionales más importantes de nuestra historia institucional.

Esta revisión permitirá comprender porque no se ha definido legalmente el concepto de tributo, circunstancia que permitirá, al estar regulada en forma detallada y expresa en el texto constitucional o legal, evitar variados problemas de interpretación y aplicación de la ley tributaria.

i) Constitución Política de 1833

El texto constitucional promulgado con fecha 25 de Mayo de 1833 estableció en su artículo diversas normas de carácter tributario.

El Capítulo V del texto constitucional llevaba el nombre de "Derecho público en Chile", y comprendía los siete numerales del artículo 12. En esta norma destacaban los numerales 1º, 3º y 5º, pues consagran importantes normas de orden tributario, que a su vez constituían límites y garantías de la potestad tributaria del Estado.

El numeral 1º del artículo 12 del texto constitucional de 1833 señalaba que: "La constitución asegura a todos los habitantes de la República: 1º. La igualdad ante la ley. En Chile no hay clase privilegiada". A su turno el numeral 3º del artículo en comento establecía que: "La Constitución asegura a todos los habitantes de la República: 3º. La igual repartición de los impuestos i contribuciones a todos los habitantes de los haberes, i la igual repartición de las cargas públicas". Estos artículos establecían el estruendo de la Igualdad Constitucional Tributaria, donde lo característico era que dicha igualdad dependía de la proporción de los haberes, estableciéndose de esta forma las bases del principio de proporcionalidad del tributo, que según señalamos con anterioridad, tiene como fundamento la equidad y justicia en el tratamiento tributario que deben dar el Estado y sus órganos a los particulares.

Más tarde el numeral 5º del artículo 12 establecía que: "La Constitución asegura a todos los habitantes de la República: 5º. La inviolabilidad de todas las propiedades, sin distinción de las que pertenecan a particulares o comunales, i sin que nadie pueda ser privado de la de su dominio, ni de una parte de ella por pequeña que sea, o del derecho que a ella tuviere, sino en virtud de sentencia judicial; salvo el caso en que la utilidad del Estado, calificada por una ley, exija el uso o enajenación de alguna; lo que tendrá lugar dándose previamente al dueño la indemnización que se ajustare con él, o se evaluar a juicio de hombre buenos". Importa también hacer referencia a la norma que consagraba el derecho de propiedad en la Constitución de 1833, ello, por cuanto se establece en esta disposición las bases constitucionales del respeto a la propiedad privada, pues bien sabido es, que el acto de imposición de tributos significa en términos mediatos una afectación, legal, al derecho de propiedad. Debemos reparar en un aspecto muy importante de esta norma, con relación a que sólo la sentencia judicial o la ley pueden establecer privaciones al dominio.

También se encontraba bastante regulado el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, tema que será tratado al referirnos a la evolución de este Principio en la historia Constitucional Chilena.

ii) Constitución Política de 1925

Con fecha 18 de Septiembre de 1925 se promulgó una nueva Constitución Política con la cual se dio término al Parlamentarismo y que rigió hasta el 11 de Septiembre de 1973. Este cuerpo constitucional estableció normas tributarias bastante similares a lo preceptuado por el texto del año 1833.

Así el artículo 10 número 1, inserto en el Capítulo III, sobre "Garantías Constitucionales", señalaba que: "La Constitución asegura a todos los habitantes de la República: 1º. La igualdad ante la ley. En Chile no hai clase privilegiada", estableciendo el Principio Constitucional de Igualdad ante la ley. Por su parte el numeral 9º establecía, como proyección de lo preceptuado en el numeral 1º, que: "La Constitución asegura a todos los habitantes de la República: 9º. La igualdad de los impuestos y contribuciones, en proporción de los haberes o en la progresión o repartición de los impuestos y contribuciones, en proporción de los haberes o en la progresión o forma que fije la ley; y la igual repartición de las cargas públicas". En relación con el Derecho de Propiedad, el texto constitucional de 1925 señala, en lo pertinente, establece en su artículo 10 número 10 inciso 3º que: "el ejercicio del derecho de propiedad esta sometido a las limitaciones o reglas que exijan el mantenimiento y el progreso del orden social, y, en tal sentido, podrá la ley imponerle obligaciones o servidumbres de utilidad pública, a favor de los intereses jenerales del Estado, de la salud de los ciudadanos y de la salubridad pública". Se materializa en esta norma una protección aún más fuerte que la establecida en la Constitución de 1833, pues ordena que sea la ley quien establezca las limitaciones a la Constitución de 1833, pues ordena que necesaria del mantenimiento del progreso y del orden social, cuando ello sea consecuencia obediencia, debe gravar con tributos a los ciudadanos, y esos impuestos siempre deben establecerse por ley, entendido que de manera mediana el establecimiento de impuestos importa una limitación al derecho de propiedad, y por ello la referencia necesaria, entre las normas reguladoras de los tributos, a este número 10 del artículo 10 de la Constitución de 1925.

iii) Constitución Política de 1980

Cabe examinar finalmente las normas tributarias establecidas en el texto del actual texto constitucional publicado en el Diario Oficial con fecha 24 de Octubre de 1980.

Nuestra actual Ley Fundamental establece entre sus diversas disposiciones un conjunto de normas que conforman el llamado "Orden Público Económico". Precisamente aquí se encuentran las normas tributarias.

La Constitución de 1980 recogió las normas de la Constitución de 1925 "precisándolas en algunos casos, enriqueciendo el contenido de las mismas en otros y, por último, incorporando nuevos principios, que recogidos por normas permanentes constituyen deberes para quienes interpretando o aplicando los mandatos constitucionales, han de administrar el Estado, han de legislar, han de hacer justicia, o bien deben ejercer el control de suprema constitucionalidad⁵⁰ "Deberes y derechos constitucionales". Este capítulo establece tanto los derechos inherentes a la persona humana que el texto constitucional reconoce y resguarda, como asimismo establece los mecanismos idóneos a través de los cuales estos derechos adquieren protección concreta en nuestro sistema jurídico.

El artículo 19 número 2 establece que "La Constitución asegura a todas las personas: 2º. La igualdad ante la ley. En Chile no hay persona ni grupo privilegiado. En Chile no hay esclavos y el que pise su territorio queda libre". Más tarde su inciso segundo señala que "Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias". Esta norma consagra el Principio de Igualdad Constitucional que es derivación de lo prevenido en el artículo 1º inciso 1º del texto constitucional⁵¹. El numeral 3º del mismo artículo regula a su vez la igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos, que importa de sobre manera, pues se consagran los principios básicos del ordenamiento procesal y de protección objetiva de los derechos constitucionales, vgr. el debido proceso.

Proyección de la Igualdad ante la ley, es el numeral 20 del artículo 19. Esta norma, junto con fijar los principios constitucionales de los contribuyentes, determina el ámbito de actuación de los órganos del Estado en el tratamiento que deben dar a los particulares en materia tributaria. Señala este artículo que: "La Constitución asegura a todas las personas: 20º. La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley; y la igual repartición de las demás cargas públicas", fijándose en esta parte de la norma los principios de Igualdad Tributaria y de Legalidad Tributaria. Continúa la norma en comentario estableciendo el principio de Proporcionalidad o Equidad, en los siguientes términos: "En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos". Finalmente la norma señala que: "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". Esta última parte del artículo en comentario consagra el denominado Principio de la No Afectación de los Tributos; sin embargo el inciso final del numeral 20 señala algunos casos de excepción a este principio.

Más tarde los numerales 22, 23 y 24 del artículo 19 establecen importantísimos derechos como el de no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica; la libertad para adquirir el dominio de toda clase de bienes, y, talvez uno de los derechos más importantes del catálogo constitucional, como es el Derecho de Propiedad, que hoy en día tiene una protección total al señalar que "La Constitución asegura a todas las personas: 24º. El derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales e incorporales". Además se refuerza la idea de que "sólo la ley puede establecer el modo de adquirir la propiedad, de usar, gozar y disponer de ella y las limitaciones y obligaciones que devienen de su función social", concepto este último, novedoso en los textos constitucionales y que se encuentra en estrecha relación con el inciso 4º del artículo 1º, en cuanto a que el Estado esta al servicio de la persona humana y su finalidad es promover el bien común, para lo cual debe proveerse de los fondos suficientes, y evidentemente una de las formas de obtener ingresos por parte del Estado-Fisco es a través de la imposición de tributos.

Finalmente, tratándose del tema de los derechos fundamentales debe consignarse el importante contenido del numeral 26 del artículo 19, que en los siguientes términos establece la garantía de las garantías: "La constitución asegura a todas las personas: 26º. "La seguridad de que los preceptos legales que por mandato de la constitución regulen o complementen las garantías que ésta establece o que las limiten en los casos en que ella lo autoriza, no podrán

⁵⁰ Evans de la Cuadra, Enrique y Evans Espifreita, Eugenio; en obra citada, supra nota 105, pp. 61.

⁵¹ Sobre el tema de la Igualdad Constitucional, resulta interesante consultar el trabajo de Fernández González, Miguel Ángel; en El Principio Constitucional de Igualdad, Editorial Conosur, Santiago, Chile, año 2001.

afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio". Esta disposición contiene un sistema en virtud del cual los preceptos legales que regulen o complementen las garantías constitucionales no podrán en ningún caso afectar un derecho en su esencia, esto es, privarlo de aquello que le es consustancial de modo que resulte irreconocible; ó, impedir el libre ejercicio del derecho, es decir, someterlo a exigencias que lo hagan irrealizable, que lo traben más allá de lo razonable o que lo priven de tutela jurídica, lo que se traduce en materia tributaria en la no dicitación de normas que vulneren lo anteriormente expresado.

En cuanto al principio Constitucional de Legalidad Tributaria, este será analizado completamente en los próximos capítulos.

Finalmente cabe hacer referencia a la norma del inciso 2º del artículo 116 del Código Político, ubicado en el Capítulo XIV sobre "Reforma de la Constitución", ello por cuanto se establece que: "El proyecto de reforma necesaria para ser aprobado el cada Cámara el voto conforme de las tres quintas partes de los diputados y senadores en ejercicio. Si la reforma recayere sobre los capítulos I, III, VII, X, XI o XIV, necesitará, en cada Cámara, la aprobación de las dos terceras partes de los diputados y senadores en ejercicio." Este inciso, modificado por la Ley de Reforma Constitucional número 18.825, de 17 de Agosto de 1989, importado por el momento que la Constitución ha establecido un sistema rígido de reforma en algunas materias, en donde precisamente el Capítulo III, en lo que nos interesa, el ámbito de los principios constitucionales del contribuyente, establecidos en el número 20 del artículo 19, se encuentran amparados por esta rigidez estructural.

2) Concepto de Tributo

Una aproximación a lo que debe entenderse por tributo esta contenida en el siguiente concepto: "(...) una prestación obligatoria comunmente en dinero exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio que da lugar a relaciones de Derecho Público⁵²". A su turno el profesor Fernández González, en un interesante estudio sobre proporcionalidad y justicia como principios en materia tributaria, ha señalado que: "(...) la expresión tributo, empleada en el artículo 19 número 20 de la Constitución, tiene alcance amplio, es decir, resulta comprensiva de todas las prestaciones que los particulares se encuentran obligados a efectuar a favor del Estado, en virtud de la potestad impositiva que la Carta Fundamental y la Ley le confieren, con la finalidad de cubrir el gasto público⁵³"; a lo que debemos agregar o precisar, que este gasto público tiene como finalidad propender al bien común, ello en la idea de que el Estado esta al servicio de la persona humana.

El modelo de Código Tributario para América Latina, en su artículo 13 define el tributo como "Las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines⁵⁴".

En la Doctrina nacional autores como Pedro Massone⁵⁴ o Juan Eduardo Figueroa Valdés⁵⁵ no han definido al tributo, el primero sólo señala que se trata de un concepto moderno, mientras el segundo le entrega la responsabilidad de definirlo al legislador, sin nosotros daremos un concepto bien estructurado de lo que debe entenderse por tributo.

Algunos han definido al tributo como "(...) detracciones de parte de la riqueza de los particulares exigidas en su favor por el Estado (aspecto económico), mediante leyes dicitadas en ejercicio de su poder tributario (aspecto jurídico), con la finalidad de promover el bienestar general (aspecto político)⁵⁶"; sin embargo esta definición nos parece más que criticable, ello en cuanto a su elemento o aspecto económico, pues establece como requisito de existencia del tributo la necesidad de una riqueza.

El Diccionario de la Real Academia Española, define a la riqueza como "Abundancia de bienes y cosas preciosas⁵⁷". También se define a la riqueza: "abundancia de bienes, fortuna", ó, "cualidad de rico"⁵⁸.

Resulta evidente que la posibilidad de aplicar un tributo a una persona no depende en lo absoluto de la cantidad de bienes que posea, siendo este un parámetro que sólo tendrá importancia al momento de determinar, como señala el texto de nuestra Constitución, "la proporción o la progresión"⁵⁹ del nivel de tributo que una persona deberá resistir.

De esta forma se ha tratado de dar aproximaciones del concepto de tributo. Las teorías privatistas en un principio asimilaban al tributo como un derecho o carga real, siendo así las obligaciones tributarias solo se podían hacer efectivas sobre gravámenes inmobiliarios. Por otro lado la doctrina contractual equiparaba al tributo con un contrato, el Estado prestaba ciertos servicios a la comunidad y por ellos esta se obligaba a pagar por los servicios prestados. La doctrina moderna sitúa al tributo en el ámbito del derecho público, la vinculación que existe entre el Estado y los particulares sería un vínculo de derecho público establecido por ley, sin embargo esta apreciación se queda corta en cuanto a describir correctamente la institución que nos interesa.

Por la razón antes expuesta, y considerando las singularidades de nuestro sistema jurídico constitucional, nosotros definiremos al tributo como "como un vínculo jurídico, establecido expresamente por la ley, entre los particulares y el Estado, en virtud del cual, los primeros se obligan al cumplimiento de obligaciones de Derecho Público, generalmente el pago de una suma de dinero; y este se obliga a establecerlos, dentro de su poder de imperio, con la finalidad de cumplir los fines propios de él, esto es, propender al bien común". Se trata esta de una definición que describe al tributo como participe del ordenamiento jurídico constitucional y que no sólo considera elementos de carácter económico para explicarlo y definirlo.

3) Clasificación del Tributo

La legislador, como ya señalamos con anterioridad, no nos entrega definición alguna del concepto de tributo, como tampoco nos entrega definición de alguna de sus especies, tan necesaria hoy en día para evitar confusiones, pero la doctrina se ha encargado de dicha tarea a la cual nosotros también ayudaremos.

Se ha señalado que el tributo se manifiesta a través de tres especies, claramente identificables: impuestos, contribuciones y tasas⁶⁰.

⁵² Martín, José María; en Introducción a las Finanzas Públicas, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, año 1987, pp. 151.

⁵³ Diccionario de la Real Academia Española, Vigésimo Primera Edición, Ediciones Espasa Calpe, Madrid, España, año 1992, pp. 1800.

⁵⁴ Diccionario Larousse Ilustrado, Ediciones Larousse, Madrid, España, año 1999, pp. 885.

⁵⁵ Artículo 19 número 20 inciso 1º de la Constitución Política de la República, Editorial Jurídica de Chile, Sexta Edición Oficial, Santiago, Chile, año 1998, pp. 27.

⁵⁶ En la legislación tributaria española, esta tipología se encuentra recogida por la Ley General Tributaria cuando su artículo 26 señala: "1. Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos: a) Tasas son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la

⁵² Giuliani Fonrouge, Carlos; en obra citada supra nota 84, pp. 309.

⁵³ Fernández González, Miguel Ángel, en obra citada supra nota 97, pp. 357.

⁵⁴ Massone Parodi, Pedro, en Principios de Derecho Tributario, Ediciones Edeval, Valparaíso, Chile, año 1979.

⁵⁵ Figueroa Valdés, Juan Eduardo; en Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1985.

En la doctrina nacional Pedro Massone distingue cada tipo de tributo según el hecho jurídico que le da origen a cada uno de ellos: "(...) a) el impuesto se caracteriza por tener como hecho jurídico tributario a un hecho de la vida común, tomado como índice de la capacidad económica, y porque su cobro no está condicionado a la utilización de un servicio público; b) la contribución de mejoras, principal exponente del segundo tipo de tributo, se caracteriza por tener como hecho a un aumento o incremento del valor venal de la propiedad inmueble, derivado de una obra pública; c) la tasa se caracteriza porque el hecho jurídico tributario es aquí la utilización efectiva o potencial de un servicio público divisible y mensurable⁶¹".

A continuación veremos en forma separada cada una de las especies de tributo.

j) Impuestos

i.1) Concepto de Impuestos

Giannini define lo que es impuesto y nos dice que "consiste en una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida, y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso"⁶².

Para Carlos Guilliani Fonrouge "(...) son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles"⁶³.

El Modelo de código Tributario para América Latina define el impuesto en su artículo 15 como "el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente"⁶⁴.

En nuestra doctrina nacional Pedro Massone nos entrega también su definición y dice "el impuesto es una obligación coactiva, establecida por la ley a favor de un ente público, con la función de enriquecerlo"⁶⁵.

Gastón Jesé definió el impuesto en el año 1930 como "una prestación pecuniaria exigida por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el objeto de financiar el gasto público". Tal vez este sea el concepto que más se acerca a nuestra realidad, pero debemos reparar que de acuerdo con nuestro sistema constitucional, el impuesto, y esto valga para cualquier tributo, si tiene contrapartida, la cual se traduce en el deber del Estado de propender al bien común, ello en el entendido que aquel se encuentra al servicio de la persona humana.

prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes: Primera. Que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos no se consideran voluntarias bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante. Segunda. Que no se presen o realicen por el sector privado, así o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente. b) Contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la observación por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta. 2. Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo.

⁶¹ Massone Parodi, Pedro: en obra citada supra nota 87, pp. 97.

⁶² Figueroa Valdés, Juan Eduardo: en obra citada supra nota 86, pp. 25.

⁶³ Guilliani Fonrouge, Carlos, en Derecho Financiero, Tomo I, Editorial Depalma, Buenos Aires, año 1962, pp. 296.

⁶⁴ Spisso, Rodolfo: en Derecho Constitucional Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, año 2001, pp. 43 - 44.

⁶⁵ Massone Parodi, Pedro: en obra citada supra nota 87, pp. 100.

De ahí que podamos definir al impuesto como "una prestación pecuniaria exigida por vía de autoridad, a título definitivo, sin contraprestación directa, con el objeto de financiar el gasto público, procurando de esa forma propender al bien común de las personas". De este concepto se desprenden los elementos del impuesto y son los que a continuación se señalan:

i.1.1. Es una prestación pecuniaria

No siempre el impuesto ha sido una prestación pecuniaria ya que antiguamente se pagaban en especie, bienes o servicios. Antes de la revolución Francesa los nobles pagaban el llamado "impuesto de sangre", era una carga personal que tenía como obligación, por ejemplo, ir a la guerra.

Hoy no se concibe el pago de impuestos con especies, bienes o servicios, actualmente el pago de impuestos es eminentemente pecuniario.

i.1.2. El impuesto es exigido por vía de autoridad

El impuesto debe ser creado por ley como ya lo hemos dicho anteriormente. Al momento de la percepción también es exigido por vía de autoridad, es decir, al momento de su cobro es la autoridad quien se encarga de su recaudación.

i.1.3. Los impuestos lo son a título definitivo

Los impuestos no se devuelven al contribuyente.

i.1.4. Los impuestos no obligan a una contraprestación directa

Esto quiere decir, que no corresponde al Estado entregar un beneficio específico y, lo más importante, directo al contribuyente; circunstancia que se entiende sin perjuicio de la finalidad mediata del Estado de propender al bien común.

i.1.5. El impuesto tiene por objeto financiar el gasto público

Por medio de los impuestos se busca el mantenimiento del Estado, lograr satisfacer necesidades de los particulares a través de servicios públicos y en último término propender al bien común, pues sólo a través de este tipo de ingresos el Estado podrá contribuir a la creación de las condiciones sociales que permitan a todos y a cada uno de los integrantes de la comunidad nacional su mayor realización espiritual y material posible, con pleno respeto a los derechos y garantías establecidas en la Constitución⁶⁶. Sin duda también no se pueden dejar de lado los llamados "objetivos extrafiscales", tales como el incentivo o desincentivo de ciertas actividades económicas.

i.2) Clasificación de los impuestos

Los impuestos admiten muchas clasificaciones, entre las cuales interesan para nuestro estudio las siguientes:

i.2.1. Directos o indirectos

Juristas y economistas concuerdan en que existe la clasificación, pero al momento de exponer su criterio determinante se producen las más profundas diferencias y los más borrosos espacios grises posibles. Se trata de la clasificación más debatida.

⁶⁶ Artículo 1º inciso 4º de la Constitución Política de la República.

Desde una mirada económica, en una primera época, y bajo la influencia de los fisiócratas⁶⁷, en el sentido de que existen tributos que gravan a las clases productivas y otros que gravan a las clases improductivas o estériles, con lo cual se obtenía que el impuesto que gravaba las rentas agrarias constituían el paradigma del impuesto directo, ello por cuanto gravaba la fuente directa de la riqueza. A su turno el impuesto que gravaba el consumo de bienes era considerado indirecto. Con posterioridad se ha señalado que los impuestos directos son aquellos que gravan la renta de las personas o su patrimonio; mientras que los impuestos indirectos gravan el empleo o gasto de esa renta y el tráfico patrimonial.

Desde el punto de vista jurídico, muchos han señalado que la distinción no tiene mayor trascendencia práctica, aun más cuando en Chile, el legislador no discrimina entre impuestos directos e indirectos; por cuanto establece para ambos una disciplina común. Por esto, la distinción carece hoy de toda validez y trascendencia dentro del orden jurídico, pero, ¿quién sabe mañana! Por esto es preciso dar los distintos criterios que se han esbozado.

El gran maestro español Fernando Sainz de Bujanda señala que "(...)" más que distinguir entre impuestos directos e indirectos, debe hablarse de **métodos impositivos directos y métodos impositivos indirectos**. Nos encontraremos ante los primeros cuando la norma jurídica tributaria establezca la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona, sin conceder a esta un derecho legal a resarcirse, a cargo de otra persona que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada al ente público acreedor. En estos casos el tributo es satisfecho efectivamente por la persona a la que el legislador quiere efectivamente someter a gravamen⁶⁸. En nuestro sistema y bajo esta nomenclatura, ejemplo de impuesto directo es el impuesto a la renta, ello porque el obligado al pago, debe satisfacerlo por sí mismo y no repercutirlo en un tercero.

Continúa el profesor español señalando que "(...)" cuando la norma tributaria concede al sujeto pasivo de un impuesto facultades para obtener de otra persona, que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto satisfecho por aquélla, estaremos en presencia de métodos impositivos indirectos. En estos casos las cuotas impositivas se obtienen de personas distintas a las que el legislador quiere gravar, posibilitando que los contribuyentes exijan a estas últimas el reintegro de las cuotas satisfechas por ellas⁶⁹. Ejemplo de este tipo de impuesto puede encontrarse en los impuestos que gravan al tabaco y al alcohol, pues quien paga el impuesto es el que produce o importa el producto, pero el legislador quiere gravar a los consumidores de estos productos, de ahí entonces que el sujeto de derecho repercute el importe del impuesto pagado en los consumidores que se transforman de esa forma en el sujeto de hecho, en la persona que efectivamente paga el importe del impuesto.

En consecuencia, la clasificación entre impuesto directo e indirecto se reduce al criterio de existencia o no existencia de traslación jurídica. Si esta no se presenta, estaremos en presencia de un impuesto directo. Si se contempla, será un impuesto indirecto.

i.2.2. Impuestos Fijos e Impuestos Variables

i.2.2.1. El impuesto fijo está determinado por una suma concreta. Por ejemplo, el impuesto que afecta la emisión de cheques. Éste siempre será una suma determinada, independientemente de la cantidad por la cual se gire el cheque.

⁶⁷ Se entiende por fisiócratas el movimiento de economistas que consideraba a la agricultura como la fuente esencial de la riqueza, su promotor fue el economista y médico francés François Quesnay (Né 1694 - Versalles 1774), ilustrado, Ediciones Larousse, Madrid, España, año 1999, pp. 1616.
⁶⁸ Sainz de Bujanda, Fernando; en Impuestos Directos e Indirectos, en Diccionario Larousse Hacienda y Derecho, volumen II, Madrid, España, año 1962, pp. 40.
⁶⁹ Idem.

i.2.2.2. El impuesto variable se puede concebir como el no expresado por una suma determinada, y varía respecto de la persona del contribuyente en atención a diversos factores. Este impuesto puede ser, al mismo tiempo, proporcional, progresivo (y éste global o por tramos) y regresivo:

El impuesto proporcional se expresa a través de un porcentaje que recibe la denominación de "tasa". Ésta es fija. Lo que hace variar el monto del impuesto para cada caso particular es la "base imponible".

El impuesto progresivo también se expresa a través de un porcentaje, que también se denomina "tasa". Pero aquí la tasa es variable, se incrementa positiva o negativamente en atención al incremento positivo o negativo de la base imponible, v.gr. el impuesto a la renta.

La técnica del impuesto progresivo tiene una justificación ideológica explicada, a su vez, económicamente. La Teoría de la Utilidad Marginal⁷⁰ nos dice que en la medida que aumenta la cantidad de un bien, disminuye en una progresión variable la satisfacción por su consumo. Así por ejemplo, en el impuesto a la renta, si aumenta el ingreso de una persona, disminuye la satisfacción en los últimos (marginales) incrementos de aquél, porque quedan menos de las necesidades principales de la persona por satisfacer (sin perjuicio de que la economía positiva dice que las necesidades son ilimitadas). Esta teoría económica ha sido tomada para justificar la progresión del impuesto con una finalidad de redistribución de la riqueza que permita la igualdad de sacrificio de los contribuyentes. Mientras mayor ingreso, menor insatisfacción de necesidades, mayor razonabilidad para cobrar más impuesto.

Dentro del impuesto progresivo encontramos:

- a.i) El progresivo global. Se puede ejemplificar en el impuesto a la renta. En éste, la progresividad del tributo se determina por tramos, en atención a una suma total de renta, v.gr. a las rentas entre \$101 y \$200, se les aplicará una tasa de 5%, a las que se encuentran entre \$201 y \$300, una de 10%, etc. El problema que se genera es la distorsión en el límite de los tramos al no existir relativización marginal alguna, v.gr. ganado un peso más aumenta en 5 puntos porcentuales el impuesto.

- a.ii) El progresivo por tramos. En el impuesto a la renta por ejemplo, para los efectos de adscribir una renta a un tramo, ésta se debe desagregar en tantas unidades como sea posible. Ese es el principio, v.gr. los primeros \$100 tributarán a tasa del 5%, los siguientes \$100, a un 10%; y así sucesivamente. La cantidad de tramos, sea sobre la base de renta global o de desmembraciones de renta, no obedece a consideraciones técnicas más que a una decisión político-tributaria. El legislador es el que tiene a su cargo fijar, tanto la cantidad de tramos como la significación de las tasas.

Legalmente no hay un límite para la magnitud de las tasas de estos impuestos, pero sí hay un límite económico. La Curva de Laffer⁷¹ tiene especial relevancia en los impuestos progresivos. La progresividad sólo puede prolongarse hasta un punto, pasado el cual, la recaudación disminuye, pues el contribuyente opta por dejar de desarrollar la actividad que determina este incremento —deja de producir—; esta observación empírica ha generado la formulación de la proposición de economía normativa más importante en esta materia, a la cual debe atender el legislador: la progresión tiene un límite.

⁷⁰ Sobre el particular interesante resulta lo expuesto por Fischer, Stanley; Dornbusch, Rudiger y Schmaltensee, Richard; en Economía, Editorial Mc Graw Hill, Santiago (Chile) - Madrid (España), año 1990, pp. 127 - 132.
⁷¹ Rosen, Harvey; en Hacienda Pública, Ediciones Mc Graw Hill, Madrid, España, año 2002, pp. 376 - 378.

i.2.2.3. Existen también los impuestos regresivos. Más bien son teóricos, en la realidad excepcionalísimos. Es difícil encontrar el fundamento para adoptarlos.

Se dice que el IVA es un impuesto regresivo. No lo es por concepto, en este plano es proporcional. Lo es por efecto, efecto en las rentas. A un menor ingreso, mayor es su destinación al consumo, por lo tanto más significativa la tasa del IVA. La misma tasa será menos cuantiosa si el mayor ingreso permite que su destinación se desplace desde el consumo hacia el ahorro. Esta circunstancia dificulta la justa distribución del ingreso.

i.2.3. Impuestos Reales e Impuestos Personales.

i.2.3.1. Los impuestos reales u objetivos, son aquellos que se asientan sobre un elemento objetivo, cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria. El impuesto real no toma en consideración las condiciones inherentes al contribuyente, gravando por igual a cualquier persona; v.gr., el Impuesto a la Renta de Segunda categoría que grava con una tasa fija la renta proveniente del ejercicio de ciertas profesiones u ocupaciones lucrativas. No atiende al tipo de profesión y es idéntico para todos los sujetos pasivos. Otro ejemplo es el IVA. El IVA tampoco atiende a las condiciones personales del contribuyente para afectar con la misma tasa a distintas personas de diferentes condiciones.

i.2.3.2. El impuesto personal o subjetivo, son aquellos en los que el elemento objetivo del presupuesto de hecho sólo puede concebirse por referencia a una persona determinada, de tal manera que esta actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto; v.gr., en el Impuesto de Herencias y Donaciones, pues usualmente importa el "grado de parentesco" con el causante. Generalmente el vínculo más cercano implica un menor impuesto.

i.2.4. Impuestos al Capital, Impuesto a la Renta e Impuesto al Consumo

i.2.4.1. Impuesto al Capital. El capital puede ser gravado en diferentes estados:

1. La Ley de Rentas Municipales establece la contribución de patentes municipales que se paga en razón del desarrollo de una actividad. Sin embargo, la base imponible es el capital, y, siendo la base imponible la cuantificación del hecho gravado, resulta en un impuesto a la tenencia de capital.

2. El impuesto territorial. Para estos efectos, los bienes se dividen en dos series: bienes raíces agrícolas, bienes raíces no agrícolas⁷². El hecho gravado es la propiedad o tenencia de bienes raíces. La tasa es del 1,5% al año. La base imponible es el avalúo fiscal, que debe hacerse entre cada tres a cinco años por el SII⁷³. Se paga en cuatro cuotas.

b) Al momento de la transferencia del capital: Existen también los impuestos que gravan la transferencia de capital de un patrimonio a otro, v.gr., el IVA en los casos en que no se puede recuperar se transforma en un costo y opera como un impuesto a las transferencias.

c) A medida que se incrementa el capital: Respecto de los impuestos al incremento de capital, hay que hacer una aclaración. La renta se diferencia conceptualmente de los incrementos de capital. La renta responde a la idea de habitualidad y no supone la destrucción del activo. En cambio, los incrementos de capital no son habituales, en cuanto suponen la enajenación de la fuente que lo genera. Sin embargo, en Chile esta distinción carece de importancia. La renta en nuestro país es un concepto amplio que abarca los incremen-

tos de capital. Por eso no hay impuestos específicos al incremento de capital, ellos se contemplan en el genérico impuesto a la renta, por ejemplo, los dividendos son rentas, mientras el incremento en los precios de las acciones un aumento de capital. Los impuestos más típicos de este tipo gravan los aumentos de valores que se obtienen con ocasión de la enajenación de acciones y derechos sociales, como asimismo en la enajenación de bienes raíces.

i.2.4.2. Impuesto a la Renta: El concepto de ingreso es más amplio que el de renta. Se deduce del primero el costo necesario para desarrollar la actividad respectiva, resultando el segundo. El impuesto a la renta puede ser:

1. De primera categoría. Pretende gravar las rentas de capital o rentas mixtas, sea de personas naturales, sea de personas jurídicas. Se trata de un impuesto analítico.
2. De segunda categoría. Grava las rentas que se generan a propósito del trabajo dependiente y de las jubilaciones o pensiones (las rentas provenientes del trabajo independiente se gravan por el impuesto del punto siguiente). Impuesto analítico.
3. Complementario es un impuesto progresivo que grava a las personas naturales, sobre la totalidad de sus rentas, sea de fuentes chilena o extranjera. Se exige que estas personas estén domiciliadas o residan en Chile. Es impuesto sinéctico.
4. Adicional. Reemplaza al anterior para el caso de personas (naturales o jurídicas) que no tienen domicilio ni residencia en Chile, pero que tienen rentas de fuentes chilenas (las que provienen de actividades desarrolladas en Chile o de bienes ubicados en Chile). Es un impuesto sinéctico.

i.2.4.3. Impuesto al Consumo: Respecto del impuesto al consumo tenemos primeramente el IVA. Los hechos gravados en el IVA son las ventas y los servicios. Pero también existen hechos gravados especiales que se asimilan a las ventas y servicios.

Otros impuestos al consumo presentan regímenes especiales de regulación. Entre ellos destacan:

i.2.4.3.1. A la importación de vehículo, que está afecta a los siguientes impuestos: a) Impuesto a la cilindrada, que es un impuesto específico adicional al IVA, cuya base imponible es el valor aduanero. Presenta ciertas características de ad-valorem, toda vez que la tasa se calcula sobre la cilindrada y la base imponible es el valor aduanero, y b) Impuesto al lujo, cuya base imponible es el excedente de US\$10.000, a una tasa de 85% sobre éste;

i.2.4.3.2. A los tabacos,

i.2.4.3.3. A la gasolina,

i.2.4.3.4. A las bebidas alcohólicas y analcohólicas,

i.2.4.3.5. A las ventas y transferencias de bienes sumnarios, cuya tasa es del 50%, y afecta la venta o transferencia de un listado de bienes (joyas, piedras preciosas, pieles finas, yates, casas rodantes, artículos de oro, platino o marfil, armas de aire o gas comprimido, caviar, y otros) que ha preparado el legislador.

ii) Tasas

ii.1) Concepto de Tasas

Se ha definido en una primera época a la tasa como "el precio pagado por el usuario de un servicio público no industrial, como contrapartida de prestaciones o ventajas que recibe de este

⁷² Artículo 1º, D.F.L. 1 de 1998, que fija el texto refundido, coordinado, sistematizado y actualizado de la Ley número 17.235, sobre Impuesto Territorial.

⁷³ Artículo 3º, D.F.L. 1 de 1998, que fija el texto refundido, coordinado, sistematizado y actualizado de la Ley número 17.235, sobre Impuesto Territorial.

servicio⁷⁴. Carlos Giuliani Fomrouge señala que se trata de "una prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado en virtud de la ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado"⁷⁵. El artículo 16 del Código Tributario para América Latina señala que "tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado"⁷⁶.

Pedro Massone ya define a la tasa como una "prestación espontánea, establecida por la ley a favor de un ente público, como condición para obtener cierta ventaja, y con la función de enriquecerlo"⁷⁷.

Todas estas definiciones no guardan una correcta armonía con las normas constitucionales relativas a los tributos, de manera que para lograr entender y obtener un correcto concepto de tasa ha de revisarse las diferencias que ella tiene con los impuestos.

Ambos tributos constituyen una prestación pecuniaria exigida por vía de autoridad, a título definitivo, pero mientras el impuesto no tiene contraprestación directa, la tasa tiene una contraprestación directa, graficada en el servicio del Estado por el cual se ha gravado con la tasa y que interesa personalmente al obligado, servicio que puede ser efectivo o potencial. Se debe reparar en el hecho de que la tasa, al ser un tributo, se encuentra totalmente sometido al Principio de No Afectación Tributaria.

De esta forma nuestro concepto de tasa se estructura como "prestación pecuniaria exigida por vía de autoridad, a título definitivo, con una contraprestación directa, graficada en el servicio que el Estado debe prestar, y que puede consistir en la utilización privativa o el aprovechamiento del dominio público; la producción de un servicio público o la realización de una actividad administrativa; por el cual se ha gravado con la tasa y que interesa personalmente al obligado, servicio que puede ser efectivo o potencial".

ii.2) Elementos de la Tasa

ii.2.1. Es una prestación pecuniaria. Como ya se señaló a propósito del impuesto, la tasa es un tributo que debe ser satisfecho pecuniariamente.

ii.2.2. La tasa es exigida por vía de autoridad. La Tasa debe ser creada por ley, aun más esta circunstancia diferencia a la tasa del precio, pues mientras en el primero existe una obligación cuya fuente es legal; en el precio su nacimiento es de origen contractual.

ii.2.3. La Tasa se caracteriza por estar graficada en el servicio que el Estado debe prestar, y que puede consistir en la utilización privativa o el aprovechamiento del dominio público; la producción de un servicio público o la realización de una actividad administrativa. Este elemento de la Tasa constituye el factor diferenciador de este tipo de tributo.

Para que exista una Tasa es necesaria la existencia de una actividad administrativa, pues sin ello no hay Tasa; aún más constituye este supuesto el elemento diferenciador por antonomasia, que lo distingue del impuesto.

La actividad administrativa puede consistir en: a) La utilización privativa o el aprovechamiento del dominio público⁷⁸, como por ejemplo, las concesiones de obra pública, en las cuales "(...) la administración encomienda a un particular, persona natural o jurídica, la explotación y funcionamiento de un servicio público por su cuenta y riesgo, recibiendo como remuneración el derecho a percibir de los usuarios del servicio una tasa o tarifa mientras dure la concesión"⁷⁹; b) La producción de un servicio público, v.gr., las Tasas cobradas por el Servicio del Registro Civil e Identificación por la entrega de algún tipo de certificado; o c) La realización de una actividad administrativa; como puede ser, el cobro que hace el Servicio Agrícola y Ganadero por la autorización de planos de subdivisión de predios rústicos.

ii.2.4. La Tasa interesa personalmente al obligado. Esto quiere decir, que la actividad o prestación administrativa debe referirse o beneficiar de modo particular al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

ii.2.5. La Tasa importa la prestación de un servicio efectivo o potencial. Finalmente, resulta elemento diferenciador la circunstancia de que el servicio prestado por la administración puede ser eventual, y ello dependerá de las circunstancias de hecho que se produzcan en el ordenamiento jurídico. Toda actividad realizada por la administración es sumamente compleja desde el momento que ella es desarrollada por personas, quienes en diversos momentos paralizan sus actividades en pos de las diversas demandas sociales, y ello conlleva necesariamente que de tarde en cuando la actividad administrativa no se desarrolle normalmente con lo cual, lógicamente, podemos concluir que la prestación del servicio puede ser potencial.

ii.2.6. Finalmente existen diferencias evidentes entre la Tasa y el Impuesto. La diferencia se encuentra prevista a raíz de la identificación correcta del presupuesto de hecho o hecho imponible que determina cada tributo. "En el presupuesto de hecho de las tasas siempre es apreciar la existencia de una actividad administrativa o la prestación de un servicio público que de manera directa afecta al ciudadano y que por ello, se ve compelido a pagarla"⁸⁰, a su turno el impuesto no presenta la inmediatez de la intervención administrativa, a nivel del hecho imponible.

ii.3) Diferencias entre tasa y precio

Con relación a las tasas, también se hace necesario establecer las diferencias que esta tiene con los precios, pues suele muy a menudo confundirse dichos conceptos. De esta forma se pueden establecer ciertos criterios diferenciadores.

- a) Se debe identificar la FUENTE. La tasa tiene fuente legal y el precio nace de una relación contractual. La voluntad en el primer caso es unilateral, en el segundo bilateral.
- b) Otra diferencia es la finalidad. En la tasa el pago se destina a la mantención y funcionamiento de un servicio determinado, si no fuera por el principio de no afectación que impide esta situación. El precio, en cambio, puede perfectamente financiar el servicio que se está prestando, no se rige por el principio de no afectación. El servicio en la tasa puede ser potencial y no real, v.gr.: la eventualidad de que pase el camión de la basura. Por el contrario no se puede cobrar un precio por una prestación potencial, sólo se pagará el precio si se verificó la prestación correspondiente.

⁷⁴ Duverger, Maurice; en *Instituciones Financieras*, Editorial Presses Universitaires de France, París, Francia, año 1960, pp. 83.

⁷⁵ Giuliani Fomrouge, Carlos, en obra citada supra nota 84, pp. 263.

⁷⁶ Citado por Pedro Massone Parodi; en *Principios de Derecho Tributario*, Ediciones Edeval, Valparaíso, Chile, año 1979, pp. 114.

⁷⁷ Ídem.

⁷⁸ El profesor Santiago Mont Oyarzun ha publicado un interesante trabajo denominado "El Dominio Público", estudio de su régimen especial de protección y utilización, Editorial Lexis Nexas, Santiago, Chile, año 2002.

⁷⁹ Silva Cimma, Enrique; en *Derecho Administrativo Chileno y Comparado*, Torno Actos, Contratos y Bienes; Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 2001, pp. 222.

⁸⁰ García Besunco, Horacio; en *El Concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, año 1967, 145.

- d) En cuanto a la cuantificación del monto, el de la tasa se determinará por el costo del servicio, en tanto en el precio se determinará, incorporando, como en cualquier precio, también la utilidad o ganancia.
- Esto no obsta a que en la tasa se considere el costo en un sentido amplio, no incluyendo sólo insumos productivos sino también por ejemplo la modernización del sistema en su totalidad. Es la idea de cuantificación la distinta. En la tasa se incluye el costo del servicio aunque se tome en sentido amplio. En el precio hay costo y además utilidad incluida que se espera obtener. El concepto de tasa lleva envuelta la idea de simple financiamiento, y el de precio la idea de ganancia.
- El servicio que se paga por tasa podrá financiarse con otros ingresos del Estado, para que la tasa no sea tan alta. El precio no puede rebajarse hasta el punto de que no alcance para pagar el costo y generar cierta utilidad, dejaría de ser un precio por definición.
- e) Respecto de la tasa rige el principio de la razonable equivalencia. La tasa debe guardar relación con el servicio que se presta, de lo contrario sería un impuesto encubierro.
- f) En cuanto a las características del servicio. El servicio por el cual se cobra una tasa no es divisible ni identificable por unidad de uso o consumo (v.gr. la seguridad ciudadana). En el precio es identificable el contribuyente que lo necesita a través de una unidad de uso o consumo.
- Se demuestra de lo anterior que entre tasa y precio existe un parámetro diferenciador bastante definido.
- Cabe señalar, y valga este reparo también para el tema de los impuestos, el llamado al legislador tributario, en orden a definir y establecer la estructura normativa de los conceptos hasta ahora estudiados, pues ello permitiría uniformidad de criterios e interpretaciones armónicas de las diversas normas tributarias. Esta circunstancia se ve mucho más agravada por la inexistencia de tribunales tributarios independientes del órgano administrador y fiscalizador de la actividad tributaria, pues en la actualidad los llamados "tribunales tributarios", funcionan con un criterio que privilegia lo técnico por sobre lo jurídico.

iii) Las Contribuciones⁸¹ Especiales

iii.1) Concepto de Contribución Especial

Finalmente, entre los diversos tipos de tributos, encontramos a las contribuciones especiales.

Sobre este especial tipo de tributo no se ha configurado una sistematización adecuada que permita distinguirlo fácilmente de otros tributos, lo que unido a la falta de conceptualización por parte del legislador, ha producido en la doctrina y jurisprudencia nacional más de algún problema a la hora de determinar su verdadero sentido y alcance.

Se ha dicho que la contribución sería "una prestación obligatoria, debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivadas de la realización o de obras públicas o de especiales actividades del Estado"⁸².

También conviene recordar lo señalado por el maestro Fernando Sainz de Bujanda quien señala "(...) así como el impuesto significa, desde un punto de vista económico, el instrumento adecuado para la cobertura de los gastos públicos indivisibles, la contribución especial, desde

igual enfoque, se concibe como un método para cubrir los costes de determinadas actividades de los entes públicos, que si bien producen un beneficio general y, por tanto, un coste indivisible, al propio tiempo ofrecen una ventaja mayor a determinadas personas, entre las que es posible reparar una parte del coste"⁸³.

En general, se trata de ciertas obligaciones pecuniarias, de carácter tributario, a que se encuentran obligados los contribuyentes directamente interesados, por el cumplimiento de un servicio público general que otorga un beneficio económico particular a dichos contribuyentes, o, cuando un gasto o aumento de gasto beneficia a un determinado negocio en particular.

Se busca en definitiva que los contribuyentes beneficiados participen directamente en el financiamiento de un determinado servicio, v.gr., la contribución de mejoras que se manifiesta en el financiamiento compartido para obras de pavimentación es un caso típico, en el cual los contribuyentes desembolsarán una determinada cantidad de dinero para los efectos de la ejecución de una obra vial que beneficiara directamente a dichas personas, y producirá como efecto inmediato, el aumento de la plusvalía de los bienes raíces colindantes con la obra ejecutada.

Cabe recordar que la legislación española definió, en el artículo 26 de la Ley General Tributaria, a la contribución especial señalando que: "son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos".

Para nosotros la contribución especial "es un tributo en virtud del cual el sujeto pasivo se encuentra obligado al pago de un monto determinado de dinero como consecuencia de la actividad administrativa que puede consistir en la realización de una obra pública o en la prestación de especiales y determinados servicios públicos, todo ellos de carácter general, que tengan como finalidad satisfacer las necesidades de los contribuyentes, con total sujeción a la Constitución y a las leyes".

iii.2) Diferencias de la Contribución Especial con otros tributos

La Contribución presenta elementos diferenciadores, sea con los impuestos o con las tasas.

En primer lugar, lo que determina la existencia de una contribución especial, es el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, esto es, la prestación concreta y real de un servicio administrativo o la realización de una actividad administrativa en general. Siempre que estemos en presencia de una contribución existirá necesariamente una actividad administrativa, de lo cual resulta ser esta, el carácter esencial de este tipo de tributo.

En segundo lugar, y a diferencia de la tasa, el beneficio que se produce como consecuencia de la satisfacción de una determinada contribución, se encuentra encaminada a la satisfacción de un interés general.

Finalmente, en tercer lugar, constituye un elemento diferenciador de extraordinaria importancia, la exigencia de "(...) un nexo de causalidad directa entre la realización de las obras públicas o entre el establecimiento o amplitud de un servicio público y el beneficio especial obtenido por el sujeto pasivo"⁸⁴ de la relación tributaria.

81

Cabe señalar que el Impuesto Territorial establecido en el D.F.L. número 1 del Ministerio de Agricultura de 16 de Diciembre de 1998, que estableció el texto refundido, coordinado, sistematizado y actualizado de la Ley 17.235 sobre impuesto territorial, constituye precisamente un impuesto y la común denominación de "contribuciones" es del todo inexacta desde un criterio jurídico tributario.

82

Giuliani Fonrouge, Carlos: en obra citada, supra nota 84, pp. 266.

83

Sainz de Bujanda, Fernando; en Lecciones de Derecho Tributario, Sección de Publicaciones, Universidad Complutense, Madrid, España, año 1993, pp. 190.

84

Martín Queralt, Juan; Lozano Serrano, Carmelo; Casado Ollero, Gabriel; y Tejedor López, José; en obra citada supra nota 92, pp. 120.

C. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

1) Concepto de Obligación Tributaria

Para entender el significado del concepto de obligación tributaria es preciso, ante la circunstancia de no encontrarse definido por el constituyente ni por el legislador; definirlo de acuerdo con su sentido natural y obvio, acudiendo para ello al Diccionario de la RAE. Este cuerpo define a obligación como: "4. Der. Relación jurídica constituida entre dos o más personas, por la que una puede exigir de otra una determinada prestación"⁸⁵, a su turno, Tributario, se entiende por: "adj. Relativo al tributo"⁸⁶. Por su parte desde el derecho privado se ha señalado que la obligación importa "un vínculo jurídico en virtud del cual una persona determinada, llamada deudor, se coloca en la situación de cumplir con una determinada prestación que puede constituir en dar, hacer o no hacer una cosa a favor de otra persona determinada, llamada acreedor"⁸⁷.

En el ámbito tributario, esta relación de obligación se define como "(...) el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto, que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley"⁸⁸.

El modelo de Código Tributario para América Latina en su artículo 18 señala: "La obligación tributaria surge entre el Estado y otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales".

Podemos señalar que el concepto de obligación tributaria no se aleja demasiado del concepto de obligación civil; desde ese punto de vista, nosotros desde un ámbito constitucional tributario, hemos de definir a la obligación tributaria como: "una relación jurídica de derecho público, en virtud del cual una persona determinada, el contribuyente, se encuentra en la situación jurídica de cumplir con la obligación de satisfacer los diversos tributos establecidos en el ordenamiento jurídico, ello a favor de una persona determinada, el Fisco, para los efectos de propender al bien común, todo ello con pleno respeto a los derechos y garantías reconocidos en la Constitución y en las leyes".

2) Naturaleza jurídica de la Obligación Tributaria

Muy acertado y de un interés excepcional, resulta el análisis que sobre la naturaleza jurídica de la obligación tributaria realiza el maestro Fernando Sainz de Bujanda. El destacado autor español señala que los elementos diferenciadores están constituidos por:

- a) La circunstancia de constituir una relación de derecho público. Resulta consustancial la circunstancia de que la obligación tributaria constituye una relación de derecho público, basta señalar que dicha obligación encuentra sus orígenes en la potestad tributaria del Estado, la cual al ser manifestación ineludible de la soberanía, presupone una serie de relaciones rendientes a procurar lo necesario para la consecución de los fines del Estado,

que en nuestro sistema constitucional es propender al bien común, ello en el marco de que el Estado esta al servicio de la persona humana. De ahí entonces que se trate por su finalidad y origen de una relación eminentemente de derecho público.

- b) La circunstancia de constituir una relación ex lege. Regla vital en el derecho público es la circunstancia de que en este ámbito sólo es posible realizar aquello que la propia ley permite expresamente. Sainz de Bujanda señala que "(...) la obligación tributaria es, además, una relación cuya normativa se contiene o deriva forzosamente de la ley en acatamiento al principio constitucional de legalidad tributaria."⁸⁹ No pueden ser más contundentes las palabras del autor español. Su referencia a esta circunstancia, que determina su naturaleza jurídica, es plenamente aplicable a nuestro sistema constitucional tributario. La naturaleza obligacional del tributo. Finalmente constituye nota característica su naturaleza obligacional, ello desde el momento de constituir un vínculo jurídico que produce efectos determinados en ambos sujetos partícipes de dicha relación.

3) Contenido de la Obligación Tributaria

Como toda relación jurídica, la obligación tributaria se encuentra revestida de un contenido especial, que le da forma y que determina el ámbito en el cual ha de desenvolverse, así como sus consecuencias o efectos en el ordenamiento jurídico, es por ello que se ha señalado que la esta obligación, tiene un contenido complejo.

- a) Contenido patrimonial. Efectivamente, la obligación jurídica tributaria tiene un contenido evidentemente patrimonial, manifestado en dos ámbitos. Por una parte se encuentra el que denominaremos contenido patrimonial primario, en donde lo característico es la prestación que el contribuyente satisface de forma pecuniaria y con el preciso objeto de financiar el gasto público.

Por otra parte, encontramos lo que denominaremos contenido patrimonial secundario, en virtud del cual el contribuyente ha de satisfacer obligaciones pecuniarias que no tiene como finalidad el de proveer un ingreso público, sino que buscan solucionar infracciones al ordenamiento jurídico tributario, como son las multas o sanciones previstas en las leyes tributarias, v.gr., el artículo 97 número 5 del Código Tributario, el cual establece que "5o. La omisión maliciosa de declaraciones exigidas por las leyes tributarias para la determinación o liquidación de un impuesto, en que incurran el contribuyente o su representante, (...), con multa del 50% al 300% del impuesto que se trata de eludir (...)".

Contenido no patrimonial. Existen también relaciones jurídicas tributarias sin contenido patrimonial, desde la perspectiva del sujeto pasivo, constituyendo obligaciones accesorias, por ejemplo, la obligación de inscribir un rol único tributario, según lo previene el artículo 66 del Código Tributario. También se generan obligaciones de derivadas de las diversas potestades administrativas, cuyos obligados pueden ser tanto el propio contribuyente como terceros ajenos a la relación jurídica tributaria; ello ocurre cuando se trata de los mecanismos de fiscalización y para entender esta obligación y el alcance de ella, menester es considerar lo prescrito por los artículos 59 y 60 del Código Tributario, en cuanto a que el Servicio de Impuestos Internos, dentro de sus potestades administrativas, puede examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes, aun más podrá revisar toda la documentación

⁸⁵ Diccionario de la Real Academia Española, Vigésimo Primera Edición, Ediciones Espasa Calpe, Madrid, España, año 1992, pp. 1459.

⁸⁶ Idem: pp. 2024.

⁸⁷ Schmidt Hort, Claudia; en *Obligaciones (Inédito)*, Apuntes de Clases, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 1997 S/P. Ver también *Alessandri Rodríguez, Arturo; Somarriva Undurraga, Manuel; Vodanovic Hacklila, Antonio*; Tratado de las Obligaciones, tomo I, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 2000, pp. 7. *Meza Barros, Ramón*; en *Manual de Derecho Civil: De las Obligaciones*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1997, pp. 11.

⁸⁸ Figueroa Valdés, Juan Eduardo; en obra citada supra nota 86, pp. 36.

⁸⁹ Sainz de Bujanda, Fernando; en obra citada supra nota 162, pp. 196.

que estime necesaria para alcanzar sus fines de control. Resulta claro, sin embargo, que dicha obligación debe exigirse dentro de los márgenes que la Constitución permite, de lo cual resulta, que el contribuyente no podrá ser afectado en sus derechos y que el Servicio en uso de sus facultades no podrá ir más allá de las atribuciones expresamente otorgadas por las leyes.

4) Elementos de la obligación Tributaria

Para adentrarnos en el tema de la obligación tributaria, hemos de analizar sus elementos conformadores y diferenciadores, los cuales tienen vital importancia para entender correctamente el tema de la legalidad tributaria.

Nosotros identificaremos dos clases de elementos; por una parte se encuentran los elementos primarios de la obligación tributaria, y por otra, los elementos secundarios de la obligación tributaria.

a) Elementos Primarios de la Obligación Tributaria

La obligación tributaria presenta elementos de carácter primario. Estos elementos deben llamarse primarios, por cuanto determinan el contenido básico del tributo y establecen los supuestos precisos en los cuales existe una evidente afectación de derechos, como el de propiedad o el de igualdad. Este tópico será tratado con profundidad en el capítulo relativo al Principio Constitucional de Legalidad con relación a la imposición de tributos.

Estos elementos primarios son los siguientes: i) Hecho gravado; ii) Los sujetos (activo y pasivo); iii) La base imponible; y iv) La tasa Imponible.

i) El Hecho Gravado o Imponible

1.1. Concepto de Hecho Gravado

El Hecho Gravado, entendido como, el presupuesto de hecho fijado por la norma jurídica, denominada ley, para la existencia de un tributo; no se encuentra definido en el ordenamiento positivo tributario chileno de manera que su estructura y características particulares han sido dadas por la doctrina, tanto nacional como comparada.

Sin embargo, en el derecho tributario español, el artículo 28 de la Ley General Tributaria dispone que, "el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria".

Una definición que también es muy completa en cuanto a señalar que debemos entender por hecho imponible, señala que es el elemento que configura la existencia de la obligación tributaria y puede ser definido "(...) como el hecho previsto hipotéticamente en la ley, cuyo acaecimiento es la condición necesaria y suficiente para nazca dicha obligación"⁹⁰.

El hecho imponible sigue constituyendo el elemento diferenciador o configurador del tributo, más ha perdido su exclusividad en orden a explicar el contenido jurídico del tributo.

Nosotros definiremos al hecho imponible en atención a su composición lexicográfica. En primer término, debemos entender que el término "hecho imponible" es definido por el Diccionario de la RAE como "1. m. Der. Situación o circunstancia que origina la obligación

legal de contribuir y sobre la que se aplica el tributo"⁹¹. Se trata de una buena definición, sin embargo, deja de lado consideraciones descriptivas importantísimas, es por ello, que ha de definirse al hecho imponible como "el acto, jurídico o no jurídico, establecido expresamente en la ley, que determina la persona obligada y el lugar y el momento en el cual nace la obligación tributaria, esto es, la prestación necesaria que debe satisfacerse por el Contribuyente a favor del Estado-Fisco"; estimamos que esta definición es mucho más descriptiva de la verdadera función y sustancia del hecho imponible.

Es importante destacar en este punto lo señalado por la doctrina española que refiriéndose a la función del hecho imponible a señalado que, "lo que antaño era una conexión jurídica precisa de causa-efecto entre el hecho imponible y la obligación tributaria, agotando el contenido jurídico del tributo y el mecanismo generador de la prestación que lo integraba, hoy se transforma en un marco jurídico global explicativo del mismo, pero que ni agora su contenido ni es el único mecanismo generador de las diversas prestaciones que lo conforman"⁹², se trata en definitiva de darle un alcance mucho más complejo, al hecho imponible, que la sola circunstancia de constituir el antecedente necesario que da origen a la obligación tributaria y por ende al tributo.

i.2. Estructura del hecho imponible

Ya señalábamos que el hecho imponible a de estar previsto en la ley. Pues bien, la ley que establezca el hecho imponible no puede ser cualquier ley, sino que aquella que contemple todos y cada uno de los elementos conformadores de aquel.

Los elementos del hecho imponible son de carácter objetivo o subjetivo.

i.2.1. Los elementos objetivos presentan tres aspectos:

- a) un aspecto material, constituido por la descripción del hecho, acto, negocio, estado o situación que determina el nacimiento de la obligación tributaria. Este hecho puede ser la obtención de una renta, el funcionamiento de un servicio público, o el beneficio particular obtenido de una obra general;
- b) un aspecto temporal, también conocido como deengo del tributo; que determine el momento preciso en que la obligación tributaria nazca a la vida. Normalmente, este aspecto temporal se manifestará, cuando el último de los elementos conformadores del hecho imponible se produzca; sin embargo, existen situaciones en que este aspecto no se manifiesta con tanta sencillez, debiendo en estos casos ser la propia ley quien precise el momento.

Es importante señalar que atendido el aspecto temporal en la realización del presupuesto de hecho, es posible distinguir entre tributos periódicos y tributos instantáneos. Mientras en los primeros, "(...) presentan hechos imponibles cuya realización se prolonga a lo largo del tiempo, produciéndose de forma continuada o tendiendo a reproducirse"⁹³; los segundos, contemplan supuestos de hecho que se agotan con su mera realización, en un momento concreto y determinado, fijándose con precisión ese instante;

⁹⁰ Valdés Costa, Ramón; en Instituciones de Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, año 1996, pp. 10.

⁹¹ Diccionario de la Real Academia Española, Vigésimo Primera Edición, Ediciones Espasa Calpe, Madrid, España, año 1992, pp. 1090.
⁹² Martín Queralt, Juan; Lozano Serrano, Carmelo; Casado Ollero, Gabriel; y Tejerto López, José; en obra citada supra nota 92, pp. 287.
⁹³ Ídem, pp. 291.

c) un aspecto espacial, en cuya virtud quede completamente configurado el lugar, esto es, el territorio de uno o varios Estados, en el cual dicha obligación se configura y ha de producir todos sus efectos.

i.2.2. Tratándose del elemento subjetivo del hecho imponible, este se encuentra constituido por la determinación de los titulares de los derechos y obligaciones, que produce la obligación tributaria, esto es, sujetos tanto activos como pasivos, estos sujetos son las personas, naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, que realizan el acto o negocio jurídico que da nacimiento a la obligación impositiva.

i.3. Características del hecho imponible como presupuesto fijado por la norma jurídica

Los caracteres del hecho imponible determinan su verdadero contenido, ello aún más, tratándose de un concepto que explica de forma global el fenómeno del nacimiento de la obligación tributaria, en esto seguimos a los profesores Queralt, Lozano, Casado y Tejerizo.

i.3.1. Naturaleza Jurídica del hecho imponible. Tratándose de la naturaleza del hecho imponible y considerando que constituye el presupuesto fijado por la ley, para configurar al tributo, teniendo presente que es producto de la norma y creación de ella, no queda más que señalar que su naturaleza es precisamente jurídica.

i.3.2. Autonomía calificadora del Derecho Tributario. Producto de la autonomía calificadora del Derecho Tributario, se producen una consecuencia que expande sus efectos sobre el hecho imponible.

En aquellos casos en que el Derecho Tributario establece como hechos imponibles, algunos actos que otras ramas de la ciencia jurídica ya han definido, alterando algunos de sus elementos, lo hace tratando de establecer sobre ellos una mejor proyección de los criterios de justicia tributaria, así, mientras el artículo 1793 del Código Civil ha definido lo que debe entenderse por Compraventa⁹⁴; el número 1 del artículo 2º del D.L. número 825 de 1976, que contiene la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, ha definido en forma muy particular que debe entenderse por venta⁹⁵ para los efectos de configurar el hecho imponible en el impuesto al valor agregado, de manera tal que no se produzcan dudas al momento del cobro del impuesto.

i.3.3. Objeto del Tributo y objeto del hecho imponible. Debemos siempre distinguir entre el objeto del tributo y el objeto del hecho imponible; mientras el primero esta referido al elemento o hecho de la realidad que soporta el tributo, esto es, la renta o el patrimonio; el segundo esta constituido por elemento objetivo del hecho imponible, entendido como el hecho, acto u operación que da lugar y configura al tributo.

⁹⁴ El Código Civil en su artículo 1793 señala que "La compraventa es un contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero. Aquella se dice vender y ésta comprar. El dinero que el comprador da por la cosa vendida, se llama precio"; en Código Civil Chileno, Duodécima Edición Oficial, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1993, pp. 425.

⁹⁵ El D.L. número 825 de 1976 sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en su artículo 2º número 1 dispone que "Para constituir el impuesto independiente de la designación que le den las partes, que sirve para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora constituida totalmente por ella o que en parte hayan sido constituidos por un tercero para ella, de una obra de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equivale a venta"; en Apéndice del Código Tributario, Decimocuinta Edición Oficial, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1997, pp. 374.

Esta distinción resulta sumamente importante, pues sobre un mismo objeto pueden recaer varios tributos, (...) siendo lo determinante para que no exista doble imposición el que no coincidan sus hechos imponibles, mas concretamente, sus presupuestos objetivos⁹⁶, de esta forma resulta completamente importante realizar la distinción propuesta, todo ello con el objetivo principal de que la Legalidad Constitucional Tributaria se vea plenamente satisfecha; por ello se debe insistir en el sentido de que la aplicación de las normas tributarias deben atenerse al presupuesto que ella misma ha diseñado.

ii) Los Sujetos de la Obligación Tributaria

Constituyen los sujetos de la obligación tributaria, el elemento subjetivo por antonomasia, de esta obligación jurídico-tributaria.

ii.1. Sujeto Activo

El sujeto activo es el Estado que actúa como acreedor de los tributos; es el que ejerce la potestad tributaria que ha sido conferida por la Constitución Política de la República.

Es preciso ver el caso de las Municipalidades como sujetos activos. En el caso del impuesto territorial los recaudadores de éste son las Municipalidades; aquí el acreedor sigue siendo el Estado, siendo la Municipalidad destinatario de estos impuestos.

El Estado-Fisco acreedor en la obligación tributaria, actúa normalmente a través de diversos órganos, en los diferentes ámbitos que se desenvuelve la temática tributaria. En nuestro País, el Estado - Fisco lo hace por intermedio de tres organismos bien definidos y estructurados, a saber: el Servicio de Impuesto Internos, quien tiene la función de aplicación y fiscalización del tributo, constituyendo un servicio público que depende del Ministerio de Hacienda y que esta conformado por la Dirección Nacional y las Direcciones Regionales, todo ello de acuerdo a los artículos 1º y 2º del D.F.L. número 7 del año 1980, que fijó el texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos. Un segundo organismo a través del cual actúa el Estado-Fisco, es la Tesorería General de la República, ente encargado de la recaudación y administración del tributo en Chile. Finalmente encontramos al Servicio Nacional de Aduanas que fiscaliza la internación de bienes y la aplicación de los diversos aranceles aduaneros.

Se ha definido al sujeto pasivo como "el ente público titular de la potestad administrativa para la gestión, aplicación, interpretación, fiscalización y exigencia del tributo", de esta forma se acota el ámbito total de la administración tributaria.

Una de las importantes consecuencias de que el sujeto activo sea componente de los elementos primarios de la obligación tributaria, se traduce en que deben ser normas legales las que atribuyan a los órganos de la Administración tributaria, sus competencias, entre ellas, sus potestades de fiscalización y aplicación tributaria. Sobre el particular volveremos en los próximos capítulos de esta investigación.

ii.2. Sujeto Pasivo

Ha señalado una de las doctrinas más respetadas que el sujeto pasivo (...) es la persona a quien el sujeto activo puede exigir el cumplimiento de la obligación, independientemente de

⁹⁶ Martín Queralt, Juan; Lozano Serrano, Carmelo; Casado Ollero, Gabriel; y Tejerizo López, José; en obra citada supra nota 92, pp. 289.

⁹⁷ Señala la norma que: "Corresponde al Servicio de Impuestos Internos la aplicación y fiscalización de todos los impuestos actualmente establecidos o que se establezcan, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente".

⁹⁸ De acuerdo con el artículo 2º, "Este Servicio depende del Ministerio de Hacienda y está constituido por la Dirección Nacional, con sede en la capital de la República, y por las Direcciones Regionales".

que sea deudor, sustituto o simplemente responsable de una deuda ajena⁹⁹. A su vez, y en una primera aproximación, se ha señalado que, con el sujeto pasivo (...) se hace referencia a los sujetos a cuyo cargo impone la ley diversos deberes, pecuniarios y no pecuniarios, que configuran su status jurídico de sujeción al tributo y a las correspondientes potestades administrativas de gestión tributaria¹⁰⁰. Estos conceptos se complementan en forma muy certera, pues mientras el primero de los conceptos hace referencia en forma descriptiva de las diversas formas o facetas que presenta el sujeto pasivo; el segundo de los conceptos estudiados hace referencia a las diversas obligaciones que toma el sujeto en estudio, pues pone de manifiesto que existen dos estrados de actuación del sujeto pasivo; el de la satisfacción de los diversos tributos y el del cumplimiento de las obligaciones impuestas por la administración tributaria.

De la conjunción de estos principios se pueden extraer las notas distintivas, que identifican y determinan al sujeto pasivo, a saber:

- a) Cumplimiento de las prestaciones u obligaciones tributarias: Señaláramos anteriormente que las obligaciones tributarias, consisten no sólo en la satisfacción de los diversos tributos, a través de su correspondiente pago; pues también incluye las diversas obligaciones de carácter administrativo, impuestas por la autoridad tributaria para los efectos de regular coherentemente el sistema tributario, v.gr., un ejemplo de obligación de carácter no pecuniario en Chile es el denominado "Inicio de Actividades", tramite esencial para incorporarse de lleno al sistema impositivo chileno.
- b) Cumplimiento a título de Contribuyente, Sustituto o Responsable: Señaláramos que el sujeto pasivo, puede adoptar diversas formas. Sobre este particular nos referiremos más adelante.
- c) Establecimiento del sujeto pasivo, y de sus diversas manifestaciones, a través o en virtud de la ley.
El Principio Constitucional de Legalidad Tributaria debe respetarse en el establecimiento del sujeto pasivo, tanto es así, que se ha dicho que, "(...) esta conestelación de posiciones subjetivas que pueden darse respecto al tributo y, más concretamente, respecto a la obligación tributaria, han de venir definidas por la ley, sin que la voluntad de las partes, ni tampoco la de la Administración, pueda ser relevante para fijar quienes serán los obligados en una relación jurídica nacida directamente de la ley¹⁰¹". Constituyendo los sujetos, un elemento primario de la obligación tributaria, no cabe duda alguna que el establecimiento de estos, debe sujetarse con estricto apego a la Constitución y a la ley, de lo cual se desprende que sólo en virtud de la ley, en su sentido formal, puede establecerse al sujeto pasivo.
Señaláramos que el sujeto pasivo puede adoptar diversas formas:

- a) Contribuyente: se trata de la persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho: que se caracteriza por concurrir en él dos situaciones en forma copulativa; realizador del hecho imponible y deudor de la obligación tributaria, y que se encuentra expresamente establecido en la ley. Se ha señalado que el contribuyente es el denominado sujeto de Derecho o de iure, que se distingue del sujeto de hecho, en la precisa circunstancia de que mientras el sujeto de Derecho es el obligado en la ley a la satisfacción de la obligación tributaria; el sujeto de hecho es quien en forma efectiva y concreta realiza la prestación con contenido tributario, sin perjuicio de que la ley no lo señale como tal, v.gr., en la D.L. número 825 sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, el sujeto de Derecho esta

constituido por la persona del vendedor quien es el encargado de enterar el impuesto en arcas fiscales, mientras que el sujeto de hecho, esto es, la persona que paga y soporta efectivamente el tributo es el consumidor final.

A su turno el artículo 8º número 5 del Código Tributario define al contribuyente como "las personas naturales y jurídicas o los administradores o tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos", sin embargo, esta definición es inexacta pues en primer término no hace referencia a las obligaciones a las cuales se encuentran sujetos los contribuyentes y, en segundo lugar, hace referencia a los impuestos, en circunstancias de que el contribuyente se encuentra obligado a la satisfacción de cualquier tipo de tributo y no sólo de tributos, de ahí entonces, que una correcta definición legal del contribuyente sería: la persona natural o jurídica, incluyéndose las comunidades y las sociedades de hecho; obligada a satisfacer las obligaciones tributarias, pecuniarias y no pecuniarias, en virtud de las cuales se generan los tributos.

b) Sustitutos: no han sido definidos por el legislador, de manera que debemos acudir al sentido natural y obvio de la expresión. El Diccionario de la RAE señala que se trata de "1. m. y f. Persona que hace las veces de otra"¹⁰², de modo tal que, para los efectos de nuestro estudio, podemos caracterizarlo y definirlo como la persona natural o jurídica, obligada al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales en que consiste el tributo, se coloca en lugar del contribuyente, quedando como único sujeto obligado, todo ello siempre que la ley haya determinado aquella situación.

Es importante el hecho de que el sustituto sea establecido por la ley, pues si analizamos la norma del artículo 3º inciso 3º del D.L. 825 sobre Impuesto a las Ventas y Servicios¹⁰³, observamos una inconstitucionalidad más que evidente, ello por cuanto, la norma en comento, otorga la facultad de que el Servicio de Impuestos Internos a través de normas generales cambie al sujeto pasivo del tributo, lo que demuestra la clara y abierta contradicción de esta norma con lo señalado en la conjunción de los artículos 1º, 7º, 19 número 20 y 62 inciso 4º número 1 de nuestra Constitución.

c) Responsable. Se puede señalar, en un primer término, que se trata de la persona natural o jurídica, ajena a la obligación tributaria en forma directa, que se encuentra obligado a enterar el tributo a falta de pago del deudor principal. Es necesario, al no existir definición legal, recurrir nuevamente al Diccionario, este nos dice que es el "1. adj. Obligado a responder de algo o por alguien"¹⁰⁴. Resulta también importante, y a ello se une lo dicho por el Diccionario; aquella definición que lo identifica como "el tercero que se coloca junto al sujeto pasivo o deudor principal del tributo, pero, a diferencia del sustituto, no lo desplaza de la situación tributaria ni ocupa su lugar, sino que se añade a él como deudor, de manera que habrá dos deudores del

¹⁰² Diccionario de la Real Academia Española, Vigésimo Primera Edición, Ediciones Espasa Calpe, Madrid, España, año 1992, pp. 1925.

¹⁰³ Según esa norma, "No obstante lo dispuesto en el inciso primero, el tributo afectará al adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión en los casos que lo determine esta ley" o las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo. En virtud de esta facultad, la Dirección referida podrá disponer el cambio de sujeto del tributo también sólo por una parte de la tasa del impuesto, como asimismo autorizar a los vendedores o prestadores de servicios, que por la aplicación de lo dispuesto en este inciso no puedan recuperar oportunamente sus créditos fiscales, a imputar el respectivo impuesto soportado o pagado a cualquier otro impuesto fiscal incluso de retención o de recargo que deban pagar por el mismo período tributario, a darle el carácter de pago provisional mensual de retención o de recargo que deban pagar por el mismo el Servicio de Tesorerías en el plazo de treinta días de presentada la solicitud, la cual deberá formularse dentro de los meses siguientes al de la retención del tributo efectuada por el adquirente o beneficiario del servicio; pero en todos los casos hasta el monto del débito fiscal correspondiente".

¹⁰⁴ Diccionario de la Real Academia Española, Vigésimo Primera Edición, Ediciones Espasa Calpe, Madrid, España, año 1992, pp. 1784.

⁹⁹ Martín Queralt, Juan; Lozano Serrano, Carmelo; Casado Ollero, Gabriel; y Tejedor López, José; en obra citada supra nota 92, pp. 289.

¹⁰⁰ Ídem, pp. 305.

¹⁰¹ Ídem, pp. 306.

tributo, aunque por motivos distintos y con un régimen jurídico diferenciado¹⁰⁵, también se ha denominado a este sujeto, como responsable subsidiario.

Siguiendo a un importante autor español, se constituye como responsable tributario, en un sentido restringido o estricto, la persona respecto de la cual se conjugan los siguientes caracteres: 1º. Es un deudor del tributo, extraño, al no participar en él, al hecho imponible. 2º. Resulta obligado al pago de un tributo devengado por hechos imponibles en los que ha participado y que, además, sin imputables a otros sujetos. 3º. Ha de existir una relación obligatoria formal entre el responsable y la Hacienda o una relación de otro tipo entre el sujeto pasivo y el responsable, que es la que tipifica el legislador para definir la figura del segundo¹⁰⁶; deberíamos agregar la circunstancia de que el responsable debe siempre estar establecido por la ley.

En nuestra legislación existen numerosas disposiciones relativas a la actuación o la participación de los responsables tributarios, v.g.; el artículo 68¹⁰⁷ del Código Tributario establece Estampillas, respecto de escrituras o documentos que autoricen, cuando el interesado no ha hecho pago del impuesto antes señalado.

Respecto de esta persona, hemos de señalar que en estricto rigor, no estamos en presencia de un sujeto pasivo; pues este responsable sólo se obliga a las prestaciones materiales del tributo, esto es, el pago del mismo, quedando de lado todo otro tipo de obligaciones no pecuniarias, siendo de la esencia del contribuyente—sujeto pasivo—, las obligaciones tanto pecuniarias como no pecuniarias.

iii) La Base Imponible

iii.1. Concepto y Caracteres Principales

Un tercer elemento primario, conformador de la obligación tributaria, esta constituido por la base imponible. Esta no se encuentra definida por el legislador, en ninguna de las diversas normas de la frondosa legislación tributaria, por lo cual debemos desentrañar su significación de acuerdo con el sentido natural y obvio de las palabras que la conforman.

De acuerdo con lo señalado en el Diccionario, se entiende por base imponible, la "1. f. pago de los tributos"¹⁰⁸; de acuerdo a lo expresado por este concepto, un aspecto fundamental de del contribuyente, sobre el cual ha de determinarse el tributo.

¹⁰⁵ Martín Queralt, Juan; Lozano Serrano, Carmelo; Casado Ollero, Gabriel; y Tejerizo López, José; en obra citada supra nota 92, pp. 325-326.

¹⁰⁶ González García, Eusebio; en *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales, Editorial Marcial Pons, Madrid, España, año 1977, pp. 36-39.

¹⁰⁷ Establece el artículo 78 del Código Tributario que: "Los notarios estarán obligados a vigilar el pago de los tributos que corresponda aplicar en conformidad a la Ley de Timbres y Estampillas, respecto de las escrituras y documentos que autoricen, o documentos que protocolicen, y responderán solidariamente con los obligados al pago del impuesto. Para este efecto, el notario firmará la declaración del impuesto, conjuntamente con el obligado a su si el impuesto hubiere sido enterado en Tesorería, de acuerdo con la determinación efectuada por la justicia ordinaria conforme a lo dispuesto en el artículo 158". A su turno el artículo 80 señala que: "Los alcaldes, tesoreros municipales y demás funcionarios locales, estarán obligados a proporcionar al Servicio las informaciones que les sean solicitadas en relación a patentes concedidas a contribuyentes, a rentas de personas residentes en la comuna respectiva, o a bienes situados en su territorio" se trata de un caso de responsabilidad solidaria en materia tributaria de las Municipalidades, en Código Tributario; Decimocuarta Edición Oficial, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1997, pp. 49-50.

¹⁰⁸ Diccionario de la Real Academia Española, Vigésimo Primera Edición, Ediciones Espasa Calpe, Madrid, España, año 1992, pp. 272.

En forma sintética podemos señalar que la base imponible es la medida del hecho imponible y/o la cuantificación del tributo.

Hay que tener en cuenta, debe existir en todo caso un nexo entre el hecho y la base imponible, de modo que una correcta caracterización de esta, supone una relación coherente con el hecho imponible. A su turno el autor español Jorge Ramallo Massaner, señala que "(...) la base imponible se relaciona con el pasado al encontrarse íntimamente unida con el hecho imponible; y con el futuro en cuanto sirve de plataforma para aplicar el tipo de gravamen"¹⁰⁹. También resulta interesante el concepto del maestro Sainz de Bujanda, señalando que "(...) el parámetro constituido por una suma de dinero o por un bien valorado en términos monetarios es la base imponible"¹¹⁰, se trata de una definición bastante descriptiva de lo que realmente es la base imponible.

iii.2. Características de la Base Imponible

Existen dos exigencias respecto de la base imponible. En primer lugar su regulación debe encontrarse íntimamente relacionada con el Principio de Reserva Legal o Legalidad, de modo que no valdría de nada no exigir que la determinación de la base imponible se haga por ley, ello pues de lo contrario estaría la Administración Tributaria totalmente libre para determinar este importante requisito. Evidentemente no ha de entregarse esta especial función a los legisladores en forma directa, ellos deberán ser capaces de asesorarse o buscar a los técnicos especializados en materias tributarias que podrán sin problema alguno, aconsejarlos de mejor forma y entre-gar pautas que permitan conciliar el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria con el correcto establecimiento de este elemento primario tan importante en la configuración de la obligación tributaria.

Por otra parte la base imponible esta íntimamente relacionada con los Principios Constitucionales de Igualdad, Proporcionalidad y Justicia Tributaria, de manera tal que el legislador para imponer y determinar la base imponible deberá atender al contenido de dichos límites sustanciales de la potestad tributaria

iv) La Tasa Impositiva

Finalmente debemos referirnos al último elemento de la obligación tributaria, cual es, la tasa, que puede definirse como "el porcentaje de carácter proporcional o progresivo que corresponda aplicar sobre la respectiva base imponible, que a su vez determina el impuesto a pagar por el Contribuyente y que debe establecerse por ley". Se trata del elemento que, conjuntamente con la base imponible, determinaran el monto del tributo a pagar, además de configurar la entidad del tributo.

Las tasa puede ser clasificada en tres tipos: a) Tasa Proporcional; b) Tasa Progresiva; y c) Tasa Regresiva.

i.v.1. Tasa Proporcional: se trata de aquella que no varía, aun cuando lo haga la base imponible, aumentando la cuantía de la obligación tributaria en proporción constante al aumentar la base imponible. Así ocurre en el Impuesto a las Ventas y Servicios, pues la tasa del 19%¹¹¹ se mantiene constante sin importar la base imponible.

¹⁰⁹ Ramallo Massaner, Jorge; en *Hecho Imponible y Cuantificación de la Obligación Tributaria*, en *Revista Española de Derecho Financiero*, número 20, Madrid, España, año 1978, 99-605.

¹¹⁰ Sainz de Bujanda, Fernando; en obra citada supra nota 162, pp. 261.

¹¹¹ Artículo 14 D.L. 825, que establece Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, modificado por el artículo 1º letra a) de la Ley N° 19.888, publicada en el Diario Oficial de fecha 13 de Agosto de 2.003, en que se modifica el porcentaje desde el 18% al 19%. Esta tasa se mantendrá, según la propia ley, hasta 01 de Enero de 2007, fecha en la cual se volverá al porcentaje del 18%.

iv.2. Tasa Progresiva: es aquella que aumenta o varía conjuntamente con la base imponible. Aquí hay dos tipos de progresiones, continua o por escalones.

Estaremos frente a una tasa progresiva continua, "(...) en los casos que la alcuota aplicable depende de la cuantía de la base imponible y se gira sobre la totalidad de esta"¹¹², de modo que si estamos frente a una case imponible que va de \$0 a \$1.000.000 la tasa será un 10%; de \$1.000.001 a \$3.000.000 la tasa será de un 15%, ó de \$3.000.001 en adelante, la tasa será de un 20%.

Existirá tasa progresiva por escalones o por tramos, según lo señalado por la doctrina nacional, en aquellos caso que "(...) la base imponible aparece dividida en varios tramos, a cada uno de los cuales se aplica una tasa proporcional más elevada que la correspondiente al tramo anterior"¹¹³. En Chile, el Impuesto a la Renta de Segunda Categoría y el Impuesto a la Renta Global Complementario, son ejemplos clásicos de impuestos a los cuales se aplica una tasa progresiva por escalones¹¹⁴.

iv.3. Tasa Regresiva: es una modalidad poco frecuente, aún más en Chile no tiene aplicación práctica y su reconocimiento es solo doctrinario. Se trata de aquella tasa que disminuye al aumentar la base imponible. Tal como señala Sainz de Bujanda, estas tasas han sido destruidas de los ordenamientos tributarios modernos, ello, pues atentan contra un Principio tan importante como el de Justicia Tributaria.

b) Elementos Secundarios de la Obligación Tributaria

Los elementos secundarios de la obligación tributaria, se encuentran constituidos por todos aquellos trámites u actividades de carácter administrativo que debe realizar el contribuyente y que emanan precisamente de la potestad administrativa tributaria, por cuanto su establecimiento se ha regulado muy someramente en la ley, siendo el Servicio de Impuestos Internos, a través de circulares o resoluciones, quien ha determinado su verdadero contenido y alcance, de modo que la reserva legal absoluta no alcanza a este tipo de elementos; aspecto que profundizaremos más tarde.

Estas obligaciones son imperativas para el contribuyente. Dada la frondosidad de estos elementos secundarios, nos referiremos a algunos de los elementos secundarios, tal vez, los más importantes dentro del sistema tributario chileno.

j) Inscripción de RUT o inicio de Actividades¹¹⁵. Aquí se distinguen varias actividades que deben realizar los contribuyentes ante el Servicio de Impuestos Internos correspondiente al domicilio del contribuyente:

i.1. Requisitos para hacer inicio de actividades. Tratándose de Sociedades de Responsabilidad Limitada como de Sociedades Anónimas deben presentarse los siguientes documentos: a)

¹¹² Sainz de Bujanda, Fernando; obra citada supra nota 162, pp. 264.

¹¹³ Ídem.

¹¹⁴ En el caso del Impuesto a la Renta de Segunda Categoría, estamos frente a un impuesto progresivo por tramos, y sus tramos son los mismos que los del impuesto global complementario, pero mientras estos se expresan en UTA (artículo 52 D.L. 824, sobre Impuesto a la Renta), aquellos se expresan en UTM (artículo 43 D.L. 824, sobre Impuesto a la Renta). En consecuencia, no se calcula de acuerdo a la tasa establecida para el total de la renta, sino que se aplican tantas tasas como tramos admita la renta.

¹¹⁵ Establece el artículo 66 del Código Tributario que: "Todas las personas naturales y jurídicas y las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica, pero susceptibles de ser sujetos de impuestos, que en razón de su actividad o condición causen o puedan causar impuestos, deben estar inscritas en el Rol Único Tributario de acuerdo con las normas del Reglamento respectivo"; este Reglamento es una circular número 17 del Servicio de Impuestos Internos de fecha 10 de Mayo de 1995, denominada "Ciclo de vida del Contribuyente", y publicada en el Diario Oficial de fecha 16 de Mayo de 1995.

Original o fotocopia de la escritura (legalizada) con constancia de su inscripción en el Registro de Comercio. b) Acreditar su publicación en el Diario Oficial (original o fotocopia). Cuando se trata de un empresario individual sólo debe presentarse la cédula de identidad.

i.2. Formularios y antecedentes que deben presentar las personas. Cuando se trata de Sociedades de Responsabilidad Limitada y Sociedades Anónimas se procede de la misma forma que tratándose de las personas naturales en cuanto a los requisitos generales. Esto es, la presentación de los siguientes documentos: a) Llenar Formulario 4415. b) Acreditar domicilio. Cédula Nacional de Identidad (o fotocopia ante Notario) del representante.

i.3. Requisitos específicos para el inicio de actividades. En el caso de las Sociedades de Responsabilidad Limitada y Sociedades Anónimas, así como tratándose de las personas naturales se realiza la siguiente distinción: a) Chilenos con domicilio en Chile y con Cédula Nacional de Identidad: i) Cédula Nacional de Identidad ii) Llenar Formulario 4415 iii) Acreditar domicilio iv) Título profesional (o fotocopia) si inician actividades que lo requieran. b) Extranjeros con residencia en Chile y autorizados para realizar actividades en el país: i) Cédula RUT, sino la posee, obtenerla conjuntamente con la declaración de Inicio de Actividades ii) Cédula de Identidad de extranjeros (obtenida en Chile). iii) Llenar Formulario 4415. iv) Acreditar domicilio. En el caso de visas a estudiantes, residentes oficiales o familiares de ellos, acompañar documento oficial que certifique que tienen autorización para desarrollar actividades en el país

ii) Acreditación de domicilio. Varias son las hipótesis que deben distinguirse y que tienen el mismo tratamiento ya sea tratándose de personas jurídicas como de personas naturales.

ii.1. Contribuyentes necesitan acreditar domicilio en el siguiente caso: Contribuyentes afectos a Impuestos de 1ª Categoría (actividades comerciales, industriales, mineras, de la construcción, etc.) deberán señalar el Rol de avalúo de la propiedad.

ii.2. Cuando el contribuyente es arrendatario del Inmueble, con qué documento acredita el domicilio: a) Original o fotocopia del contrato de arriendo (a nombre del contribuyente), firmado ante Notario. b) En el caso de "Leasing", presentar el contrato.

Los contratos deben estar firmados por: i) Los propietarios. ii) Personas a quienes el propietario de poder. iii) Corredores de propiedades que cuenten con órdenes o mandatos de los propietarios (fotocopia simple del documento) iv) Representantes de empresas inmobiliarias y/o constructoras, demostrando (original o fotocopias) que son los representantes. v) Representante de una Comunidad o Sucesión que demuestre ser tal (original o fotocopia).

ii.3. Cuando el contribuyente es propietario del Inmueble, los documentos con que acredita el domicilio son los siguientes: a) Original o fotocopia del último recibo de contribuciones de bienes raíces a nombre del propietario b) Original o fotocopia del Certificado de Avalúo a nombre del propietario. c) Original o fotocopia de Escritura de compra y otro documento que demuestre la propiedad o usufructo (posesión efectiva, donación, etc.) d) Certificado o fotocopia inscripción en el Conservador de Bienes Raíces. e) Original o fotocopia de la factura de compra del inmueble, emitida por la empresa constructora. Carta firmada por el representante de la empresa constructora o inmobiliaria que certifica haber vendido la propiedad a la persona

ii) Timbraje de documentos. Muy similar es el tratamiento que reciben tanto las personas jurídicas (Sociedades de Responsabilidad Limitada como Sociedades Anónimas), con relación al empresario individual, a su respecto se distinguen las siguientes situaciones:

iii.1. Obligación de timbrar documentos: Pueden timbrar documentos todos aquellos contribuyentes que han declarado su inicio de actividades. Pueden timbrar facturas (u otros documentos que dan derecho a Crédito Fiscal), sólo quienes hayan declarado actividades afectas a Impuestos de Primera Categoría y que previamente se les efectuó una verificación de actividades.

iii.2. Requisitos que deben cumplirse para realizar el trámite de timbraje de documentos: a) Los contribuyentes de 1ª Categoría que deseen timbrar documentación que respalda operaciones afectas a IVA y que dan derecho a Crédito Fiscal por dicho IVA, deben haber sido verificados en su actividad en forma positiva. b) Los contribuyentes de 2ª Categoría, y los de 1ª Categoría que no requieran documentación que de derecho a Crédito Fiscal del IVA, y así lo indican, pueden timbrar sin que se les haya realizado verificación de actividades, boletas de honorarios en el primer caso y boletas y/o libros en el segundo caso.

iii.3. Antecedentes que deben presentarse para el timbraje de documentos: a) Cédula RUT o Cédula Nacional de Identidad del contribuyente. b) Identificación de quién realiza el trámite (Cédula de Identidad). c) Formulario de Timbraje (Formulario 3230), lleno con los datos de los documentos que se requiere timbrar. d) Última declaración mensual del Impuesto a las Ventas y Servicios y/o P.R.M. (Formulario 29). E) El formulario del último timbraje de documentos que se viene a timbrar.

iii.4. Documentos que se deben timbrar: a) Facturas de compra. b) Guías de Despacho e) Entradas de espectáculos y reuniones pagadas. d) Boletas. e) Boletas de Honorarios y Prestación de servicios a terceros. f) Boletas Liquidaciones (Empresas periódicas). g) Liquidaciones. h) Liquidación Facturas i) Facturas de Venta Exenta a Zona Franca j) Notas de Débito y Crédito. k) Notas de Débito y Crédito de Exportación. l) Hojas de Costo y Control de Existencias. m) Letras de Cambio, Pagaré y cualquier documento que contenga operaciones de Crédito. n) Certificados de Donaciones. o) Libro Auxiliar de Registro y Control de Letras de Cambio. p) Libro de Contabilidad. q) Libro de Contabilidad en Hojas Suelas. r) Libro Control de Timbraje. s) Libro de Impuestos Retenidos. t) Libro de Remuneraciones. u) Libros Control de Rollos de Máquinas Registradoras. v) Libro de Donaciones w) Libro Especial FUT x) Otros libros empastados. y) Rollos de máquinas registradoras. z) Facturas de Exportación.

iv) Obligación de llevar contabilidad¹¹⁶. Nuevamente el tratamiento no difiere mucho tratándose de personas jurídicas como de personas naturales en donde se tiene como regla que

¹¹⁶ De acuerdo con lo señalado en el artículo 16 del Código Tributario: "En los casos en que la ley exija llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistemas de ésta y las de configuración de impuestos a prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios. Cuando sea necesario practicar un nuevo inventario para determinar la renta de un contribuyente, el Director Regional podrá que se efectúe de acuerdo a las exigencias que el mismo determine, tendiente a reflejar la verdadera renta bruta o líquida. Salvo disposición expresa en contrario, los ingresos y rentas tributables serán determinados según el sistema contable que haya servido regularmente al contribuyente para computar su renta de acuerdo con sus libros de contabilidad. Sin embargo, si el contribuyente no hubiere seguido un sistema generalmente reconocido o si el sistema adoptado no refleja adecuadamente sus ingresos o su renta tributables, ellos serán determinados de acuerdo con un sistema que refleje adecuadamente la renta líquida, incluyendo la distribución y asignación de ingresos, rentas, deducciones y rebajas del comercio, la industria o los negocios que se poseen o controlan por el contribuyente. No obstante el contribuyente que explore más de un negocio, comercio o industria, de diversa naturaleza, al calcular su renta líquida podrá usar diferentes sistemas de contabilidad para cada uno de tales negocios, comercios o industrias. No es permitido a los contribuyentes cambiar el sistema de su contabilidad, que haya servido de base para el cálculo período de doce meses, salvo en los casos de término de giro, del primer ejercicio del contribuyente o de aquél en que opere por primera vez la autorización del cambio de fecha del balance. Los balances deberán practicarse al 31

toda sociedad, empresa, o persona natural que tribute sobre la base de renta efectiva tiene la obligación de llevar contabilidad completa. Para nuestro caso el contribuyente debe tributar sobre base de renta efectiva.

D. LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS

Interesa en último término referirnos al mecanismo de las exenciones tributarias, las cuales también deben ajustarse al Principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

1) Concepto de Exención¹¹⁷ Tributaria

Nuestro texto constitucional también hace referencia a las exenciones tributarias en el artículo 65 inciso 4º número 1¹¹⁸, por ello corresponde analizar, que ha entendido la doctrina por dicho concepto, nuevamente, no definido por el legislador tributario.

De acuerdo con el significado que encontramos en el Diccionario de la RAE, exención, significa, en una primera definición, 2. f. Franqueza y libertad que alguien goza para eximirse de algún cargo u obligación¹¹⁹; sin embargo, el mismo Diccionario se refiere a la exención en un sentido más técnico, pues refiriéndose a la exención fiscal señala que se trata de aquella "Ventaja fiscal de la que por ley se beneficia un contribuyente y en virtud de la cual es exonerado del pago total o parcial de un tributo"¹²⁰. Cuando observamos esta definición nos encontramos con un concepto que en sencillas palabras desentraña la esencia de la exención, es decir, dejar fuera de la obligación tributaria, y por ello de la potestad impositiva, a algún contribuyente, siempre que ello se establezca claramente en la ley.

La doctrina también se ha pronunciado sobre el tópico, algunos entienden que la exención se encuentra íntimamente ligada con el tema del presupuesto de hecho, tanto es así, que se ha dicho de la exención que constituye "(...) el efecto de ciertos supuestos de hecho incluidos en el ámbito del hecho imponible cuya realización, pese a ello, no da lugar al surgimiento de la obligación tributaria de pago, constituyendo, pues, una excepción a los efectos normales derivados de la realización de aquél"¹²¹.

de Diciembre de cada año. Sin embargo, el Director Regional, a su juicio exclusivo, podrá autorizar en casos particulares que el balance se practique el 30 de Junio. Sin perjuicio de las normas sobre imputación de rentas, el monto de un ingreso o de cualquier rubro de la renta deberá ser contabilizado en el año que se devengue. El monto de toda deducción o rebaja permitida u otorgada por la ley deberá ser deducida en el año en que le correspondía, de acuerdo con el sistema de contabilidad seguido por el contribuyente para computar su renta líquida. El Director Regional dispondrá, a su juicio exclusivo, la aplicación de las normas a que se refiere este artículo.

¹¹⁷ No revisaremos las situaciones que configuran supuestos de no sujeción tributaria, por ser ajenos al trasfondo de nuestro estudio, pero señalaremos, y solo para un mejor entendimiento del lector, que en estos casos, no hay realización del hecho imponible, por lo que se trata de supuestos fuera de la órbita de aquél, aun cuando en ocasiones guarden proximidad.

¹¹⁸ La actual numeración del antiguo artículo 62 del Código Político, fue dada por el Texto Refundido, Coordinado y Sistematizado de la Constitución Política de la República, contenida en el Decreto N° 100, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, publicado en el Diario Oficial, de fecha 22 de Septiembre de 2005, el que recogió las diversas modificaciones que estableció la Ley de Reforma Constitucional N° 20.050, publicada en el Diario Oficial de fecha 26 de Agosto de 2005.

¹¹⁹ Diccionario de la Real Academia Española, Vigésimo Primera Edición, Ediciones Espasa Calpe, Madrid, España, año 1992, pp. 932.

¹²⁰ Ídem.

¹²¹ Martín Querrel, Juan; Lozano Serrano, Carmelo; Casado Ollero, Gabriel; y Tejerizo López, José; en obra citada supra nota 92, pp. 294.

Se trata en definitiva que el contribuyente no ve afectado su patrimonio por un acto de la autoridad administrativa, sea porque la obligación tributaria no nace, o porque naciendo a la vida jurídica se produce la condonación o perdón de parte del Fisco acreedor, o porque naciendo y configurándose completamente la obligación jurídica, y más aún, dándose por satisfecha aquella obligación, se produce un acto de la autoridad tributaria que importa una devolución de lo pagado.

A su turno el profesor Sainz de Bujanda ha definido a la exención como "(...) la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria que en caso de no existir la exención, llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho"¹²². Sin perjuicio de lo correcto en la descripción de las definiciones antes mencionadas, nos parece que un elemento vital, a la luz de nuestro ordenamiento jurídico y en armonía con el sistema constitucional, que olvidan los autores, es la referencia a la legalidad que ha de tener el establecimiento de una exención, circunstancia que resulta aún más patente, cuando el propio Sainz de Bujanda nos señala que para que se constituya una exención deben existir necesariamente dos normas: una norma tributaria que establezca el hecho imponible y su correlativa obligación tributaria; y, en segundo lugar, una norma de exención, que establezca que determinados sujetos o hechos, no queden sujetos a la obligación de pago.

La última consideración no es antojadiza, fuera de encontrarse establecida en el texto Constitucional, su legalidad se entiende obligatoria desde el momento que es el presupuesto de hecho, elemento primario de la obligación tributaria, el punto sobre el cual se estructura el complejo sistema de las exenciones y siendo este presupuesto de hecho establecido necesariamente por la ley, corre la misma suerte la exención tributaria.

2) Tipos de Exenciones¹²³

Se pueden configurar diversos tipos de exenciones que se diferenciarán atendiendo a sus elementos:

- a) i) **Exenciones Objetivas:** cuando se hace referencia a este tipo de exenciones, se quiere significar que el presupuesto de hecho es el elemento clave, o dicho de mejor forma, cuando "se priva a la norma definidora del presupuesto de hecho de eficacia constitutiva de obligaciones", es decir, aquellos casos en que la ley priva de efectos al hecho generador que configura una obligación tributaria.
 - ii) **Exenciones Subjetivas:** en este caso el elemento diferenciador es el sujeto, se trata de contribuyentes o categorías de contribuyentes, que en situaciones normales tendrían que pagar sus tributos, pero la ley los exime de dicho pago, pese a encontrarse en el supuesto fáctico de la imposición.
- b) i) **Exenciones Permanentes:** tal como lo señala su nombre de trata de supuestos en los cuales su período de exoneración no aparece configurada a priori.
 - ii) **Exenciones Temporales:** se trata de aquellos casos en los cuales la propia ley generadora de la exención se encarga de establecer expresamente el período de tiempo durante el cual registrará una medida de este tipo.
- c) i) **Exenciones Totales:** en este caso la obligación tributaria se reduce a cero.

- ii) **Exenciones Parciales:** en estos supuestos la obligación tributaria se ve mermada en un porcentaje, por ejemplo, 50% o 40%, permaneciendo obligado a su satisfacción respecto del porcentaje no afecto a exención.

¹²² Sainz de Bujanda, Fernando: en obra citada supra nota 162, pp. 211.

¹²³ Ver el artículo 2 de D.F.L. 1 del año 1998, que fija el texto refundido, coordinado, sistematizado y actualizado de la Ley 17.235 sobre Impuesto Territorial.

CAPÍTULO SEGUNDO
EVOLUCIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL
DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN LA HISTORIA
CONSTITUCIONAL CHILENA

El Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, también conocido en el derecho comparado bajo la nomenclatura del brocardo clásico "no taxation without representation", no siempre fue conocido en Chile en los términos en los cuales se concibe en la Constitución de 1980, sino que ha presentado diversas formas de manifestación y caracteres que lo han identificado claramente de otros principios, sean constitucionales o tributarios, a lo largo de casi 200 años de vida institucional.

Teniendo presente la naturaleza tan distinta en la regulación de esta materia en los textos constitucionales a lo largo de nuestra historia se hace preciso dividir su estudio en cuatro grandes etapas.

La primera parte estará destinada al estudio de los textos de naturaleza constitucional que por primera vez regularon materias tributarias y que, de una forma u otra, sirvieron de modelo a nuestros constituyentes en la elaboración de las primeras constituciones nacionales; de esa forma se estudiará el panorama de la materia con anterioridad a 1810 en los más importantes textos constitucionales de Derecho Comparado.

Una segunda parte revisará los textos constitucionales del período 1811 a 1833, época que se caracterizó por la inestabilidad institucional y por el gran número de textos constitucionales o reglamentos.

La tercera parte analizará el período, entre 1833 y 1973, en el cual por más de 100 años estuvimos sometidos al imperio de las Constituciones de 1833 y 1925.

Finalmente este capítulo terminará con el génesis del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria en la Constitución de 1980, observaciones que tendrán como principal sustento las actas de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución, todo esto con el fin de introducirnos al estudio pormenorizado de este importante principio constitucional.

A. PRIMER PERÍODO
ANTECEDENTES CONSTITUCIONALES SOBRE EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL
DE LEGALIDAD ANTERIORES A 1810 EN EL DERECHO COMPARADO

1) Antecedentes en el derecho medieval castellano

Se ha señalado por la doctrina, en forma casi unánime, que la Carta Magna constituye el primer antecedente concreto del constitucionalismo; sin embargo, y en esto seguimos al gran constitucionalista argentino Segundo Linares Quintana, existe evidencia concreta de textos con contenido constitucional en los fueros españoles con anterioridad a 1215, año en el cual se suscribe la Gran Carta Magna, por el Rey Juan sin Tierra.

Así merecen destacarse los siguientes fueros españoles anteriores al celebre instrumento inglés: "de León de 1020, de Jaca de 1064, de Nájera de 1076, de Toledo 1085, de Burgos de 1073, de Calatayud de 1120, de Zaragoza de 1115, de Puebla de Organzón de 1191 y muy especialmente el Ordenamiento de León o Pacto de Sobrarbe de 1188, que algunos autores consideran superior a la Carta Magna".

Cabe destacar que en materia tributaria, por el Fuero de Alhóndiga del año 1170, se consagra por primera vez la igualdad impositiva, en los siguientes términos "Iudex et alcaldes in vereda regis vel in fossadera pares sin aliorum vicinorum". Extrañamos, sin embargo una norma concreta sobre el principio de legalidad tributaria, pero rescatamos la recepción de este importantísimo principio en un texto del siglo XII.

2) Antecedentes en el Derecho Inglés

a) La Carta Magna

En el año 1215, un día 15 de junio, en la pradera de Runnymede, el Rey Juan sin Tierra "concede perpetuamente en nuestro nombre (el de los barones) y el de nuestros sucesores, para todos los hombres libres del Reino de Inglaterra, todas las libertades que ha continuación se expresan, transmisibles a sus descendientes". En esos términos se fijaba perentoriamente, en el artículo 2º, el objetivo y contenido genérico de la Carta Magna, uno de los antecedentes más importantes del constitucionalismo.⁴

También constituye, para los efectos de nuestro particular estudio, uno de los antecedentes primarios respecto del establecimiento de un principio básico en el Derecho Público moderno como es Principio de Legalidad en materia impositiva.

Prescribía el artículo 12 de este cuerpo normativo que "no se establecerá en nuestro reino fonsadera (scutage) ni ayuda (aid) alguna sin el consentimiento de nuestro común Consejo del reino, a no ser que se destinen al rescate de nuestra persona, para armar caballero a nuestro hijo primogénito y para casar a nuestra hija mayor y aun en estos casos, el auxilio o la contribución habrá de ser moderado. La misma regla se seguirá con las ayudas de la ciudad de Londres", era

1 Quinana Linares, Segundo: en Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional, tomo I, Editorial Alfa, Buenos Aires, Argentina, año 1953, pp. 35. En relación con el contenido del ordenamiento de León de 1188 se ha calificado este acto como el "punto auténtico que más grande que se registra en los anales de todos los pueblos, punto anterior a cuantas libertades nos truen del extranjero por modelo." (Carlos López de Haro, en La Constitución y Libertades de Aragón, Madrid, 1926, pp. 200). Por otro lado según señala Posada, "La lucha en por de las libertades municipales puede estimarse como el antecedente histórico más directo del constitucionalismo, en Tratado de Derecho Político, tomo II, Madrid, 1924, pp. 27), ambos autores citados por Segundo Linares Quintana.

2 Sagies, Néstor Pedro: en Teoría de la Constitución, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, año 2001, pp. 6 en la fn.

3 Resulta muy interesante lo señalado por Carl Schmitt a propósito de este cuerpo normativo medieval, señala que "(...) la Carta Magna de 1215 es, en su consideración histórica, no más que uno de los muchos ejemplos de situaciones medievales entre Principes y señores feudales. Es un *sublimenmen* entre el Rey Juan y sus Barones, fijado en un documento probatorio". Continúa señalando que "El que se encuentra escrita no demuestra nada a favor de una Constitución, así como tampoco algunos gritos de apatante generalidad principal. El nombre Magna Carta no se deriva derechos fundamentales, sino por consistir con una "Patria Carta" o "Carta Forética" de 1217, relativa a derechos de caza; el nombre originario es "Carta Libertatum" o "Carta Baronomum". Sólo siglos más tarde, desde el XVII, por la lucha del Parlamento inglés contra el despotismo de los Estuardos, se le dio el sentido moderno, haciéndola origen de una Constitución liberal. Pero sería un error histórico ver en ella, aunque sólo fuera por aproximación, algo análogo a una Constitución moderna liberal o democrática", en Teoría de la Constitución, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, España, año 1934, pp. 52-53.

en estos términos como se consagraba la legalidad tributaria, sin embargo, debemos precisar y reparar en que esta norma estaba referida a un ámbito tributario muy preciso, esto es, aquellas contribuciones necesarias para fraguar gastos de guerra.

Es importante señalar que a partir de esta forma de cuerpo normativo se comienza a perfilar un elemento característico de lo que será el Principio de Legalidad: ello pues se requería en forma indelible el consentimiento del Consejo del Reino, órgano colegiado, compuesto por 25 Barones, quienes tomaban las más importantes decisiones relativas a sus libertades y a las diversas relaciones que se producían con el Rey, lo que se traducía en una función de vigilancia del comportamiento del Monarca y una función de control de los actos de la Corona. Así, el establecimiento de una carga o contribución⁵, se legitimaba, pues eran los propios "contribuyentes" quienes debían dar su aprobación para su establecimiento, so pena de que el Rey cayera en abuso. Además hay que señalar que se trata de una disposición que beneficia a la colectividad y no tan sólo a los Barones, como era la mayoría de las disposiciones de este venerable y glorioso antecesor del moderno constitucionalismo, como era la Carta Magna.

b) La Ley de Tallagio non Concedando

Posteriormente se dicto en tierra inglesas un segundo cuerpo normativo, que contenía normas reguladoras de la potestad impositiva, ley a través de la cual se configuró de manera más amplia el Principio de Legalidad Tributaria, ello ocurrió bajo el reinado de Eduardo I, cuando en el año 1305, se promulgó la Ley de Tallagio non Concedando.

Entre las diversas disposiciones que contenía se estableció que "el rey, o sus herederos, no impondría ni percibiría impuesto o subsidio alguno sin el consentimiento de los arzobispos, obispos, condes, barones, caballeros, burgueses y otros hombres libres del reino".

La idea establecida en el texto de la Carta Magna seguía siendo la directriz, no se impondría impuesto o subsidio alguno, sino fuere con el acuerdo de las más importantes autoridades del Reino, lo nuevo, y más importante, era que este acuerdo para imponer tributos era de carácter general, esto es, abarcaba todas y cada una de las cargas impositivas que se establecerían.

Es importante precisar una idea que se encuentra implícita en ambos cuerpos normativos y que dice relación con la forma como debe entenderse en esta época al Principio de Legalidad, ello pues, no se trata de que la regulación de una materia tan delicada, como los tributos a que están obligados los contribuyentes, deban normarse a través de un texto positivo; esta legalidad dice relación más bien con la actividad legitimadora de la imposición que realizaba el órgano colegiado llamado a consentir un determinado tributo, sea la Cámara de los Comunes u otra instancia de decisión.

Esse era el sentido de la Legalidad Tributaria, se debe entender que "(...) el consentimiento de los impuestos por los parlamentos, Cortes o Estados Generales tuvo el carácter de una validación o concesión graciosa hecha a pedido del rey, la mayoría de las veces sin oposición ni debate, de ahí el nombre de libertades o ayudas".

Tanto la Carta Magna como la Ley de Tallagio non Concedando fueron complementadas por una norma promulgada bajo el reinado de Eduardo III, que en el año 1352, estableció que "nadie podrá ser obligado a prestar dinero al rey contra su voluntad, porque tal obligación es contraria a la razón y a las libertades del reino".

Aunque la norma precedentemente transcrita no se refiere a un ámbito eminentemente tributario, sienta bases importantísimas respecto de la actividad o conducta que debe tener el ciuda-

5 Utilizamos los términos contribución o carga pues, en la época de dictación de la Carta Magna, el término tributo aun es desconocido.

6 Spisso, Rodolfo: en Derecho Constitucional Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, año 2000, pp. 258.

dano frente al abuso de poder del Monarca. Además refuerza la idea de que no puede establecerse arbitrariamente ningún tipo de contribución, a menos que exista consentimiento del grupo social contribuyente, en forma directa o a través de los grupos u órganos de representación.

Como se puede apreciar, las normas antes transcritas sentaron las bases a partir de las cuales se estructuró el Principio de Legalidad; sin embargo, su inobservancia fue reiterada, tanto así, y a modo de ejemplo, que el Rey Juan sin Tierra una vez comprendido lo que la Carta Magna le imponía, rompió su juramento y se hizo desligar de esta ordenación normativa, con lo cual se demostró la poca efectividad de este tipo de normas, pues se mantenía una estructura de organización del poder en la cual la figura del Monarca aún mantenía omnimodos poderes, v.gr., la facultad de vetar los acuerdos adoptados por el Consejo del Reino.

3) Declaraciones de Derechos de origen Norteamericano

Aún cuando las primeras constituciones -en el sentido que hoy damos al término- las encontramos en Connecticut, en el año 1652, y en Rhode Island, en el año 1663, el constitucionalismo tiende a señalar como punto de partida de las declaraciones de derechos al año 1772, precisamente cuando un 20 de Noviembre, los ciudadanos James Otis y Samuel Adams, presentan a los ciudadanos de Boston lo que sería la primera declaración de los derechos de los colonos como hombres, como cristianos y como ciudadanos.

Sin embargo, el texto que de mejor forma satisfizo los requerimientos del constitucionalismo entendido como un mecanismo de protección, respeto y promoción de los derechos fundamentales de la persona humana, inherentes a ella por su propia naturaleza, y que estableció como límite al poder de los gobernantes esos propios derechos, fue la Bill of Rights de Virginia del año 1776, texto en el cual previo a la regulación de la institucionalidad de la confederación de Estados, se regula el reconocimiento y protección de los derechos por intermedio de una declaración.

a) The Bill of Rights o Declaración de Derechos de Virginia

Este importante cuerpo normativo recogió y reguló entre sus innumerables normas protectoras de los derechos de los ciudadanos, el Principio de Legalidad Tributaria.

De esta forma es menester destacar en este cuerpo normativo lo prescrito en la Sección Sexta. En ella se establece que "los ciudadanos no podían ser gravados en su propiedad o privados de ella por utilidad pública sin su consentimiento o el de sus representantes así elegidos, no obligados por ninguna ley para el bien público a la cual no hubieran dado por tal manera su asentimiento".⁷

Esta norma constituye una declaración expresa del Principio de Legalidad y establece las bases sobre las cuales debe estructurarse el comportamiento de la administración en el ámbito de la imposición tributaria, entregándole a los ciudadanos la libertad para determinar como y cuando debían ser gravados con tributos, entendidos ellos, de acuerdo a la nomenclatura de la época, como un gravamen en su propiedad.

Ahora es importante también hacer referencia a lo prescrito en la sección decimoquinta, que en una declaración de enorme contenido de justicia, señala que "ningún gobierno libre ni el beneficio de la libertad pueden ser asegurados a ningún pueblo sino mediante la firme

adhesión a la justicia, la moderación, la templanza, la frugalidad y la virtud, y recurriendo frecuentemente a los principios fundamentales".⁸ Esta norma importaba un firme compromiso con el buen gobierno para alcanzar la libertad tan ansiada, anhelada y protegida. Esto importa para nuestro objeto de estudio, pues en todo momento la imposición de tributos debía respetar esta norma básica y fundamental, so pena de hacer efectivo el derecho de resistencia, establecido en la sección tercera⁹ de esta Declaración de Derechos Virgiana.

Finalmente debemos destacar que este Bill of Rights "estaba destinada a influir decisivamente en las declaraciones de derechos de los demás Estados norteamericanos, Derechos del Hombre y del Ciudadano, de Francia y, en general, a servir de piedra angular al constitucionalismo moderno".¹⁰

b) Constitución de los Estados Unidos de América de 1787

La Constitución norteamericana es la primera Constitución que establece como forma de Estado el Estado Federal, ello sobre la base de tres importantes fundamentos: a) La Separación de poderes; como un sistema de equilibrio y control recíproco entre los diversos órganos del Estado; b) La circunstancia de entregarle al Poder Judicial el carácter de poder de gobierno; y lo más importante, c) El Principio de Supremacía Constitucional, ello mediante la declaración judicial de inconstitucionalidad de las leyes.

La Constitución de los Estados Unidos comienza señalando en su artículo 1º, Primera Sección que "Todos los poderes legislativos otorgados en la presente Constitución corresponden a un Congreso de los Estados Unidos, que se compondrá de un Senado y una Cámara de Representantes"¹¹, como podemos apreciar, en virtud de esta norma constitucional, todo proyecto de ley debe encontrar su origen en el Congreso Nacional.

Más tarde el texto constitucional presenta normas bien precisas en cuanto a la imposición tributaria. En primer término el artículo 1º, Séptima Sección, establece que "1. Todo proyecto de ley que tenga por objeto la obtención de ingresos deberá proceder o convenir en ellas de la Cámara de Representantes; pero el Senado podrá proponer reformas se desprende claramente que todo proyecto de ley que imponga cargas, cuya finalidad sea procurar de ingresos al erario de la Nación, dentro de las cuales se encuentran los tributos, esta es la rama del Congreso Nacional más representativa de las convicciones, inquietudes e ideales de los ciudadanos norteamericanos.

La disposición anteriormente descrita se refuerza en su idea con lo señalado en el artículo 1º, Octava Sección, en donde se expresa que "1. El Congreso tendrá facultad: Para establecer y

⁷ Jellinek, Georg, en obra citada nota supra 7, pp. 165.

⁸ Prescribía la Sección tercera de la Bill of Rights de Virginia que "el gobierno es o debe ser instituido para el común beneficio. La protección a seguridad del pueblo, nación o comunidad; que de todos los modos y formas de gobierno, la mejor es la que sea capaz de producir el más alto grado de libertad y seguridad, y así más eficazmente garantizada contra el peligro de una mala administración, y que cuando un gobierno resulta inadecuado o contrario a estos fines, la mayoría de la comunidad tiene el derecho inalienable, intransferible e irrevocable de reformarlo, cambiarlo o abolirlo del hombre y del Ciudadano, en su propio consentimiento". en Jellinek, Georg, en La Declaración de los Derechos número 12, del Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Ciudad de México, México, año 2000, pp. 164.

⁹ Linares Quirana, Segundo, en obra citada supra nota 1, pp. 63.

¹⁰ La Constitución de los Estados Unidos de Norte América (Texto en inglés con traducción al español), publicada por Jorge Fabrega, año 1966, pp. 7.

⁷ Jellinek, Georg, en La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, traducción y estudio preliminar por Adolfo Rosada, en Serie Estudios Jurídicos, número 12, del Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Ciudad de México, México, año 2000, pp. 164.

recaudar contribuciones, impuestos, derechos y consumos; para pagar las deudas y proveer a la defensa común y bienestar general de los Estados Unidos; pero todos los derechos, impuestos y consumos serán uniformes en todos los Estados Unidos¹⁷.

En la conjunción de estas dos normas se encuentra el cuadro vital del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria en la Constitución de los Estados Unidos, pues, mientras se establece que el Congreso tendrá facultad para establecer y recaudar tributos en general, ello debe realizarse siempre en virtud de una ley, como lo expresa el artículo 1º, sección séptima, punto 1: ley que debe tener su origen en la Cámara de Representantes.

Finalmente debe destacarse que el texto de la Constitución norteamericana en sus inicios no presentaba un catálogo de derechos, este sólo vino a establecerse a través de las diez primeras enmiendas o Bill of Rights, las cuales fueron ratificadas efectivamente el 15 de Diciembre del año 1791. En esta declaración de derechos que forma parte integrante de la Ley Fundamental estadounidense, cabe hacer referencia al texto de la Quinta Enmienda, pues ella consagró un sistema de tutela judicial efectiva y, lo más importante, sentó las bases del "Due proces of law" o debido proceso legal, singularizado en los siguientes términos: "ARTÍCULO CINCO. Nadie estará obligado a responder de un delito castigado con la pena capital o con otra infamante si un gran jurado no lo denuncia o acusa, a excepción de los casos que se presenten en las fuerzas de mar o tierra o en la milicia nacional cuando se encuentren en servicio efectivo en tiempo de guerra o peligro público; tampoco se pondrá a persona alguna dos veces en peligro de perder la vida o algún miembro con motivo del mismo delito; ni se le cometerá a declarar contra sí misma en ningún juicio criminal; ni se le privará de la vida, la libertad o la propiedad sin el debido proceso legal; ni se ocupará la propiedad privada para uso público sin una justa indemnización¹⁸". Como podemos apreciar, toda vez que haya de privarse a las personas de derechos tan importantes como la vida, la libertad o la propiedad, ello deberá enmarcarse en un debido proceso legal, lo cual denota la prohibición total de una actuación arbitraria de parte de la administración en general y de la administración tributaria en particular llevándolo a aquel ámbito.

4) La Doctrina Constitucional Francesa¹⁹

Es en Francia donde la idea de Constitución escrita toma mayor fuerza y por ello se ha llegado a decir que "(...) a pesar de los antecedentes anglosajones de la idea de una Constitución escrita, el derecho político de forma definida y concreta distinto de los otros derechos es esencialmente francés²⁰".

Es por esa razón que importa de sobre manera realizar un análisis de los textos constitucionales de origen francés que establecieron modelos de orientación a los diversos sistemas constitucionales, entre ellos el chileno, para de esa forma extraer como se conceptualizaba el

Principio Constitucional de Legalidad Tributaria en aquellos textos y a su vez, determinar como influyeron en nuestro sistema constitucional.

a) La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789

Aprobada por la Asamblea Constituyente de Francia de 26 de Agosto del año 1789, comienza propugnando lo siguiente: "Los representantes del pueblo francés, constituidos en Asamblea Nacional, considerando que la ignorancia, el olvido o el desprecio de los Derechos del Hombre son las únicas causas de las desgracias públicas y de la corrupción de los gobernantes, han resuelto exponer en una declaración solemne, los derechos naturales, inalienables y sagrados del hombre, para que esta declaración esté presente constantemente en todos los miembros del cuerpo social y les recuerde sus derechos y sus deberes; para que los actos del poder legislativo y ejecutivo, al poder ser comparados en cualquier momento con la finalidad de toda institución política, sean más respetados; para que las reclamaciones de los ciudadanos, fundadas en adelante en principios simples e indiscutibles, contribuyan siempre al mantenimiento de la Constitución y el bienestar de todos. En consecuencia, la Asamblea Nacional reconoce y declara Ciudadano¹⁶". Con esta declaración se da inicio a un cuerpo normativo de importancia capital en orden a proteger y reconocer los derechos inherentes a la persona humana; sin embargo, y en esto seguimos a Jellinek, "la declaración francesa esta tomada en su conjunto de los Bill of Rights. Todos los proyectos de Declaración francesa, desde los contenidos en las actas hasta los veintin proyectos presentados en la Asamblea Nacional, desenvuelven con más o menos amplitud y habilidad las ideas americanas. En punto a adiciones originales sólo contienen desarrollos de doctrina pertenecientes, más bien, al dominio de la metafísica política¹⁷", de lo cual resulta que aun cuando "constituyó un medio de difusión universal de los derechos individuales¹⁸", su contenido, importancia y proyección esta por debajo de las declaraciones de derechos norteamericanas.

El Principio de Legalidad general se encuentra establecido por la conjunción de los artículos 5º y 6º de esta Declaración. Así el artículo 5º prescribía que "La ley sólo puede prohibir las acciones perjudiciales para la sociedad. Todo lo que no esta prohibido por la Ley no puede ser impedido, y nadie puede ser obligado a hacer lo que aquella no ordena¹⁹", de esta forma la ley constituía el instrumento idóneo para regular las diversas materias, siempre que no fueran perjudiciales para la sociedad, y principalmente para prohibir una determinada conducta, pues si no esta prohibido es perfectamente posible llevar a cabo cualquier acción. A su turno el artículo 6º de la Declaración, complementa esta norma al determinar que debe entenderse por derecho a concurrir personalmente, o a través de sus representantes, a su formación. Deben ser la misma para todos, ya proteja ya castigue. Al ser todos los ciudadanos iguales ante sus ojos, y sin otra distinción que la de sus virtudes y talentos²⁰, aquí se refleja claramente que es ley, según la Declaración; se trata de una expresión de la voluntad general.

Llevado esto al ámbito tributario, obtenemos que, cuando se trata de imponer tributos, estos deben imponerse por ley, ello en cuanto a que esta es la expresión de la voluntad general,

¹² Idem, obra citada supra nota 11, pp. 10 - 11.

¹³ Idem, pp. 20.

¹⁴ Resulta interesante lo expresado por el autor alemán Carl Schmitt en relación con el surgimiento del constitucionalismo francés. Estima que "(...) en la revolución francesa de 1789 surge la Constitución moderna, mixta de elementos liberales y democráticos. Su supuesto mental es la Teoría del Poder Constituyente. La Teoría del Estado de la Revolución Francesa pasa a ser así una fuente capital no sólo para la dogmática política de todo el tiempo siguiente sino también para la construcción jurídica de carácter positivo de la moderna teoría de la Constitución", en Teoría de la Constitución, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, España, año 1934, pp. 57-58. De esta forma se pone de relieve dos ámbitos en el pensamiento de Schmitt en cuanto a este movimiento político de fines del Siglo XVIII, pues, por una parte el pueblo francés se establece como sujeto del poder constituyente, lo cual demuestra su conciencia de la capacidad política de actuar que tiene, dándose por ello la Constitución; por otro lado, a través de la Constitución establece las bases que sirven de control y límite al ejercicio del poder.

¹⁵ Linares Quintana, Segundo; en obra citada supra nota 1, pp. 74.

¹⁶ Jellinek, Georg; en obra citada supra nota 7, pp. 167.

¹⁷ Idem, pp. 92.

¹⁸ Figueroa Valdés, Juan Eduardo; en Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1985, pp. 56.

¹⁹ Saguis, Néstor Pedro; en obra citada supra nota 2, pp. 27.

²⁰ Idem.

lo cual resulta del todo lógico si consideramos que son los propios ciudadanos quienes deberían soportar y contribuir a la satisfacción de los diversos tributos, y más aun si tenemos presente que son esos mismos ciudadanos quienes personalmente o a través de sus representantes concurren a la formación de las leyes.

Es de esta forma la Legalidad Constitucional es consagrada claramente en el texto de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, y aunque no haya una declaración expresa en materia tributaria, debe entenderse incluida pues se trata de una materia tan importante que no podía dejarse al arbitrio de la autoridad, más aun cuando el propio texto de la Declaración en su artículo 14 señalaba que "Los ciudadanos tienen derecho a verificar por sí mismos o a través de sus representantes la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de controlar su empleo y determinar las cuotas, la base tributaria, la recaudación y la duración de dicha contribución."²¹ Esta norma sólo refuerza y complementa la Legalidad Constitucional llevándola al ámbito de los tributos, sino que además establece la circunstancia de que los tributos sean establecidos siempre con el consentimiento de los ciudadanos, y según esta norma no sólo su establecimiento, también su cualidad, cuota, sistema de cobro y duración.

b) Constitución Francesa del año 1793

Este cuerpo Constitucional francés, establece importantes normas relativas al Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, y que ilustran de forma muy importante como se estructuró en sus orígenes.

En primer término se establecía que debía entenderse por ley, al señalar el Artículo 4 que, "La ley es la expresión libre y solemne de la voluntad general; es la misma para todos, tanto cuando protege, como cuando castiga, sólo puede ordenar lo que es justo y útil para la sociedad; sólo puede prohibir lo que es perjudicial para la misma"²², se trata de una norma muy similar a la establecida en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, fijando sus principales caracteres: a) Expresión libre y solemne de la voluntad general; b) Generalidad, y c) Justicia. A esta norma se suma lo dispuesto en el Artículo 29, la cual se refería a la posibilidad de los ciudadanos en cuanto a concurrir a la formación de la ley, señalando que "Cada ciudadano tiene un derecho igual a concurrir a la formación de la ley y a la designación de sus mandatarios y de sus agentes"²³.

Según las normas antes transcritas, eran los ciudadanos quienes debían concurrir a la formación de la ley, lo cual se entendía, podían realizar directamente o por intermedio de mandatarios. Tratándose de normas o leyes de orden tributario el artículo 20 prescribía que "No puede establecerse ninguna contribución si no es para la utilidad general. Todos los ciudadanos tienen derecho a concurrir al establecimiento de las contribuciones, de vigilar su empleo, y de hacer que se les rindan cuentas"²⁴. Así la legalidad era entendida como el establecimiento de los tributos por la ley, respecto de la cual todos los ciudadanos tenían derecho a concurrir a su formación, y no tan solo eso sino que además a vigilar su empleo y a hacer que se les rindan cuentas de su utilización.

Finalmente, y cerrando el círculo de la Legalidad Tributaria, en las normas relativas a las funciones del cuerpo legislativo, el artículo 54 establecía que "Se comprenden en la denominación general de ley, los actos del cuerpo legislativo que se refieren: A la naturaleza, el montante y la percepción de las contribuciones"²⁵. Esto solo venía a reforzar la idea de que los tributos sólo

podían imponerse por ley, acto del cuerpo legislativo, a cuya formación concurrían por derecho propio los ciudadanos, esto a través de representantes que actuaban en nombre de ellos.

Estos cuerpos normativos lograron establecer bases de lo que sería el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria en nuestros textos constitucionales y así lo demostraremos en la revisión de las diversas Leyes Fundamentales nacionales.

B. SEGUNDO PERIODO ANTECEDENTES CONSTITUCIONALES SOBRE EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD ENTRE 1810 Y 1833

En esta sección examinaremos la consagración del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria en los primeros textos Constitucionales chilenos, en el período que va desde el Reglamento Constitucional Provisorio del año 1812 hasta la Constitución Política del año 1828. En este período se dictaron varios cuerpos normativos constitucionales que respondieron a las diversas etapas que vivió el proceso emancipador de nuestro país para llegar al establecimiento definitivo de la República a partir de la Constitución Política del año 1833.

Resulta importantísimo tener presente que algunos de estos textos constitucionales tuvieron una muy corta duración y, aun más, algunas Leyes Fundamentales no tuvieron aplicación práctica, constituyendo meras declaraciones de principios o manifestaciones doctrinarias de las ideas prevalcientes en el momento histórico en el cual fueron dictadas.

Es necesario precisar que para un entendimiento correcto de la institución tributaria de la Legalidad, resulta menester hacer referencia a otros principios de naturaleza constitucional-tributaria, que juegan a la par con el principio en análisis y que determinan su verdadero contenido y ámbito de aplicación, de modo tal que sólo se realizará una referencia a ellos sin entrar en un estudio detallado de los mismos.

1) Reglamento Constitucional Provisorio de 1812

El primer texto constitucional que contempla garantías en materia tributaria es el Reglamento Constitucional Provisorio de 1812, en palabras de Roldán, se trataba de un cuerpo normativo que "contiene ideas avanzadas en materia de derechos individuales"²⁶.

En primer lugar, se consagra el Principio de Legalidad. Con respecto al principio antes aludido, el artículo 7 del Reglamento Constitucional Provisorio decía que "Habrá un senado compuesto de 7 individuos, de los cuales uno será Presidente, turnándose por cuatrimestres, y otro secretario. Se renovará cada tres años, en la misma forma que los vocales de la Junta. Sin su dictamen no podrá el Gobierno resolver en los grandes negocios que los interesan a la seguridad de la Patria; y siempre que lo inente, ningún ciudadano o de cualquier clase deberá auxiliarlo ni obedecerle, y el que lo contraviniere será tratado como reo de Estado. Serán reelegibles"²⁷, observamos la existencia de un cuerpo legislativo unicameral sobre el cual recaía la facultad de consentimiento para que el Gobierno resolviera negocios graves. Para los efectos de nuestro estudio se debe relacionar la norma antes transcrita con lo establecido en el artículo 8 del referido

²¹ Segúes, Néstor Pedro, en obra citada supra 2, pp. 28.

²² Acta Constitucional de 24 de junio de 1793, denominada Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, proporcionada por sitio web www.materiasederechoconstitucional.es, traducción de Oscar Sánchez Muñoz, Madrid, España, año 2000, S/P.

²³ Ídem.

²⁴ Ídem.
²⁵ Ídem.

²⁶ Roldán, Alchibades, en Elementos de Derecho Constitucional, Sociedad Imprenta Litografía Barcelona, Santiago-Valparaíso, Chile, año 1917, pp. 75.

²⁷ Valencia Avaria, Luis, en Anales de la República, Textos Constitucionales de Chile y Registro de los Ciudadanos que han Integrado los Poderes Ejecutivo y Legislativo desde 1810, tomo I, Editorial Andrés Bello, Santiago, Chile, año 1986, pp. 49.

texto Constitucional el cual disponía en lo pertinente, que "Por negocios graves se entienda imponer contribuciones; declarar la guerra (...)"²⁸.

El Poder Ejecutivo o Gobierno, que era ejercido por una Junta Superior Gubernativa, para imponer contribuciones necesitaba del consentimiento o dictamen del Poder Legislativo, en este caso era el Senado quien debía aprobar o rechazar las contribuciones, entendidas estas como tributos en general, pues esta última nomenclatura era desconocida para la época. Además se establece que, si en los hechos, el Gobierno intentaba imponer contribuciones, nadie podrá obedecer tal orden, so pena de ser castigado como reo de Estado.

En materia tributaria cualquier controversia que se suscitase lo resolvía el Poder Judicial, consagrándose así en el propio Reglamento Constitucional Provisorio, la garantía de protección jurisdiccional, cuando el artículo 17 de dicho texto señalaba que "La facultad judicial residirá en los Tribunales y jueces ordinarios", agregando que "velará el Gobierno sobre el cumplimiento de las leyes y de los deberes de los magistrados, sin perturbar sus funciones. Queda inhibido de todo lo contencioso"²⁹. De esa forma el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, conjuntamente con estar consagrado, tenía efectiva tutela jurisdiccional.

Por otra parte debemos hacer presente, una circunstancia muy importante, cual es: el Principio de Legalidad era entendido en esta época como el respeto sobre la institucionalidad existente que debía mantener el Gobierno a la hora de decidir sobre determinadas materias, respecto que se traducía en el consentimiento que debía otorgar el Senado al Gobierno para que este a su vez llevara a cabo la resolución de los grandes negocios, de manera que no existía, al menos a nivel de texto constitucional, una obligación de imponer tributos por medio de un texto legal, sólo se requería del consentimiento del órgano legislativo.

Las circunstancias históricas le dieron a este texto constitucional una corta vida, pero ya comenzaba a perfilarse el contenido de Principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

2) Reglamento Constitucional de 1814

La constante conflagración tendiente a detentar el poder, demostró la "(...) ineficacia de los ejecutivos colegiados y subrayaron la ventaja de confiar el mando a una sola persona"³⁰. Bajo esa idea fue dictado el Reglamento Constitucional de fecha 17 de marzo de 1814.

El poder Ejecutivo, a diferencia de lo que ocurría en el Reglamento Constitucional Provisorio de 1812, era ejercido por una sola persona que tenía el título de Director Supremo³¹. En este individuo estaba concentrado todo el poder público, teniendo así las mas absolutas e ilimitadas facultades.

En el artículo 2 del Reglamento Constitucional estaba consagrado el Principio Constitucional de Legalidad Impositiva cuya estructura normativa era la siguiente: "Por tanto, sus facultades son amplísimas e ilimitadas, a excepción de tratados de paz, declaración de guerra, nuevos establecimientos de comercio, y pechos o contribuciones públicas generales, en que necesariamente deberá consultar y acordarse con su Senado"³².

²⁸ *Idem*.

²⁹ *Idem*, pp. 50.

³⁰ Silva Bascuñán, Alejandro; en *Tratado de Derecho Constitucional*, tomo III, La Constitución de 1980, Antecedentes y Génesis, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1997, pp. 31.

³¹ Año en que se cambia la modalidad del Poder Ejecutivo que hasta entonces había funcionado mediante el sistema de Juntas de Gobierno, desde el año 1814 esta nueva forma sería representada por medio de un Director Supremo con amplísimas e ilimitadas atribuciones, siendo el primer Director Supremo de la historia de Chile el Coronel don Francisco de la Lastera.

³² Valencia Avaria, Luis; en obra citada supra 27, pp. 52.

Constituye esta disposición una norma con un contenido doble: en primer lugar, establecía un límite al enorme poder y atribuciones del Director Supremo; y en segundo lugar, consagra, como única garantía constitucional tributaria, el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, legalidad que debía ser entendida precisamente como la autorización que el Senado daba para el establecimiento de contribuciones y no como la obligación de que las normas de naturaleza tributaria se establecieran en un texto legal.

Debemos reparar, sin embargo, que lo establecido en el texto constitucional era una obligación de consulta y acuerdo con el Senado, que era la única cámara del Parlamento, más no se requería que las normas con contenido impositivo se establecieran en un texto de ley. Observamos además que la obligación era doble, pues se requería en primer término de la consulta que el Director Supremo debía comunicar al Senado, y luego era necesario el acuerdo de este órgano, para que finalmente pudiera establecerse algún tipo de contribución.

3) Constitución Política de 1818

Esta Constitución Política fue dictada el 23 de Octubre de 1818. En ella se observan importantes principios tanto del Derecho Público en general, como del constitucionalismo en particular -v.gr. derechos fundamentales reconocidos y garantizados por el texto de la Ley Fundamental-, lo cual es producto y consecuencia directa de las doctrinas propagadas por la Revolución Francesa, manifestada en el texto Constitucional en algunas de sus disposiciones, algunas de ellas de gran contenido dogmático como el artículo 1 del capítulo I, título I, al señalar que "Los hombres por su naturaleza gozan de un derecho inajenable e inaristible a su seguridad individual, honra, libertad, e igualdad civil"³³.

En el mismo orden de cosas se consagró el Principio de Legalidad, entendido como la obediencia que todos los individuos le deben a la ley; de esa forma el artículo 5 del capítulo II del título I, señala que "Todo individuo que se glorie de verdadero patriota de verdadero honrado, benéfico, buen padre de familia, buen hijo, buen amigo, buen soldado, obediente a la ley y funcionario fiel, desinteresado y celoso"³⁴.

Debemos hacer presente que de acuerdo con el sistema constitucional del texto del año 1818, el Poder Ejecutivo se confía a la persona del Director Supremo, mientras que el Poder Legislativo recaía en un Senado -aún no se consagra el bicameralismo- compuesto de cinco vocales propietarios y otros tanto suplentes, todos ellos elegidos por el Director Supremo.

En cuanto a las normas de contenido tributario, ya se establece en esta Constitución la obligación de pagar tributos, específicamente en la siguiente disposición: Título I, capítulo II, artículo 3 (Todo hombre en sociedad) "Debe igualmente ayudar con alguna porción de sus bienes para los gastos ordinarios del Estado; y en sus necesidades extraordinarios y peligros, debe sacrificar lo más estimable por conservar su existencia y libertad"³⁵. Observamos que la imposición de cargas tributarias es entendida como el efecto de ayudar a los gastos ordinarios del Estado.

Ya señalábamos la composición del Senado. De acuerdo con el Profesor Roldán, "(...) correspondería a este cuerpo cuidar de la observancia de la Constitución. Estaba además autorizado para limitarla, añadirla y enmendarla"³⁶. Ahora, el Principio de Legalidad Impositiva

³³ Valencia Avaria, Luis; en obra citada supra nota 27, pp. 66.

³⁴ *Idem*, pp. 68.

³⁵ *Idem*, pp. 67-68.

³⁶ Roldán, Alcibíades; en obra citada supra nota 26, pp. 81-82.

se encontraba íntimamente relacionado con las atribuciones del Senado, así y de acuerdo a lo señalado en el artículo 4, capítulo III, título III, "Sin el acuerdo del Senado a pluralidad de votos, no se podrán resolver los grandes negocios del Estado, como imponer contribuciones, pedir empréstitos, declarar la guerra (...)".³⁷

De la forma anteriormente señalada, el Principio de Legalidad Tributaria era entendido como el acuerdo que debía existir con el Senado para la imposición de contribuciones, ello en el entendido de que se trataba de uno de los denominados grandes negocios del Estado.

Es importante destacar la acción de este cuerpo legislativo, pues, muy contrario a lo que podría pensarse de un órgano que es establecido por el Director Supremo ("...") y de que el prestigio y poder de éste último eran considerables, demostró ella (Senado) una gran entereza en el desempeño de sus funciones. Cumpliendo con el deber principal que le había encomendado la Constitución de velar por su observancia, se puso frente a frente de la autoridad de O'Higgins en diversas ocasiones. Surgieron por este motivo varios conflictos pues el Director no quería resignarse a la idea de ver limitado su poder³⁸, esto demuestra, sin lugar a dudas, el alto grado de independencia con que gozó el Senado en el desempeño de sus funciones.

Se consagraban también otros dos principios de gran trascendencia, ellos eran el de la Garantía de respeto a la Propiedad Privada³⁹ y de Protección Jurisdiccional⁴⁰.

4) Constitución Política de 1822

Producto de las diversas desavenencias entre el Director Supremo O'Higgins y los influyentes grupos de poder, tanto la clase aristócrata como la Iglesia, aquel se vio en la obligación de dictar un nuevo cuerpo normativo de carácter Constitucional.

La Constitución de 1822 fue dictada y aprobada por una Convención Preparatoria, el 30 de Octubre del mismo año, obra del Ministro de O'Higgins, don José Antonio Rodríguez Alda.

Sólo alcanzó a tener una duración de tres meses, de igual forma es importante hacer referencia a ella ya que muchas de sus disposiciones fueron adoptadas por la Constitución de 1833. El modelo que se tuvo para la redacción de esta Carta Constitucional fue la Constitución Española de 1812, formada por las Cortes de Cádiz.

Se establece expresamente como organización del Estado la separación de los poderes: el Ejecutivo, el cual residía en un Director Supremo, el Legislativo representado por un Congreso y el Judicial ejercido por los Tribunales de Justicia.

Entre las facultades del Congreso Nacional se encontraba el de "dictar todas las leyes convenientes al bien del Estado", según lo disponía el artículo 47 número 1 del texto

³⁷ Valencia Avaria, Luis: en obra citada supra nota 27, pp. 68-69.

³⁸ Roldán, Alchabades: en obra citada supra nota 26, pp. 83.

³⁹ La Garantía del respeto a la Propiedad Privada se establecía en el artículo 9 capítulo I título I de la Constitución en los siguientes términos: "No podrá el Estado privar a persona alguna de la propiedad y libre uso de sus bienes, *ni no lo exige la dignidad de la Patria, y así en ese caso, con la indispensable condición de un razonable proporcionalidad a las facultades de cada individuo, y nunca con tropelias e insultos*". Valencia Avaria, Luis: en Anales de la República: Textos Constitucionales de Chile y Registro de los Ciudadanos que han integrado los Poderes Ejecutivo y Legislativo desde 1810, tomo I, Editorial Universitaria, Santiago, Chile, año 1986, pp. 52-69.

⁴⁰ A su turno la Garantía Constitucional de la Protección Jurisdiccional se encontraba establecida en la conjunción de las normas de los artículos 2º y 3º, mientras el primero de ellos señalaba que: "Ninguno debe ser castigado o desentratado, sin que sea oído y legalmente convencido de algún delito contra el cuerpo social". Por su parte la segunda de aquellas disposiciones decía que "Todo hombre se reputa inocente, hasta que legalmente sea declarado culpado", como podemos apreciar aquí también encontramos un antecedente importante del Principio de Inocencia consagrado expresamente en el texto del actual Código Procesal Penal.

Constitucional⁴¹, así de esta forma se consagraba la función principal del órgano legislativo, esto es, la dictación de las leyes.

De esta forma debe relacionarse la norma anterior con el numeral 2º del mismo artículo, el cual en términos explícitos establece el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria al establecer que "al Congreso, dentro de sus facultades, le corresponde: 2º. Fijar las contribuciones directas e indirectas y aprobar su repartimiento"⁴². Del análisis de esta norma se obtiene un cambio importante en la consagración Constitucional del Principio de Legalidad Impositiva, pues hasta la fecha se entendía respetado tal Principio por el consentimiento, aprobación o acuerdo que el órgano legislativo debía dar al Ejecutivo por el consentimiento, aprobación o contribuciones; sin embargo aquella concepción desaparece en este texto Constitucional, pues lo que se requiere es que el Congreso, dentro de sus facultades, entre las cuales se encuentra precisamente dictar leyes convenientes para el bien del Estado; fijará las contribuciones y su repartimiento, lo que debía hacerlo precisamente a través de las leyes.

De esta forma el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria se configura como un Principio de carácter formal que implica la realización de un acto de Derecho Público determinado, cual es, la dictación de la correspondiente ley que regule la materia.

Todo lo anterior se refuerza con el contenido de la norma del artículo 113, disposición que se encontraba inserta en el capítulo II del Título V relativo al Poder Ejecutivo, al señalar que "(El Poder ejecutivo) No podrá abrir empréstitos ni exigir nuevas contribuciones directas ni indirectas bajo ningún pretexto, sin que se aprueben y fijen por el Poder Legislativo"⁴³. Luego, la forma como debía aprobar y fijar el Poder Legislativo dichas contribuciones era a través de la ley. Debe entenderse complementado lo anterior con las normas sobre formación de la ley que se encuentran establecidas en el capítulo V del título IV, específicamente sus artículos 48 y 49; pues mientras el primero señalaba el origen de las leyes en general al establecer que "Las leyes pueden tener principio en la Cámara del Senado, o en la de Diputados"⁴⁴; el segundo de los artículos señalados, regulaba el especial caso de aquellas leyes que convivieren disposiciones de orden tributario al establecer que "Se exceptúan del artículo anterior (artículo 48) las que se dirijan a imponer contribuciones, cuya iniciativa es peculiar a la Cámara de Diputados, quedando sólo a la del Senado la facultad de admitirlas rechazadas o modificarlas"⁴⁵. De acuerdo con esta última disposición es la Cámara de Diputados a quien le compete esta atribución en materia tributaria, facultad que se mantiene hasta nuestros días, y que constituye el antecedente Constitucional a lo que se denominará iniciativa exclusiva en materia de proyectos de ley.

Es importante también señalar que conjuntamente con la Legalidad Constitucional Tributaria se refuerza la igualdad Tributaria según se desprende de lo prescrito en el artículo 6º al señalar que "Todos los chilenos son iguales ante la ley, sin distinción de rango ni privilegio"⁴⁶, norma que se relaciona con lo dispuesto en el artículo 8º que dice "Todos deben contribuir para los gastos del Estado en proporción de sus haberes"⁴⁷. Esta disposición está dentro del ámbito tributario ya que se refiere a la contribución que deben realizar todos los individuos para financiar las necesidades del Estado. Por otra parte, resulta de enorme importancia la conjunción de estas normas, ya que aquí se manifiesta el Principio de Justicia Tributaria, primero al establecer que "todos", o sea, todos los habitantes de la República sin distinción alguna deben contribuir para los gastos del Estado; sin embargo, esto no quiere decir que el aporte que realicen todas las

⁴¹ Valencia Avaria, Luis: en obra citada supra nota 27, pp. 88.

⁴² Idem.

⁴³ Valencia Avaria, Luis: en obra citada supra nota 27, pp. 95. El agregado entre paréntesis es nuestro.

⁴⁴ Idem, pp. 89.

⁴⁵ Idem, pp. 48 - 49.

⁴⁶ Idem, pp. 83.

⁴⁷ Idem, pp. 84.

personas deba tener una igualdad numérica ya que la contribución que se establece en la ley es "en proporción de sus haberes", de modo que cada individuo ayudará a financiar estos gastos del Estado dependiendo de su capacidad contributiva, de ahí entonces que podamos señalar que estamos aquí en presencia del Principio de Igualdad pero no ante la ley sino que mas bien en una "igualdad por la ley".

Ahora toda esta estructura normativa del sistema constitucional – tributario chocaba con dos normas, que interpretadas conjuntamente, dan la impresión de que la imposición de tributos, era excepcionalísima.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 221: "Todo ciudadano tiene la libre disposición de sus bienes, rentas, trabajo e industria; así es que no se podrán poner impuestos sino en los casos muy urgentes, para salvar con la Patria las vidas y el resto de la fortuna de cada uno"⁴⁸. A su turno el artículo 222 de la Ley Fundamental señalaba que, "la industria no conocerá trabas, y se irán aboliendo los impuestos sobre sus productos"⁴⁹. Si observamos detenidamente lo establecido en este conjunto normativo, podemos concluir que la imposición tributaria sólo procedía en muy determinados casos, aun más, en el ámbito industrial la idea era de abolir los impuestos⁵⁰.

Sin embargo, las normas anteriores están en contradicción total con la norma del artículo 8º, pues sólo a través de la imposición de contribuciones o impuestos era posible solventar los gastos del Estado, de modo que una contradicción tan importante como la antes mencionada, nos parece a lo menos, poco coherente con un sistema normativo sistemático y armónico.

Debemos señalar que aunque se establece un marco normativo bastante ordenado en pos de establecer y reforzar un Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, esta Constitución no duro sino tres meses, de modo que se puede decir sin lugar a dudas que se trató de un cuerpo Constitucional que no entró en vigencia.

5) Constitución Política de 1823⁵¹

Con fecha 29 de Diciembre de 1823 entró en vigencia el texto de una nueva Constitución Política, esta "(...) como el proyecto de 1811, obra también del señor Juan Bogaña, exhibió la huella del vacilante pensamiento político de su autor. Se observó, en efecto, una vez más, la confusión entre los órdenes político, moral y religioso"⁵², de ahí que se le haya llamado Constitución Moralista.

Resulta importante destacar este cuerpo Constitucional, no tan sólo en cuanto a la circunstancia de conservar el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria sino también porque, ha diferencia de la Constitución Política de 1822 que pretendía establecer la separación absoluta de los poderes del Estado, figura del todo irrealizable y solo admitida a nivel teórico; la Constitución Política de 1823, presentaba un sistema de distribución de las funciones políticas –ejecutivas, legislativas y judiciales– entre diversos órganos u autoridades.

⁴⁸ Valencia Avaria, Luis: en obra citada supra nota 27, pp. 104.

⁴⁹ Idem.

⁵⁰ Como podemos apreciar la inexactitud conceptual, produce un problema muy importante, pues se confunden reiteradamente los conceptos de impuesto y contribución, sin determinar con exactitud el contenido y alcance de dichos conceptos. Se trataba de un hecho recurrente en nuestra legislación y también en nuestra doctrina.

⁵¹ Durante el año 1823 fueron dictados tres cuerpos con caracteres de Constitución, en primer término el Reglamento Orgánico Provisional, acordado con fecha 29 de Enero de 1823; en segundo término, el Reglamento Orgánico Acta de Unión del Pueblo de Chile, acordado por los plenipotenciarios de la República con fecha 30 de Marzo de 1823; y, finalmente la Constitución Política del Estado de Chile, promulgada con fecha 29 de Diciembre de 1823, y sobre la cual recae el análisis que se realiza en esta investigación.

⁵² Silva Bascañán, Alejandro: en obra citada supra nota 30, pp. 39.

Antes de entrar al estudio especial de la legalidad tributaria, resulta importante hacer referencia a un principio tributario que se encuentra íntimamente ligado al Principio Constitucional de Legalidad, como es, el Principio de Igualdad.

En su aspecto genérico la igualdad ya se encontraba establecida en el artículo 7º, al señalar que "Todo chileno es igual delante de la ley; puede ser llamado a los empleos con las condiciones que ésta exige; todos contribuyen a las cargas del Estado en proporción de sus haberes; todos son sus defensores"⁵³. En cuanto a la igualdad en el reparto de los tributos, en la Constitución Política de 1822 ya se había dictado una norma similar que establecía que todos debían contribuir para los gastos del Estado en proporción de sus haberes; es claro que esta es una norma que se refiere al principio de igualdad en el reparto de los tributos, a diferencia de lo que expresa el autor Juan Eduardo Figueroa pensamos que esta Constitución no fue la primera en que se hace referencia a este principio, lo cual quedó enteramente demostrado al revisar las normas de la Constitución Política de 1822.⁵⁴

Debemos señalar que en esta Constitución el ejercicio exclusivo del Poder Ejecutivo se encontraba radicado en un ciudadano con el nombre de Supremo Director. A su turno el Poder Legislativo era ejercido por un cuerpo colegiado llamado Senado Conservador y Legisladores, compuesto de nueve individuos, según se desprende de los artículos 35 y 36 del texto Constitucional.

En primer término debemos recordar lo dispuesto en el artículo 38 número 2 que señalaba, "Son atribuciones del Senado: 2º. Sancionar las leyes que propone el Directorio, o suspender la sanción hasta oír el dictamen de la Cámara Nacional"⁵⁵. A su turno, el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria ya se encontraba consagrado en el artículo 39 número 4º de la Constitución en comentario, toda vez que, "En virtud de los artículos antecedentes debe sancionar el Senado: 4º. Los impuestos y contribuciones; con previo asenso de la Cámara Nacional"⁵⁶. Esta disposición se relaciona con el artículo 60 que establecía la Cámara Nacional, órgano colegiado conformado por los llamados Consultores Nacionales cuyo número no bajaría de 50 ni subiría de 200, de acuerdo al artículo 63. El artículo 69 establecía las diversas atribuciones de esta Cámara Nacional, importando para nuestro estudio, lo señalado en el número 2º, cuando dispone que, "Son atribuciones de la Cámara Nacional: 2º. Aprobar o reprobar la declaración de guerra, la de mera defensa, las contribuciones y empréstitos, aunque no proceda veto; y bajo las mismas fórmulas de las demás leyes"⁵⁷.

Observamos que el sistema de Legalidad Tributaria consistía en su imposición por intermedio de la ley, a través de un sistema muy similar al del texto Constitucional anterior, pero establecía un requisito adicional, el asenso de la Cámara Nacional.

Debemos rescatar además que la iniciativa exclusiva de todas las leyes, y en consecuencia las leyes tributarias, se encontraba radicada en el Supremo Director, de acuerdo al artículo 18 número 3, lo que importa un cambio sustancial con respecto a la Constitución de 1822, en donde se entregaba la iniciativa de las leyes tributarias a la Cámara de Diputados.

También en el ámbito de la Legalidad Constitucional Tributaria, existía una norma ubicada en el Título XXI, bajo el epígrafe, "De la Hacienda Pública", relativa a las atribuciones económicas y presupuestarias del Congreso Nacional. En esta norma además de entregar en forma exclusiva al cuerpo Legislativo la imposición de contribuciones; imponía una limitación a toda otra autoridad u órgano del estado de la facultad de imponer tributos, o mejor dicho, de

⁵³ Valencia Avaria, Luis: en obra citada supra nota 27, pp. 116.

⁵⁴ Este autor hace referencia al artículo 7 de la Constitución de 1823 y expresa lo siguiente: "(...) en virtud de esta norma, fue la primera vez que en una Constitución Chilena consagraba la garantía de igualdad en el reparto de las tributos (...)".

⁵⁵ Valencia Avaria, Luis: en obra citada supra nota 27, pp. 121.

⁵⁶ Idem, pp. 122.

⁵⁷ Idem, pp. 126.

la potestad tributaria. Se trataba de una autoridad que ejercía en forma exclusiva y excluyente esta actividad. La norma del artículo 235 señalaba que: "Solo el cuerpo legislativo impone contribuciones directas o indirectas; y es prohibido a toda porción del estado imponerlas en su territorio sin autoridad de la legislatura, ni bajo de pretexto de precario, voluntario, o de alguna clase⁵⁸". La limitación en cuanto a la imposición de tributos por la autoridad que no sea el Congreso Nacional, era bajo cualquier supuesto, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias podían imponerse contribuciones de ningún tipo.

Lamentablemente este texto Constitucional presentó numerosos defectos que hicieron imposible ponerla en práctica completamente, a ello sumó la frondosidad de su articulado que, evidentemente, atentó contra su normal funcionamiento. "Además, era impracticable para la tramitación de los asuntos de Estado, porque creaba mecanismos engorrosos y establecía resortes de control y censura entre las autoridades, las asambleas y los ciudadanos, que habrían entorpecido las funciones públicas⁵⁹".

De esta forma "(...) la República quedó rigiéndose por las reglas de gobierno que la costumbre tenía consagradas; pero estas reglas importaban el sacrificio de los principios del sistema representativo⁶⁰".

Todo este cúmulo de circunstancias, agravaba aún más el estado de verdadera anarquía que vivía el País y solo desembocaron en diversos experimentos institucionales, entre los que destaca con mayor nitidez, el Ensayo Federalista que sucedería a la Constitución Moralista de don Juan Egaña.

6) Constitución Política de 1828

Esta Carta Constitucional recogió la inspiración de don José Joaquín de Mora, estableciéndose un texto de corte liberal que puede calificarse como adelantada en cuanto a su contenido, atendida las especiales circunstancias de la contingencia histórica.

Tomando las palabras de Alcibíades Roldán "(...) la forma establecida por ese Código era la que se había convenido en llamar Republicana, representativa, popular. La soberanía que corresponde a la Nación es delegada a las autoridades que ella constituye y su ejercicio se divide en los poderes ejecutivo, legislativo y judicial, que no deben reunirse en ningún caso⁶¹".

El Poder Ejecutivo es ejercido en esta Constitución por un ciudadano investido con el cargo de Presidente de la República; a su turno el Poder Legislativo mantiene una estructura bicameral, compuesto por la Cámara de Diputados, elegidos por voto directo a base de la población; y por una Cámara de Senadores, elegidos por voto indirecto, de base territorial, denominado Asambleas Provinciales. Por último cabe señalar que durante el receso del Congreso Nacional, la observancia de la Constitución y las leyes era de cargo de la denominada Comisión Permanente.

El artículo 1º de este texto Constitucional es de un gran contenido por lo que estimamos preciso hacer referencia a él, que se establecía en los siguientes términos: "La Nación Chilena es la reunión política de todos los chilenos naturales y legales. Es libre e independiente de todo poder extranjero. En ella reside esencialmente la soberanía, y el ejercicio de ésta en los poderes supremos con arreglo a las leyes. No puede ser el patrimonio de ninguna persona o familia⁶²".

De acuerdo con el artículo 23 de la Ley Fundamental "El Poder Legislativo reside en el Congreso Nacional, el cual constará de dos Cámaras, una de Diputados y otra de Senadores⁶³". Resulta vital entender la nomenclatura a la que se hace referencia, pues cada una de las Cámaras tienen importantes funciones relativas al Principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

El establecimiento del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria ya se visualiza en la interpretación sistemática y armónica de las normas establecidas en los números 1, 2 y 3 del artículo 46 de la Constitución, al señalar que, "Son atribuciones exclusivas del Congreso: 1º. Hacer y mandar promulgar los códigos, arreglar el orden de los Tribunales y de la administración de justicia. 2º. Hacer leyes generales en todo lo relativo a la independencia, seguridad, tranquilidad y decoro de la República; protección de todos los derechos individuales enumerados en el capítulo tercero de esta Constitución, y fomento de la ilustración, agricultura, industria y comercio exterior e interior. 3º. Aprobar o reprobar, aumentar o disminuir los presupuestos de gastos que el Gobierno presente; establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, su distribución en las provincias, el orden de su recaudación e inversión, y suprimir o reformar las existentes⁶⁴".

Como podemos apreciar la tríada de estos numerales regulan perfectamente el Principio en comento, pues en primer lugar se establece como atribución exclusiva del Congreso Nacional hacer mandar y promulgar los Códigos. Constituye esta una norma básica, aun cuando no se codificó en momento alguno durante la vigencia de esta Constitución las materias de orden tributario, constituía piedra angular en el caso que nuestras autoridades hubieran querido codificar los temas impositivos. Más tarde el número 2 establece como obligación prima, regular por medio de las leyes los derechos fundamentales de las personas y todas aquellas que se refieran al fomento de las áreas industriales y comerciales del País, y precisamente en estos casos correspondía la dictación de normas tributarias que debían siempre estar reguladas por ley.

Finalmente la más importante de las normas se consagra en el número 3º, donde en forma precisa, establece la atribución del Senado de establecer tributos, de distribuirlos o suprimirlos, debiendo en cada uno de esos supuestos hacerlo con arreglo a normas legales.

Reforza el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria el artículo 47 número 1 del texto Constitucional al señalar que, "Son atribuciones exclusivas del de la Cámara de Diputados: 1º. Proponer las leyes relativas a impuestos y contribuciones, tomando en consideración las modificaciones con que el Senado las devuelve⁶⁵", norma reforzada por el artículo 49⁶⁶, que se encuentra entre las normas sobre formación de la ley, al prescribir que, "Todo proyecto de ley, excepto los relativos a contribuciones e impuestos, puede tener su origen en cualquiera de las dos Cámaras, a proposición de uno de sus miembros, o por proyectos presentados por el Poder Ejecutivo⁶⁷".

Los proyectos de ley debían iniciarse o tener su origen en cualquiera de sus dos Cámaras, ya sea promovido por alguno de sus integrantes o del Poder Ejecutivo; sin embargo cuando se trataba de normas relativas a impuestos y contribuciones, su Cámara de origen era imperativamente la de Diputados, ello por cuanto se trataba de la rama del Parlamento que mejor representaba los intereses de los ciudadanos, aún cuando se trataba de una representación relativa, pues no todas las personas tenían derecho a emitir sufragio, aun cuando sé amplio a todos aquellos que estuvieren enrolados en las milicias; pero si debían pagar los diversos tributos que establecían las leyes de la época.

El Principio Constitucional de Legalidad Tributaria se complementaba con diversas normas de regulación y control en la administración tributaria, así el artículo 84 número 2, entre los

⁵⁸ Valencia Avaria, Luis; en obra citada supra nota 27, pp. 143.
⁵⁹ Villalobos, Sergio; en Historia de Chile, Editorial Universitaria, Santiago, Chile, año 1991, pp. 444.
⁶⁰ Roldán, Alcibíades; en obra citada supra nota 26, pp. 91.
⁶¹ Roldán, Alcibíades; en obra citada supra nota 26, pp. 96.
⁶² Valencia Avaria, Luis; en obra citada supra nota 27, pp. 153.

⁶³ Idem, pp. 156.
⁶⁴ Valencia Avaria, Luis; en obra citada supra nota 27, pp. 158.
⁶⁵ Idem, pp. 159.
⁶⁶ Valencia Avaria, Luis; en obra citada supra nota 27, pp. 159.

Privilegios y Facultades del Poder Ejecutivo, señalaba que "Son deberes del Poder Ejecutivo: 2º. Cuidar de la recaudación de las contribuciones generales, y decretar su inversión con arreglo a las leyes"⁶⁷, esto en el ámbito de la fiscalización nacional del tributo.

Normas muy similares también encontraba la Constitución de 1828, a nivel provincial o municipal, así el artículo 114 número 7, entre las atribuciones de las Asambleas Provinciales, señalaba que, "Son atribuciones de las Asambleas Provinciales: 12º. Distribuir las contribuciones entre los pueblos de la provincia"⁶⁸. Por su parte el artículo 122 número 4 establecía que, "Son atribuciones de las Municipalidades: 4º. Hacer el repartimiento de las contribuciones que hayan cabido a su distrito"⁶⁹. Estas normas daban las reglas básicas sobre los órganos llamados a realizar el repartimiento de las contribuciones, lo que importa determinar como debían soportar los ciudadanos las diversas contribuciones a que estaban sujetos.

Sin lugar a dudas que la falla estructural de este sistema constitucional radicaba en el escaso poder del Órgano Ejecutivo, representado por el Presidente de la República, el cual constituía requisito sine qua non, para gobernar el País.

Este cuerpo Constitucional constituyó el último ensayo durante este período de verdadera anarquía y caos institucional, en el cual las pugnas de poder, los ensayos y elucubraciones teóricas y la inexistencia de una mano firme que tomara las riendas del País, sólo presagiaban un futuro de caudillismo e inestabilidad política y social; sin embargo, la entrada en escena de la figura del Diego Portales⁷⁰, importó el inicio del orden institucional y de la consolidación republicana, todo ello de la mano de un Poder Ejecutivo fuerte y vigorizado.

C. TERCER PERÍODO ANTECEDENTES CONSTITUCIONALES SOBRE EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD ENTRE 1833 Y 1980

1) Constitución Política de 1833

Con fecha 25 de Mayo de 1833 se promulgó el texto de la nueva Constitución que regiría en el País por casi 100 años, dando inicio además a una estabilidad institucional que sólo se quebrantaría, primero, con los desdichados acontecimientos de 1891, y más tarde, con el fin del sistema parlamentario en el año 1924.

Este texto Constitucional presenta líneas programáticas claras y precisas, a saber, que la soberanía reside en la Nación, el establecimiento de un Gobierno representativo, un Parlamento bicameral; sin embargo, lo más característico de este cuerpo normativo es el reforzamiento que

hace de la figura del Presidente de la República, supuesto necesario para establecer definitivamente el orden y la estabilidad institucional en el País.

Con la Constitución de 1833 se "abre un nuevo período en nuestra historia, período en el que el Ejecutivo, armado con todos los recursos del poder, y apoyado en la formación social y económica de la población, no omite sacrificios de ningún género para mantener el imperio de las instituciones"⁷¹.

La norma básica y genérica de la Legalidad Constitucional en el Derecho Público chileno se encontraba contenida en el artículo 160 de la Constitución Política de 1833, al establecer que, "ninguna magistratura, ninguna persona, ni reunión de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido por las leyes. Todo acto de contravención a este artículo es nulo"⁷². De esta forma se establecía una norma de exquisito contenido jurídico y que importaba el estricto apego de todos los sectores de la institucionalidad nacionalidad a las leyes, todo ello so pena de que esa actividad fuere considerada nula.

En las próximas líneas realizaremos una detallada descripción del sistema de Legalidad Constitucional Tributaria en la Constitución de 1833, destacando sus principales caracteres.

a) El Principio Constitucional de Legalidad Tributaria

El Principio Constitucional de Legalidad Tributaria debía entenderse en este texto Constitucional como el irrestricto respeto de la ley como única fuente posible en la imposición de tributos, sean estos impuestos o contribuciones⁷³.

El Principio Constitucional de Legalidad Tributaria se encontraba regulado en el texto constitucional del año 1833, en el capítulo VI, que establecía las normas constitucionales relativas al "Congreso Nacional". En su párrafo destinado a las "atribuciones del Congreso i especiales de cada Cámara", figuraba el artículo 37, el cual determinaba las materias de ley, esta norma en su numeral 1º señalaba que: "Sólo en virtud de una ley se puede: 1º. Imponer contribuciones de cualquier clase o naturaleza, suprimir las existentes i determinar en caso necesario su repartimiento entre las provincias o departamentos"⁷⁴. Esta norma da las pautas generales en

⁷¹ Roldán, Alcibádes, en obra citada supra nota 26, pp. 104.

⁷² Valencia Avarza, Luis; en obra citada supra nota 27, pp. 195.

⁷³ El profesor Alcibádes Roldán, comentando el número 3 del artículo 10 de la Constitución de 1833, que señala "3º. La igual repartición de los impuestos y contribuciones a proporción de los haberes y la igual repartición de las demás cargas públicas. Una ley particular determinará el método de recabar y remplazar para las fuerzas de mar y tierra", menciona dar pautas de diferenciación entre los conceptos de haberes, impuesto y contribución, aunque a nuestro entender dichas diferenciaciones no eran totalmente correctas. Señala el distinguido profesor de la Universidad de Chile que "(...) ¿Qué sentido da la Constitución a la palabra haberes en la disposición de que se trata? A primera vista, parecería que con ella quiere referirse únicamente a los bienes o al capital y no a la renta de las personas, según la acepción que el Diccionario de la Lengua arribge a esa expresión. Estudiando primero origen de la disposición se encuentra, sin embargo, que ella ha sido empleada en vez de facultades y no tiene, por tanto, ningún sentido excluyente. El número 3. Título I, de la Constitución Francesa de 1791, de donde ha sido sin duda tomada, garantiza, que "tout les contribuables seront réparés entre eux les citoyens également en proportion de leur faculté". Por otra parte, el hecho de haberse hablado contribuciones que no han gravado el capital, desde la misma época en que fue dictada la Constitución, confirma el sentido que atribuímos a esa palabra". Arega además refiriéndose a los impuestos y las contribuciones que, "otra pregunta que ha sido formulada con motivo de esta misma disposición, se refiere a saber cuál es la diferencia entre el impuesto y la contribución. Aunque prácticamente no existe ninguna, es fácil hacerla desde el punto de vista teórico. El impuesto entraña una idea de mandato, de imposición a los súbditos para que pague tal o cual suma, a fin de subvenir a los gastos de Estado, y en retribución de los servicios que recibe. La contribución supone la adquisición del ciudadano, es propia de los pueblos libres y se funda en el concepto que este tiene de sus deberes como miembro de aquél", en Elementos de Derechos Constitucional de Chile, Imprenta Litografía Barcelona, Santiago, Valparaíso, Chile, año 1917, pp. 162.. Como podemos apreciar existe una evidente confusión terminológica que estos investigadores

⁷⁴ Valencia Avarza, Luis; en obra citada supra nota 27, pp. 178.

⁶⁷ Idem, pp. 163.

⁶⁸ Idem, pp. 167.

⁶⁹ Idem, pp. 169.

⁷⁰ Diego Portales ya señalaba en el año 1822, en una de sus cartas a su socio Ca, su pensamiento político al señalar que: "A mí las cosas políticas no me interesan, pero como buen ciudadano puedo opinar con toda libertad y aun censurar los actos de gobierno".

"La democracia que tanto progoman los tiranos es un absurdo en países como los Americanos, llenos de vicios, donde los ciudadanos carecen de toda virtud, como es necesario para establecer una verdadera República".

"La república es el régimen que hay que adoptar, pero sabe usted como la entiendo en estos países; un gobierno fuerte, centralizado, cuyos hombres sean verdaderos modelos de virtud y patriotismo, y así comenzar a los ciudadanos por el camino del orden y de las virtudes. Cuando se hayan moralizado venga el gobierno completamente liberal, libre y lleno de vida, donde tengan parte todos los ciudadanos. Eso es lo que pienso y todo hombre de mediano criterio pensará igual". Carta de Diego Portales Palazuelos a su socio José Manuel Ca, desde Lima, Marzo de 1822, en Bravo Lira, Bernardino; en Portales: El Hombre y su Obra. La Consolidación del Gobierno Civil, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1989, pp. 327-328.

cuanto a que sólo en virtud de la ley se puede establecer tributos, dando fiel cumplimiento al brocardo clásico "nullum tributum sine lege".

Más tarde el número 3 inciso 2º, del mismo artículo 37 señalaba que, "Solo en virtud de una ley se puede: 3º. inciso 2º. Las contribuciones se decretan por sólo el tiempo de dieciocho meses; i las fuerzas de mar i tierra se fijan sólo por igual término 75".

Con la norma antes transcrita se configura el cuadro básico del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria en esta Ley Fundamental. Debemos realizar sin embargo, algunas precisiones que importan para un cabal entendimiento de las normas en comento. En primer lugar, se establece la circunstancia de que sólo en virtud de un cuerpo normativo llamado ley se podía imponer contribuciones, pero aún más, no solo la imposición tributaria debía establecerse por ley sino que también la supresión de dichos tributos, ello era así, pues en aquella época pocas contribuciones y en general los tributos, importaban un mecanismo retributivo, es decir, el ciudadano se obligaba a su pago sólo cuando recibía un servicio de parte del Estado. Además, la recaudación de los tributos debía regularse por medio de la ley. En segundo lugar, debemos tener presente que el término contribuciones es de amplio contenido, es decir, bajo ese concepto se entienden incluidos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales.

Hay que reparar en el siguiente hecho: según la Constitución del año 1833 las contribuciones se decretaban por el plazo de 18 meses, de manera tal que el sistema impositivo nacional tenía una duración bastante acortada en el tiempo. A nuestro entender este sistema lo consideramos desastroso y tal vez uno de los detonantes de crisis tan importantes como la de 1891 o 1924.

Para algunos autores como el destacado constitucionalista Jorge Huneeus, este era un sistema correcto y que permitía garantizar un buen desempeño del Gobierno, cuando nos decía que "(...) la corta duración de leyes sobre contribuciones, de gastos públicos, etc.; son para el País la garantía más segura de que el Congreso vivirá y será respetado. Un Gobierno que tuviera fondos y pudiera gastarlos sin intervención del Congreso, representante del País, haría imposible desde todo punto la existencia del sistema representativo 76"; lo cierto es que la opinión porteadora tratadista nos parece un tanto imprecisa, pues en primer término confunde la potestad tributaria con el manejo de la hacienda pública, y por otro lado, nos parece que esta opinión se encuentra a tono con la tendencia de la época a privilegiar un Parlamento fuerte en desmedro del Presidente de la República.

Debemos señalar que la forma de establecimiento de los tributos, bajo esta fórmula de leyes periódicas, fue totalmente nocivo para el País, más aun se convirtió en un arma efectiva de presión, confrontación y perjuicio hacia el Poder Ejecutivo; además produce un efecto nefasto en la correcta administración del País, pues priva al Ejecutivo y a las Municipalidades, del derecho de cobrar los tributos, hasta que se dicte la nueva ley periódica, beneficiando al contribuyente pues se extinguía su obligación de pagar las contribuciones durante aquel intervalo en que no habla ley.

Cabe señalar que toda actuación de los órganos del Estado contraria a las disposiciones de las normas antes señaladas trae aparejada la nulidad de aquellas actuaciones, esto es, la nulidad del Decreto Supremo que establezca tributos o contribuciones, ó de la Ley que no ha sido concebida en concordancia con la Constitución, como lo veremos más adelante.

b) Iniciativa en los proyectos de ley en materia tributaria

Complementando las normas básicas sobre Legalidad Constitucional Tributaria, se encuentran las normas sobre iniciativa de los proyectos de ley en general, y en materia tributaria, en particular.

El artículo 40, primera parte de la Constitución de 1833 establecía que, "Las leyes pueden tener principios en el Senado o en la Cámara de Diputados a proposición de uno de sus miembros, o por mensaje que dirija el Presidente de la República 77". Según esta norma la iniciativa de las leyes correspondía a alguna de las Cámaras del Congreso Nacional, quienes ejercían esta facultad a través de proposiciones o mociones que presentaban a sus correspondientes Cámaras; a su turno el Presidente de la República ejercía la facultad por medio de un mensaje que podía enviar a cualquiera de las dos Cámaras.

La iniciativa de las leyes tributarias, sin embargo consagraba una regla especial en la segunda parte del artículo 40, al señalar que, "Las leyes sobre contribuciones de cualquiera naturaleza que sean, i sobre reclutamientos, sólo pueden tener principio en la Cámara de Diputados. Las leyes sobre reforma de la Constitución i sobre amnistía sólo pueden tener principio en el Senado 78".

El principal fundamento de esta disposición radica en la circunstancia de que la Cámara de Diputados es la más representativa en el esquema constitucional de la época, de modo tal que la imposición tributaria debía nacer legítimamente en esta instancia, para que de esa forma no se considere a la contribución como injusta e ilegítima.

Sobre este último aspecto se señaló, reforzando la idea de legitimidad, que "(...) siendo las contribuciones, como los reclutamientos, cargas que van a pesar directamente sobre el pueblo, es justo que procedan de aquella de las Cámaras que lo representan de un modo más fiel e inmediato 79". Continuaba Roldán señalando que "(...) casi todas las Constituciones se han inspirado, en este, como en otros puntos, en las instrucciones políticas de Gran Bretaña, donde, el principio de que toda contribución debe ser iniciada en la Cámara de los Comunes, que es la Cámara popular, se halla establecido desde siglos atrás con el aditamento muy importante de que la Cámara de los Lores no era facultada sino para aprobar o rechazar el respectivo proyecto; no para enmendarlo, como puede hacerlo con los demás proyectos que recibe 80".

A su turno Huneeus señalaba que "(...) la Cámara de Diputados, hoy tres veces más numerosa que el Senado, ofrece mayor garantía, como Cámara de origen, tratándose de contribuciones y reclutamientos. Es indudable que es más difícil para un Gobierno echar legalmente sobre los hombros del pueblo una nueva carga, cuando la ley debía necesariamente tener principio en una Cámara que conste de 109 miembros, que si pudiera tenerlo en una que se compone sólo de 37 81", sin lugar a dudas que estas autorizadas opiniones fijaban correctamente el verdadero fundamento en virtud del cual las normas que impusieron y suprimieron contribuciones debían tener su origen en la Cámara de Diputados.

Una materia que producía controversias, decía relación con la aplicación que en materia tributaria debía darse al artículo 51 82 del texto Constitucional, en orden a la facultad de corregir o adicionar los proyectos de ley por la Cámara revisora, en estos casos, por el Senado. Nosotros

77 Valencia Avarita, Luis: en obra citada supra nota 27, pp. 180.

78 Idem.

79 Roldán, Alchibada, en obra citada supra nota 26, pp. 298.

80 Idem.

81 Huneeus, Jorge: en obra citada supra nota 76, pp. 287.

82 Señalaba la norma en comento que: "El proyecto de ley que fuere adicionado o corregido por la Cámara revisora, volverá a la de su origen; y si en esta fueren aprobadas sus adiciones o correcciones por la mayoría absoluta de sus miembros presentes, pasará al Presidente de la República; en Valencia Avarita, Luis: en obra citada supra nota 27, pp. 181.

75 Idem.

76 Huneeus, Jorge: en La Constitución ante el Congreso, tomo I, Imprenta Cervantes, Santiago, Chile, año 1890, pp. 188.

compartimos la idea de que (...) el Senado puede hacer emiendas dentro de la idea sustantiva del proyecto; pero no introducir modificaciones extrañas a esta idea, porque se convertirá en Cámara de origen con respecto a ellas⁸³; ahora, el problema que se suscitaba era determinar cual era la idea sustantiva del proyecto de ley; dichas dificultades se produjeron en algunas ocasiones como el año 1873⁸⁴, a propósito de la dictación de un proyecto de ley para aumentar las contribuciones de sereno y alumbrado, también en el año 1912, con motivo del proyecto de ley que establecía una contribución sobre la cerveza.

c) Reforzamiento de la Legalidad Constitucional Tributaria

Finalmente en el Capítulo X titulado "De las garantías de la seguridad i propiedad", destacan las normas de los artículos 148 y 149 que complementan y refuerzan importantemente el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

El artículo 148 era una proyección y un refuerzo de lo prescrito en el artículo 37 número 1 pues se garantizaba que: "Solo el Congreso puede imponer contribuciones directas o indirectas, i sin su especial autorización es prohibido a toda autoridad del Estado i a todo individuo imponerlas, aunque sea bajo pretexto precario voluntario, o de cualquiera otra clase⁸⁵". Si analizamos a priori la norma en comento podríamos señalar que se trata de una repetición absurda de la norma del artículo 37, sin embargo, era de importancia capital, atendida las circunstancias especiales que vivía el País.

Por otro lado, estas normas buscaban poner freno a una situación constante en el ordenamiento jurídico, ya que (...) era frecuente, por otra parte, exigir el pago de impuestos no autorizados por ninguna ley. La Constitución quiso condenar estas corruptelas y reservar de un modo expreso el Congreso la atribución de facultar a las autoridades para que impongan contribuciones⁸⁶.

En la misma línea se desarrolla el texto normativo del artículo 149, ello en atención a que establecía: "No puede exigirse ninguna especie de servicio personal o contribución, sino en virtud de un decreto de autoridad competente, deducido de la ley que autoriza aquella exacción, i manifestándose el decreto al contribuyente en el acto de imponerle el gravamen⁸⁷". Podemos apreciar que se mantiene la idea directriz en el sentido de que el Constituyente de 1833 solía confundir conceptos de contenido tributario, en el caso de esta norma, confunde el concepto de contribución con servicio personal.

Como podemos apreciar, los artículos precedentemente transcritos establecían en el ordenamiento constitucional de la época, un régimen de Legalidad Constitucional Tributaria, lo cual se desprende de los siguientes hechos: a) Sólo la ley puede imponer o suprimir contribuciones de cualquier especie o naturaleza; b) Sólo la ley puede establecer el repartimiento de estas contribuciones; c) Solo el Congreso Nacional puede imponer contribuciones directas o indirectas, a través de la ley; d) Solo el Congreso Nacional por medio de una ley, puede autorizar

a la autoridad para imponer contribuciones; y e) Sólo la ley puede autorizar la dictación de decretos en virtud de los cuales la autoridad pueda exigir alguna especie de contribución.

Se observa además, que en ninguna de las normas transcritas se hace referencia al término impuesto, y mucho menos al término tributo, lo cual demuestra que ambos vocablos son desconocidos para la estructura normativa constitucional de la época, circunstancia que extraña de sobre manera, pues desde la Carta Magna se ha hecho referencia al término tributo, y nos produce un desencanto con los constituyentes del año 1833, pues de conocer el contenido de aquel monumento jurídico, se debió hacer referencia al término tributo y no al vocablo con- tribuciones, en el entendido de la confusión que este último concepto provoca. Además no se entiende como el constituyente olvida el concepto de tributo o de impuesto, si durante la época colonial existían diversos tributos, v.gr. la alcabala⁸⁸, lo cual sólo refuerza la idea del descuido en la regulación correcta de la materia si ya en el siglo anterior dichos conceptos eran conocidos.

El parlamentarismo, traducido en el establecimiento de un Gobierno oligárquico, conduciría a la crisis de 1924, que traería consigo además del término de aquel régimen, el establecimiento de un nuevo texto Constitucional, que a partir de 1925, regularía nuevamente con bastante detención, pero no sin reparos, el sistema de la Legalidad Constitucional Tributaria.

2) Constitución Política de 1925

Con fecha 18 de Septiembre de 1925, se promulgó el texto de la Constitución Política de 1925, la cual rigió nuestro País, y en esto seguimos al profesor Silva Bascañán, hasta el 10 de Marzo del año 1981. Este texto Constitucional sufrió muchísimas reformas, diez para ser más precisos, de modo que el texto que comenzó a regir en el año 1925 era bastante diverso del texto existente al año 1973.

El nuevo texto constitucional establecía algunas innovaciones en el ámbito del Derecho Constitucional chileno, así, señalaba que el Estado de Chile era unitario, y su gobierno republicano y democrático representativo (artículo 1º)⁸⁹, repetía el Principio de la Soberanía nacional (artículo 2º)⁹⁰, se refuerza la independencia de los poderes públicos, entendido ello como (...) una división formal de funciones que se entrega a cada una de las magistraturas o autoridades, y no a cada poder, en el sentido material⁹¹, entre otras importantes materias; sin embargo, evidenciaba notables vacíos, ello principalmente en tres ordenes de materias; a saber: a) La existencia de un catálogo de derechos fundamentales, reconocidos por el texto constitucional, bastante limitado y lo que es peor aún, sin un mecanismo idóneo para su garantía, lo que se traduce en la nula existencia de acciones jurisdiccionales encaminadas a poner en ejercicio la jurisdicción y con ello restablecer el imperio del Derecho y dar la debida protección al afectado, por actos u omisiones ilegales o arbitrarias; b) La falta de un mecanismo constitucional de resolución de los conflictos surgidos entre los diversos poderes del Estado, lo que produjo

⁸³ Roldán, Alchibades, en obra citada supra nota 26, pp. 300.

⁸⁴ En el año 1873 con motivo del proyecto antes aludido y aprobado por la Cámara de Diputados, se produjo una controversia, pues el Senado devolvió el proyecto a la Cámara, modificándolo en el sentido de limitar sus efectos a la Municipalidad de Santiago para el año 1877 en el de duplicar las contribuciones de sereno y alumbrado, de patentes de carruajes y otras, y en el de suprimir algunas de que no se había tratado. Considerando aquella Corporación que el Senado se había convertido en Cámara de origen en las materias que no se referían a la contribución de sereno y alumbrado, y que no tenía este derecho, conforme a la Constitución, acordó pasar a Comisión el proyecto así modificado. Habiendo transcurrido el año 1877, en el cual la ley iba a producir sus efectos, sin que se hubiera evacuado el informe, el proyecto caducó de hecho. Este informe no fue, por lo demás, presentado, y el descarrilo quedó sin solución. Roldán, Alchibades, en *Elementos de Derechos Constitucional de Chile*, Imprenta Litografía Barceloneta, Santiago-Valparaiso, Chile, año 1917, pp. 329.

⁸⁵ Valencia Avaria, Luis, en obra citada supra nota 27, pp. 194.

⁸⁶ Roldán, Alchibades, en obra citada supra nota 26, pp. 182.

⁸⁷ Valencia Avaria, Luis, en obra citada supra nota 27, pp. 194.

⁸⁸ Villalobos, Sergio, en *Historia de Chile*, Editorial Universitaria, Santiago, Chile, año 1991, pp. 241-243. Señala el historiador, reforzando nuestra idea de que en esta época los términos impuestos ya eran utilizados, que "un método eficaz para aumentar las entradas fue el recargo de los impuestos y la implantación de su cobro por la administración de la Real Hacienda". Continua señalando que "El ingreso fiscal aumentó notablemente a causa de las medidas generadas materializadas por el desamortamiento comunal. El año 1788 llegaba a alrededor de 600.000 pesos, constituidos por los impuestos que se incluían a continuación: a) Producción y acortación de la plata, \$28.500, b) 396 del oro, \$18.100, c) 209 del cobre, \$3.200, d) 219 del hierro, \$16.300, e) Almolijerías (caldanías), \$43.200, f) Alcabala (comparación interior y exterior), \$131.600, g) Casa de Moneda, \$89.100, h) Estanco del tabaco, \$237.600, y i) Otros, \$22.000".

⁸⁹ Valencia Avaria, Luis, en obra citada supra nota 27, pp. 214.

⁹⁰ Idem.

⁹¹ Bernaschina González, Mario, en *Manual de Derecho Constitucional*, tomo II, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1951, pp. 69.

constantes, intestinas y permanentes luchas entre los diversos órganos del Estado; y, finalmente, c) La inexistencia de un marco constitucional-legal, regulador de los partidos políticos, de su funcionamiento y regulación.

En lo que a nosotros nos importa, el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, su estructura normativa arranca del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, artículo 4º del texto constitucional, que términos similares al artículo 160 de la Constitución de 1833 señalaba que, "ninguna magistratura, ninguna persona, ni reunión de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les haya conferido por las leyes. Todo acto de contravención a este artículo es nulo"⁹²; norma sobre la cual valen los mismo comentarios realizados en su oportunidad.

El Establecimiento del Principio Constitucional de Legalidad Impositiva tenía una regulación muy similar a la de la Constitución del año 1833, sin embargo, comienzan a presentarse notas características, aunque insuficientes a la luz de las actuales consideraciones de la ciencia jurídica tributaria, que le dan un carácter muy especial a determinadas normas de su contenido, y, gr., por primera vez se hace referencia al término impuesto en un texto Constitucional.

a) El Principio Constitucional de Legalidad Tributaria como derecho fundamental de la persona humana

La Constitución de 1925, se caracterizó, en materia de derechos fundamentales, por dos cosas: primero, por sistematizarlos en el capítulo III del cuerpo Constitucional, sobre "Garantías Constitucionales"; y, en segundo lugar, la incorporación y reconocimiento a este nivel normativo de derechos tan importantes como la función social de la propiedad y la Legalidad Tributaria, entre otras materias.

Así, el artículo 10 número 9 inciso 1º de la Constitución de 1925 señalaba que, "La Constitución asegura a todos los habitantes de la República: 9º. La igual repartición de los impuestos y contribuciones, en proporción de los haberes o en la progresión o forma que fije la ley; y la igual repartición de las demás cargas públicas"⁹³. Podemos apreciar que el constituyente, regulando el importantísimo Principio de Igualdad Tributaria, ya ordena que dicha igualdad tributaria deba regularse por medio de la ley. Es muy importante esta norma además pues por primera vez se consagra en una Constitución el término tributario "impuesto"; sin embargo, aún se mantenían las imprecisiones conceptuales con el vocablo contribuciones.

Era tan evidente el problema conceptual que resulta de sumo interese como se entendían los conceptos de contribuciones e impuestos de la jurisprudencia de nuestros Tribunales Superiores de Justicia. Así, tratándose de las contribuciones se señalaba que eran "aquella parte del patrimonio individual de que los ciudadanos están obligados a privarse para concurrir a los gastos que demanda el mantenimiento del Estado, y de ese modo ellas afectan al patrimonio de quien las paga"⁹⁴; como podemos apreciar la concepción que la Corte Suprema tenía de la contribución era muy distinto a lo que hoy se entiende por tal, principalmente por la finalidad que tenían comprometida, esto es, el mantenimiento de los gastos del Estado.

Mas tarde los incisos 2º y 3º de la norma en comento agregaban que: "Sólo por lei pueden imponerse contribuciones directas o indirectas y, sin su especial autorización, es prohibido a toda autoridad del Estado y a todo individuo imponerlas, aunque sea bajo pretexto precariable, en forma voluntaria, o de cualquier otra clase." "No puede exigirse ninguna especie de servicio personal, o de contribución, sino en virtud de un decreto de autoridad competente,

fundado en la lei que autoriza aquella exacción"⁹⁵. Si observamos el contenido del artículo 10 número 9, podemos apreciar que en él se han unificado las normas de los artículos 12 número 3, 148 y 149 de la Constitución de 1833, con importantes modificaciones pues: a) Se habla por primera vez en un cuerpo constitucional de impuesto; b) Se hace referencia a la progresión y a la proporción, dando las bases constitucionales del Principio tributario de Progresión; y, c) Se refuerza la consagración constitucional del Principio de Legalidad Tributaria.

Aún cuando el Principio en comento se consagraba como una garantía constitucional, carecía completamente de un mecanismo eficaz de protección y resguardo del mismo, de manera que sólo la obligación de regular estas materias por ley, resguardaba en forma mediana la garantía; pero bien sabemos que el legislador puede dictar leyes no siempre justas.

b) Regulación formal del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria

Cuando hablamos de regulación formal del principio, estamos señalando dos ordenes de materias, por una parte el origen de la obligación tributaria desde un punto de vista formal, esto es, la norma jurídica idónea para imponer o suprimir los tributos, y en segundo lugar el mecanismo de concreción y cumplimiento efectivo del Principio, lo cual se traduce en determinar donde se encuentra el origen de las normas tributarias.

Tratándose del primero de los puntos, ya observamos que el artículo 44, inserto en el párrafo sobre "Atribuciones del Congreso", dentro del Capítulo IV sobre "Congreso Nacional", establece que: "Sólo en virtud de una lei se puede: 1º. Imponer contribuciones de cualquiera clase o naturaleza, suprimi las existentes, señalar en caso necesario su repartimiento entre las provincias o comunas, y determinar su proporcionalidad o progresión"⁹⁶. Esta norma que tiene su parangón en el artículo 37 número 1 de la Constitución de 1833, sólo muestra como novedad en su cuerpo normativo, la referencia a que la determinación de la proporcionalidad o progresión del tributo, también debe regularse por la ley.

En cuanto a los mecanismos de concreción y cumplimiento efectivo del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, en el mismo Capítulo IV, pero en el párrafo relativo a "Formación de la ley", el artículo 45 inciso 3º, relativo a la iniciativa exclusiva de la Cámara de Diputados en determinados proyectos de ley señala que: "Las leyes sobre contribuciones de cualquiera naturaleza que sean, sobre los presupuestos de la administración pública y sobre reclutamiento, solo pueden tener principio en la Cámara de Diputados"⁹⁷. Esta norma tiene símil en la Constitución anterior, en el artículo 40 segunda parte. Se trata de una norma que entrega el origen de determinadas leyes, por la importancia y trascendencia de las materias a que se refieren, a la Cámara de Diputados, en el entendido de que se trata de la rama del Congreso Nacional que representa de mejor forma los intereses de la comunidad nacional.

Este texto constitucional agregó, por primera vez, el vocablo impuesto, sin entrar a definirlo ni establecer sus elementos. Observamos nuevamente que la Constitución no hace referencia al concepto tributo, resultando muy interesante lo señalado por Pedro Massone reciente. En el derecho español y en el latinoamericano, la expresión equivalente usada hasta principios de siglo, fue la de "contribución"; también debe atribuirse el mismo sentido a la palabra "gravamen"⁹⁸.

La Constitución de 1925 consagraba el denominado dominio mínimo legal, en virtud del cual no sólo las materias establecidas en el catálogo del artículo 44 debían ser reguladas por

⁹² Valencia Avaria, Luis; en obra citada supra nota 27, pp. 214.

⁹³ Valencia Avaria, Luis; en obra citada supra nota 27, pp. 216.

⁹⁴ Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales, II Semestre, año 1947, pp. 11.

⁹⁵ Valencia Avaria, Luis; en obra citada supra nota 27, pp. 216 - 217.

⁹⁶ Idem, pp. 223.

⁹⁷ Idem, pp. 225.

⁹⁸ Massone, Pedro; en Instituciones de Derecho Tributario; Ediciones Edeval, Valparaiso, Chile, año 1979, pp. 96.

medio de la ley, sino que cualquier materia por precisa, técnica o intrasendente que fuere. Se señalaba que "(...) las normas que deben dicitarse con arreglo a los tramites indicados (iniciativa, origen, discusión, aprobación, promulgación y publicación) están señaladas en el artículo 44 de la Constitución que dice: "Solo en virtud de una ley se puede" y sigue la enumeración de los 15 casos contemplados en ese artículo. No debe creerse que los asuntos indicados en el artículo 44 son los únicos que necesitan ser aprobados por una ley. Hay muchos otros casos en que la Constitución, en forma expresa, se remite a una ley; de manera que el artículo 44 no tiene el carácter de enumeración taxativa, sino que por el contrario, meramente enunciativa⁹⁹". La opinión antes citada no puede ser más gráfica de la forma como estaba configurada la reserva de ley en el Derecho Constitucional de la época.

c) El rol del Presidente de la República en la formación de la ley tributaria

El texto original de la Constitución de 1925 establecía, en su artículo 72 que, "Son atribuciones especiales del Presidente: 1.a. Concurrir a la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, sancionarlas y promulgarlas"¹⁰⁰.

Se trataba de la norma genérica en cuanto a la participación que tenía el Presidente de la República en el proceso legislativo, no existiendo una norma especial relativa al ámbito tributario.

Sin embargo, esta situación cambia completamente a partir de la Ley de Reforma Constitucional número 17.284, de 23 de Enero del año 1970¹⁰¹, cuerpo legal en virtud del cual el máximo dignatario de la Nación entraba a jugar un papel clave en la formación de la ley tributaria.

En virtud de esta ley se incorporaron dos grandes reformas:

En primer lugar se modificó el artículo 45 de la Carta de 1925, estableciendo un régimen en virtud del cual el Presidente de la República tenía iniciativa exclusiva en determinados proyectos de ley, entre los cuales destacaban aquellos que tenían por objeto "suprimir, reducir o condonar impuestos o contribuciones de cualquiera clase, sus intereses, sanciones, postergar o consolidar su pago y establecer exenciones tributarias totales o parciales"¹⁰².

Con esa fórmula se entregaba por primera vez en nuestra historia Constitucional la iniciativa en los proyectos de ley tributaria al Presidente de la República, con lo cual se ponía término al régimen en virtud del cual dichos proyectos de ley debían iniciarse en la Cámara de Diputados, con lo cual se entregaba al Presidente de la República una arma muy poderosa y de gran ayuda para realizar un correcto manejo de las políticas económicas y de la actividad financiera tributaria que debía desarrollar para lograr los propósitos de su gestión de Gobierno.

En segundo lugar, se modificó el artículo 44 del texto Constitucional, estableciendo un nuevo número 15, en cuya virtud, podía delegarse facultades al Presidente de la República para dictar Decretos con Fuerza de Ley para "imponer contribuciones de cualquier clase o naturaleza, suprimir las existentes, señalar en caso contrario su repartimiento entre las provincias o comunas, y determinar su proporcionalidad o progresión"¹⁰³. Se trataba de una norma altamente peligrosa, a nuestro entender, pues creaba las condiciones para que, ajustándose a la ley y dependiendo de las mayorías políticas del momento, se entregara una facultad al Presidente de la República que significaba un poder enorme,

poder que podía ser ejercido con total prudencia(o imprudencia) y además con entera arbitrariedad, que permitía una actuación al borde de la constitucionalidad; y que significaba, basándose en un respeto omnímodo de la ley, quitar total protección a los ciudadanos y a sus derechos.

d) Las Asambleas Provinciales, nuevo sujeto de creación tributaria

Resulta curiosa la norma del artículo 98 inciso 1° de la Constitución de 1925, según esta norma, "las Asambleas Provinciales celebraran sesión con la mayoría de sus miembros en actual ejercicio; rendirán las atribuciones administrativas y dispondrán de las rentas que determine la ley, la cual podrá autorizarlas para imponer contribuciones determinadas en beneficio local"¹⁰⁴.

Se trata de una norma que complementa indudablemente la prescripción en el número 9 del artículo 10, pues se establece expresamente que la ley podrá autorizar a las Asambleas Provinciales para imponer contribuciones en beneficio local.

D. CUARTO PERÍODO ANTECEDENTES CONSTITUCIONALES SOBRE EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD DE 1980

1) Constitución Política de 1980

En este acápite sólo realizaremos un breve repaso por las normas básicas en las cuales se estructura en la actualidad el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

En primer término debemos recordar lo prescrito por los artículos 6° y 7° del texto Constitucional en los cuales se siennan los principios fundamentales del Estado Democrático de Derecho, especialmente el artículo 7° que consagra el estudiado Principio Constitucional de Legalidad.

a) El Principio Constitucional de Legalidad Tributaria es un derecho de la persona humana que forma parte de las denominadas garantías constitucionales del Contribuyente

Tal como lo señala Juan Eduardo Figueroa Valdés, el principio en comentario forma parte de los Derechos Fundamentales de los Contribuyentes y por ello el Constituyente los ha consagrado de esa forma.

Así, el Capítulo III, sobre "Derechos y Garantías Constitucionales", en su artículo 19 número 20, inciso 1°, sienta las bases de la Legalidad Tributaria al disponer que "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".

Sobre el particular nos referiremos con más detalle en el próximo capítulo de esta investigación.

b) La iniciativa exclusiva de la ley tributaria. Las facultades tributarias del Presidente de la República

Se consagra también en el Capítulo IV, relativo al "Gobierno", normas que tiene implicancia en materia tributaria, al establecer en su artículo 32 números 1 y 6¹⁰⁵, las atribuciones

⁹⁹ Bernaschina González, Maturo; en obra citada supra nota 91, pp. 358.

¹⁰⁰ Valencia Avaria, Luis; en obra citada supra nota 27, pp. 228.

¹⁰¹ Sobre el particular muy útil: Silva Bessutan, Alejandro; en *Tarado de Derecho Constitucional*, tomo III: La Constitución de 1980, Antecedentes y Génesis, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1997, pp. 142-143. *Casa Egaña José Luis*; en *Derecho Constitucional Chileno*, tomo I, Ediciones Universidad Católica de Chile, Santiago, Chile, año 2.002, pp. 67.

¹⁰² Valencia Avaria, Luis; en obra citada supra nota 27, pp. 249.

¹⁰³ *Ibidem*, pp. 248.

¹⁰⁴ Valencia Avaria, Luis; en obra citada supra nota 27, pp. 234.

¹⁰⁵ El antiguo número 8 del artículo 32, pasó a ser el actual número 6 del artículo 32, según numeración dada por el Texto Refundido, Coordinado y Sistematizado de la Constitución Política de la República, contenida en el

especiales del Presidente de la República. Señalan las normas en comentario que: "Son atribuciones especiales del Presidente de la República: 1°. Concurrir a la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, sancionadas y promulgarlas", pues en todo proceso legislativo tributario debe concurrir la actuación del Presidente de la República; y, 6°. Ejercer la potestad reglamentaria en todas aquellas materias que no sean propias del dominio legal sin perjuicio de la facultad de dictar los demás reglamentos, decretos e instrucciones que crea convenientes para la ejecución de las leyes", ello por cuanto, en el esquema de la nueva Constitución se establece el denominado dominio máximo legal, en el cual aquellas materias que no son objeto de ley, pueden regularse a través de la potestad reglamentaria autónoma, precisamente establecida en el numeral 6° del artículo 32.

El Principio de Legalidad Tributaria se manifiesta además en el artículo 63 números 2, 3, y 14⁰⁶; y en el artículo 65 inciso 4° numeral 1⁰⁷, normas contenidas en el Capítulo V de la Ley Fundamental, que consagra las normas sobre "Congreso Nacional". El artículo 63, que se encuentra en el párrafo sobre "Materias de Ley" señala, en lo pertinente: "Solo son materias de Ley: 2°. Las que la Constitución exijan que sean reguladas por una ley", norma que se encuentra en íntima relación con el número 20 del artículo 19, "3°. Las que son objeto de codificación, sea civil, comercial, procesal, penal u otra", ello desde el momento que la frondosa legislación chilena consagra un Código Tributario; y, "14°. Las demás que la constitución señale como iniciativa exclusiva del Presidente de la República", norma íntimamente relacionada con el artículo 65 inciso 4° número 1°, el cual inserto en el párrafo sobre "formación de la ley", y refiriéndose a las materias que son de exclusiva iniciativa del Presidente de la República establece que: "Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para: 1°. Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión". Esta última es una norma novedosa en los textos constitucionales, pues no se consagraba con anterioridad un régimen de exclusividad en manos del Jefe de Estado y de Gobierno, tratándose de la iniciativa de determinados proyectos de ley, circunstancia que sólo viene a reforzar la idea de lo delicado y trascendental para el desarrollo del País y para el resguardo efectivo de los derechos, la regulación de las materias tributarias.

Respecto del artículo 65 inciso 4° número 1, antiguo artículo 62, la discusión de esta norma se verificó en la sesión 409 de la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución. En ella la comisionada Sra. Luz Bulnes Aldunate oponiéndose al precepto señaló: "(...) esta atribución del Presidente significa en último término entregar toda iniciativa legislativa a este órgano del Estado y terminar con el principio rector que inspira la función legislativa, cual es la iniciativa puede ser presidencial o parlamentaria. De otra manera serían muy pocas las leyes que pudieran iniciarse por el Congreso que no consultaran tributos para financiar sus proposiciones. No debe olvidarse que las normas constitucionales deben estudiarse en un contexto y que el proyecto establece la ampliación de la potestad reglamentaria, por lo que sí se acoge

¹⁰⁶ Decreto N° 100, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, publicado en el Diario Oficial, de fecha 22 de Septiembre de 2.005, el que recogió las diversas modificaciones que estableció la Ley de Reforma Constitucional N° 20.050, publicada en el Diario Oficial de fecha 26 de Agosto de 2.005.

¹⁰⁷ El antiguo artículo 60, pasó a ser el actual 63, según numeración dada por el Texto Refundido, Coordinado y Sistematizado de la Constitución Política de la República, contenida en el Decreto N° 100, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, publicado en el Diario Oficial, de fecha 22 de Septiembre de 2.005, el que recogió las diversas modificaciones que estableció la Ley de Reforma Constitucional N° 20.050, publicada en el Diario Oficial de fecha 26 de Agosto de 2.005.

¹⁰⁸ El antiguo artículo 62, pasó a ser el actual artículo 65, según numeración dada por el Texto Refundido, Coordinado y Sistematizado de la Constitución Política de la República, contenida en el Decreto N° 100, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, publicado en el Diario Oficial, de fecha 22 de Septiembre de 2.005, el que recogió las diversas modificaciones que estableció la Ley de Reforma Constitucional N° 20.050, publicada en el Diario Oficial de fecha 26 de Agosto de 2.005.

esta atribución, el Congreso prácticamente se reducirá a ser un órgano revisor de la legislación propuesta por el Presidente¹⁰⁸.

Es interesante citar lo señalado por el profesor Silva Baccañan, respecto de cierta confusión que puede generar la norma, lo cual compartimos plenamente al señalar que "(...) la redacción, originada en la Comisión Ortúzar, no parece muy feliz si se considera que literalmente la "forma, proporcionalidad o progresión" parece referirse a las exenciones, cuando pretende en verdad vincularse al régimen de determinación de los tributos. A nuestro juicio, para expresar exactamente lo que se pretende ordenar, en su parte final, debería decirse "imponer, reducir, suprimir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, determinar su forma, proporcionalidad o progresión y establecer exenciones o modificar las existentes"¹⁰⁹.

Indudablemente estos tópicos no se agotan en estas líneas, muy por el contrario, su estudio tiene singularidades, matices y caracteres tan relevantes, que serán objeto de un detallado estudio en el próximo capítulo de esta investigación.

De todo lo expuesto en las líneas precedentes podemos obtener una conclusión muy importante para el desarrollo de esta investigación, cual es, que el Principio de Legalidad Tributaria constituye un Principio de naturaleza Constitucional, lo cual no sólo se desprende de las normas positivas establecidas en el actual texto de la Carta Fundamental, sino que además deriva de la constante segregación que dicho principio tuvo en los diversos textos constitucionales desde el año 1812, circunstancia que venía ya precedida de la literatura y textos constitucionales ingleses, norteamericanos y franceses.

Por otra parte el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria tiene el carácter de tal por una razón muy especial: constituye un derecho fundamental de la persona humana, de modo que su reconocimiento no viene más que a confirmar su enorme trascendencia, siendo solamente recogido por el constitucionalismo, entendiéndose este como "(...) el movimiento que propugna la promoción y defensa de la dignidad y derechos esenciales de la persona humana, sobre la base de un gobierno o Poder limitado por aquel objetivo capital"¹¹⁰, y consagrado el texto de la Constitución.

¹⁰⁸ Intervención de la comisionada Sra. Luz Bulnes Aldunate, en Actas de la Comisión de Estudio de la nueva Constitución, sesión 409ª, celebrada el 24 de Julio de 1978, Ediciones Generalma de Chile, Santiago, Chile, año 1979, pp. 3.418-3.419.

¹⁰⁹ Silva Baccañan, Alejandro, en Tratado de Derecho Constitucional, tomo V, La Constitución de 1980: Gobierno, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 2000, pp. 217.

¹¹⁰ Cea Esguía, José Luis, en Revisión de la Teoría Constitucional, Revista de Derecho, Volumen III, Universidad Austral de Chile, Valdivia, Chile, año 1992, pp. 79.

CAPÍTULO TERCERO

EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1980 EN RELACIÓN CON LA IMPOSICIÓN DE TRIBUTOS

En el capítulo anterior nos avocamos a revisar específicamente como a través de nuestra historia constitucional, se había tratado el tema de los tributos, especialmente, la evolución que a lo largo de nuestra constitucionalidad ha presentado el denominado Principio Constitucional de Legalidad Tributaria o Impositiva.

Pues bien, en los próximos capítulos de nuestra investigación nos preocuparemos de la Legalidad Tributaria según el tratamiento específico y la fisonomía exacta que le da la Constitución Política de 1980, ya sea en relación con la imposición de tributos, o bien en relación a los mecanismos de control del Principio en comento.

De esta forma en este tercer capítulo estudiaremos el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria en la Constitución Política de 1980 con relación a la imposición de tributos. Aquí explicaremos el concepto de legalidad, los elementos que la conforman y sus principales características.

También se analizarán las dimensiones del principio de legalidad, estableciendo su campo de aplicación respecto de las diversas fuentes de derecho formal que tienen carácter de ley, como las leyes orgánicas constitucionales, los tratados internacionales o los decretos leyes.

En este capítulo nos avocaremos a determinar el problema de la reserva legal en el sistema constitucional tributario chileno, determinando los argumentos dados por la doctrina y jurisprudencia para proclamar un principio absoluto o relativo, en esta problemática, y de esa forma dar respuesta a una de nuestras hipótesis de trabajo. Estableceremos también la forma como el principio de legalidad opera como garantía de certeza y seguridad jurídica, y como garantía de un derecho fundamental tan importante como el derecho de propiedad.

Describiremos además el contenido del principio de legalidad tributaria, todo ello desde el punto de vista de lo expuesto por la doctrina tanto chilena, como comparada; y sin dejar de lado lo que a su respecto han señalado, en forma muy acertada en algunas ocasiones, la jurisprudencia del Excelentísimo Tribunal Constitucional, como de nuestros Tribunales Superiores de Justicia, principalmente la Corte Suprema.

Los principios constitucionales del Derecho Tributario, ya tienen su reconocimiento en los escritos de Adam Smith¹, de cuya obra se desprende: 1) La Igualdad ante las Cargas Públicas; esto es la proporción que debe existir entre los tributos y las capacidades económicas del contribuyente; 2) La Certeza, en cuanto a que los tributos deben ser claros, llanos e inteligibles; por ello este principio se relaciona con la legalidad, pues debe establecerse un sistema válido y obligatorio para ambas partes de la relación jurídico tributaria; 3) La Comodidad y Conveniencia, en la

¹ Smith, Adam; en Las Riquezas de las Naciones, Editorial Bosch, Barcelona, España, año 1947, pp. 117 ff.

1) Sobre el establecimiento del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria en la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución

oportunidad y modo del pago; y 4) La Economía, que resultó de importancia capital, pues es evidente que la tributación producirá efectos sobre la producción y el ahorro. Pues bien, estos principios evolucionaron y tomaron diversos matices en cada uno de los sistemas jurídicos estatales, los cuales construyeron su tipología en atención a las particularidades propias de su organización constitucional.

Chile, a partir de la Constitución de 1980, fijó los diversos principios constitucionales del contribuyente, entre los cuales se encuentran el Principio Constitucional de Legalidad, pieza, como ya hemos señalado en varias oportunidades, clave, no tan solo del sistema jurídico tributario, sino más bien de todo el complejo normativo integrante de los derechos fundamentales, esto, desde una perspectiva eminentemente garantista.

De esta forma comenzamos este estudio, que busca estructurar el sistema de la Legalidad Tributaria en el ordenamiento jurídico chileno.

A. EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. GÉNESIS Y ESTABLECIMIENTO EN LA CONSTITUCIÓN DE 1980

Para un análisis cabal del Principio en estudio, es necesario referirse, en primer término a su génesis en el actual texto Constitucional.

“(…) Al establecerse la Junta Militar de Gobierno presidida por el General Augusto Pinochet U., Comandante en Jefe del Ejército, se señaló que se adoptarían medidas conducentes a dotar al país de un régimen Constitucional, para lo cual se iría a la redacción de un texto correspondiente.”²

Se designó una Comisión con el propósito de elaborar un anteproyecto de nueva Constitución Política. Esta comisión fue integrada durante sus más de siete años de trabajo por diversos especialistas en Derecho Constitucional, a saber, don Sergio Diez Úrzuá, don Jaime Guzmán Errázuriz, don Enrique Ortúzar Escobar, don Jorge Ovalle Quiroz, don Enrique Evans de la Cuadra, don Alejandro Silva Bascuñan –estos tres últimos integraron la Comisión Constituyente hasta el año 1976-; doña Alicia Romo Román, doña Luz Bulnes Aldunate; don Raúl Berclsen Reperto y don Juan de Dios Carmونا Peraltá³. Todos los integrantes de la Comisión de estudio eran abogados y a su vez, la mayoría de esta eran profesores de Derecho.

Cabe señalar que “(…) las fuerzas Armadas inician y cierran el periodo correspondiente a la Constitución Política de 1925, actuando decisivamente en 1924 y 1973”⁴. Es más son ellas quienes llaman a la Comisión de Estudio, para la elaboración de un nuevo texto constitucional, para establecer de esa forma, una nueva institucionalidad.

Preciso es, para comprender el verdadero sentido de las normas que conforman el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, revisar el origen que ellas tuvieron, principalmente de lo discutido en la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución. Seguiremos un orden cronológico de las sesiones celebradas por la Comisión en estudio rescatando todos aquellos pasajes que digan relación con nuestro tema para saber y tener una clara idea de cómo se llegaron a establecer las disposiciones actuales específicamente lo relativo al Principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

a) Sobre el establecimiento del artículo 19 número 20

Se discutió en primer término el contenido del actual artículo 19 número 20 de la Constitución, que se concibió como artículo 17 número 5, así el Sr. Ortúzar, Presidente de la Comisión, señaló que el texto actual de aquel artículo era el siguiente:

“La igual repartición de los impuestos y las contribuciones, en proporción de los haberes o en la progresión o forma que fije la ley; y la igual repartición de las demás cargas públicas.

Sólo por ley pueden imponerse contribuciones directas o indirectas, y sin su especial autorización, es prohibido a toda autoridad del Estado y a todo individuo imponerlas, aunque sea bajo pretexto precario, en forma voluntaria, o de cualquier otras clase.”

“No puede exigirse ninguna especie de servicio personal, sino en virtud de un decreto de autoridad competente, fundado en una ley que autoriza aquella exacción.”

“Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones ni exigir clase alguna de auxilio, sino por medio de las autoridades civiles y por decreto de éstas.”

“Una ley particular determinará el método de reclutas y reemplazos para las fuerzas de mar y tierra.”

“Todos los chilenos en edad de cargar armas deberán hallarse inscritos en los registros militares, si no están especialmente exceptuados por la ley.”

En lo que corresponde a esta sesión de la Comisión el señor Silva Bascuñan señaló que en esta materia solo debía conservarse el inciso primero de este artículo ya que los restantes cinco incisos eran de “(…) carácter institucional, orgánico, no dogmático y no se relaciona con los principios generales de la Constitución puesto que el único principio general de la Carta Fundamental es el principio de igualdad establecido en el inciso primero”⁵. La discusión solo se debía relacionar con el inciso primero de este artículo, según podemos apreciar de la discusión entre los integrantes de la Comisión.

Posteriormente, el señor Silva Bascuñan formula una modificación al artículo expresando: “(…) La repartición de los impuestos y contribuciones en proporción de los haberes o en la progresión o forma que fije la ley; y la igual repartición de las demás cargas públicas”⁶. Agrega que “(…) la discusión debería reducirse a este inciso y todo lo demás se dejaría para cuando se tratan entre los integrantes de la Comisión.”

² Decreto Ley No 1, de 11 de Septiembre de 1973, publicado en el Diario Oficial número 28.653, de 18 de Septiembre de 1973, citado por: Carrasco Delgado, Sergio, en Génesis y Vigencia de los Textos Constitucionales Para el tema de la Génesis de la Constitución Política de 1980 se recomienda revisar: Andrade Geyrizar, Carlos; en Génesis de las Constituciones de 1925 y 1980, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1988; Carrasco Delgado, Sergio; en Génesis y Vigencia de los Textos Constitucionales Chilenos, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 2002; Silva Bascuñan, Alejandro; en Tratado de Derecho Constitucional, tomo III, La Constitución de 1980: Antecedentes y Génesis, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1997. ³ Carrasco Delgado, Sergio; en Génesis y Vigencia de los Textos Constitucionales Chilenos, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, pp. 217. ⁴ Intervención del comisionado Sr. Alejandro Silva Bascuñan, en Actas de la Comisión Constituyente, sesión 103ª, celebrada el 11 de Marzo de 1975, Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, pp. 15. ⁵ Idem, nota supra 5, pp. 16.

Las bases del establecimiento de la ley o en las normas que se estudiarán más adelante atinentes al Derecho Financiero del Estado (...)”⁷.

Tanto los comisionados Srs. O’valle Quiroz y Evans de la Cuadra, concordaron con el trascendental del sistema impositivo y, también, en cuanto a evitar las repeticiones en el articulado de la Carta Fundamental.

Se explica claramente la intención de los comisionados, en orden a reducir el ámbito de la normativa tributaria esencial en el articulado correspondiente a los derechos fundamentales.

Más tarde, el Sr. Silva Bascañán se manifiesta de acuerdo con la proposición del Sr. Evans de la Cuadra, en el sentido de suprimir lo relativo a la prohibición de toda discriminación arbitraria, ya que sería reiterativa. Lo que hacía dudar al Sr. Silva Bascañán era si la Constitución era o no sincera al comenzar el precepto con el vocablo “igual”. El Sr. O’valle Quiroz señala que a este aspecto no atende al monto del tributo en sí mismo, ni está vinculada exclusivamente con la proporción que respecto del hecho, renta, ganancia o beneficio gravados debe contemplar la ley, sino que la filosofía tributaria mira, precisamente, al derecho de cada hombre de soportar las cargas, de manera que estas sean por igual pesadas para todos. Estima que el punto de vista es distinto, ya que con ese criterio cada componente de la sociedad chilena debe asumir los mismos sacrificios y éstos, obviamente, no generan pagos iguales y, a veces, ni siquiera en la misma proporción (...)”⁸. Agrega que, “(...) cree que por esta razón, la expresión “igual” no mira al tributo mismo, en su esencia, sino al sacrificio que debe hacer quien lo paga, por lo cual, además de la razón ya anotada, considera que ese término debe conservarse”⁹.

En consecuencia el artículo 17 número 5 quedaría aprobado con la siguiente redacción: “La igual repartición de los impuestos y contribuciones, en proporción de los haberes o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas”. En consecuencia este numeral comprendería eventualmente dos partes en su articulado. La primera parte del inciso, referido específicamente al principio de igualdad en su articulado. La primera parte del inciso, igualdad no es cuantitativa sino que en proporción de la capacidad contributiva de cada individuo, de manera que todos soporten una carga impositiva equivalente, no numéricamente sino que en relación de los haberes o en la forma que fije la ley. La segunda parte del inciso, también reiterativo con el principio de igualdad pero esto es en relación con las demás cargas públicas. De esa forma se configuró en forma muy sucinta, el Principio de Legalidad Tributaria, teniendo siempre presente que dicha referencia en el Capítulo III, relativo a los derechos y deberes constitucionales, esta hecha a propósito de la Igualdad Tributaria.

b) Sobre la iniciativa legislativa tributaria

Más tarde en la sesión número 349, celebrada en miércoles 12 de Abril de 1978 de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución, se discutió el tema de los “poderes del Estado y su ejercicio y la formación de la ley”, tema importantísimo, pues determina la forma como ha de elaborarse la ley, y en especial para nosotros, la de carácter tributario.

En cuanto a la formación de la ley y las materias que ella debía regular, se estableció cuales de ellas son de iniciativa exclusiva del Presidente de la República entre las que se nombran: Ley de Presupuesto y sus suplementos, la declaración de guerra, la alteración de la división política y

administrativa del país y la creación de nuevos servicios públicos y empleos renados.¹⁰ Cabe hacer notar, que aquí sólo se nombra a la Ley de Presupuestos, entre las materias de orden económico, no haciendo referencia alguna al establecimiento de tributos ya que el Sr. Carmona entiende que “(...) en esta parte hay que separar aquellas que son propias de ley de las reglamentarias manifestando ya en este aspecto la existente confusión que hay al respecto. Entre las materias de orden económico que debe tener iniciativa exclusiva el Presidente de la República están: los empréstitos del Estado, las materias de orden monetario, la fijación de remuneraciones y beneficios para el sector público, la fijación de remuneraciones mínimas y aumentos generales para el sector privado, el establecimiento y modificaciones de los regímenes previsionales y de seguridad social y de las leyes de gracia.”¹¹

Es importante recalcar que luego de este listado de materias económicas que debía tener iniciativa exclusiva el Presidente de la República se abre una discusión con respecto a las leyes de gracia en el sentido de si estas debían ser materias de ley o si estaban dentro de la potestad reglamentaria.

No es casualidad que en ultimo lugar se nombre una materia tan importante como es el establecimiento de tributos¹² ya que a nuestro parecer todavía en nuestra doctrina, tanto tributaria como constitucional, no se ha tomado el real peso e importancia que tiene esta materia.

En principio queda acordado lo siguiente: “1º Las leyes siempre tendrán origen en la Cámara de Diputados, por mensaje del presidente de la República o moción firmada hasta por 10 Diputados”. “2º Definidas las materias propias de ley deberán señalarse las que son de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, como, por ejemplo, la ley de presupuestos y sus suplementos, la declaración de guerra, la alteración de la división política y administrativa del país, las materias de orden económico como empréstitos del Estado, fijación de remuneraciones del sector público, remuneraciones mínimas para el sector privado y aumentos de renta de este sector, establecimiento y modificación de regímenes previsionales y de seguridad social, **supresión, reducción y condonación de impuestos y exenciones tributarias**”. “3º Las leyes de gracia no tienen carácter general y deberán ser materias propias de la potestad reglamentaria”.

Podemos apreciar que, en lo que nos interesa, sólo se hizo referencia a suprimir, reducir o condonar impuestos y exenciones tributarias; no refiriéndose a la imposición de impuestos, como tampoco, señalando estas exigencias para otros tipos de tributos; en este sentido el Sr. Carmona expresa que “(...) no se incluyó como iniciativa parlamentaria la fijación de impuestos por estimar que imposibilitaría la tarea parlamentaria.”¹³

Sobre el particular el Presidente Sr. Oruzar recuerda que “(...) el proyecto del Sr. Alessandri entregaba iniciativa exclusiva al Presidente de la República para imponer contribuciones de cualquier naturaleza, y pregunta; reconociendo que existe el inconveniente señalado por el señor Carmona, cómo podría armonizarse estos aspectos, pues estima que no convendría dejar una atribución tan amplia a los parlamentarios”¹⁴. Una acortación importante la realiza el Sr. Guzmán

¹⁰ Intervención del comisionado Sr. Juan de Dios Carmona Peralta, en Actas de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, sesión 349ª, celebrada el 12 de Abril de 1978. Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, pp. 2141.

¹¹ El comisionado Sr. Carmona manifiesta sus dudas con respecto a este último punto si debe ser materia de ley o si las leyes de gracia de lo contrario deben quedar dentro de la potestad reglamentaria.

¹² El comisionado Sr. Carmona agrega que otra de las materias de orden económico en que debe tener iniciativa exclusiva el jefe de Estado es la supresión, reducción y condonación de impuestos, contribuciones y exenciones tributarias, ídem nota supra 10.

¹³ Intervención del comisionado Sr. Juan de Dios Carmona Peralta, en Actas de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, sesión 349ª, celebrada el 12 de Abril de 1978. Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, pp. 2145.

¹⁴ Intervención hecha por el Sr. Albino Oruzar (Presidente), en Actas de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, sesión 349ª, celebrada el Miércoles 12 de Abril de 1978. Ediciones Gendarmería de Chile, pp. 2146.

⁷ Ídem.

⁸ Intervención del comisionado Sr. Jorge Quiroz Ovalle, en Actas de la Comisión Constituyente, sesión 105ª, celebrada el 11 de Marzo de 1975. Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, pp. 17-18.

⁹ Ídem.

en relación al financiamiento de las leyes, señala el fallecido académico que, "(...) considera fundamental que la estimación del rendimiento de las fuentes de recursos establecidos en el Congreso para financiar un proyecto corresponda al Primer Mandatario, atendido el hecho que durante todos los gobiernos, incluido el del señor Allende, los grupos opositores han efectuado estimaciones arbitrarias para considerar financiadas las leyes, con lo que se ha burlado la exigencia de despachar los textos legales con financiamiento adecuado".¹⁵

Por otro lado cabe señalar que existía cierto acuerdo en cuanto a que los proyectos de ley se iniciarían en la Cámara de Diputados, tanto así que el comisionado Sr. Carmona, a propósito de la creación del Consejo Económico y Social, señaló: "(...) que la tramitación de una ley comenzará siempre en la Cámara de Diputados, en tanto que el Senado tendrá el carácter de Cámara Revisora, y que las comisiones de la primera estarán integradas por elementos técnicos con derecho a voz y voto, sin perjuicio de que también puedan formar parte de la Sala. (...)".¹⁶

c) Los tributos como parte integrante del Orden Público Económico

En la sesión número 384, celebrada en miércoles 14 de Junio de 1978; la Comisión se aboca al estudio de las disposiciones relativas al Orden Público Económico.¹⁷ En este aspecto entre los principios que importan está el relativo a la Libertad Económica, lo que se traduce en consagrar en la Constitución de la República la libertad de producción, la libertad de comercio, la libertad de trabajo o profesional.¹⁸

Se advierte también de manera implícita una referencia al principio de no confiscatoriedad de los tributos al decir que los impuestos o aranceles que gravan a este intercambio en ningún caso deberán alcanzar un monto que los torne prohibitivos, sea de la actividad comercial interna, sea de la importación o exportación. Este aspecto está ligado con el derecho de propiedad ya que los impuestos no pueden alcanzar un monto de manera que estos lleguen a trabar la actividad comercial o produzcan una expropiación del patrimonio de los individuos sobre la cual se tiene un derecho de propiedad, tema que se aborda en esta sesión número 384, puesto que, siguiendo la secuencia de la discusión que nos importa, el mismo Sr. Guerrero se refiere a otro principio que importa en el Orden Público Económico, cual es el Derecho de Propiedad Privada e indica al respecto "(...) que los impuestos no deben ser expropiatorios, ya que, si son

de mucha magnitud, indirectamente ello se traduce en una expropiación".²⁰ El opina que en esta materia es difícil establecer en la Constitución cuando un tributo es expropiatorio por ello es partidario de dejar esta tarea a los Tribunales de Justicia para que ellos en un estudio caso a caso puedan conocer de los problemas Constitucionales.

Un tercer principio señalado por el Sr. Guerrero es el de la extensión, que no es otra cosa que la aplicación en el campo económico del principio de igualdad ante la ley.²¹ Más tarde, y como cuarto principio se refiere a la acción subsidiaria del Estado²², en virtud del cual el Estado debe desarrollar un papel subsidiario en el campo económico.

Las primeras referencias sobre la legalidad tributaria las encontramos a propósito de la idea que debe imperar en cuanto al gasto público. Señaló el Fiscal del Banco Central de la época, que "(...) en esta materia, destaca que el principio fundamental es que el Fisco obtiene sus recursos de impuestos, aranceles o del endeudamiento que contrate el Estado, todo lo cual debe ser establecido por ley".²³ Agrega que "(...) se declara partidario de que tanto los impuestos como los aranceles se fijen únicamente por ley, que no sean expropiatorios ni prohibitivos de una determinada actividad económica o comercial. También juzga importante consagrar el principio de la no afectación de los impuestos a un fin específico, o sea, que los impuestos sólo se recauden para fines generales de los gastos del Estado el que distribuirá los fondos entre la Administración Central y las regiones".²⁴ Apreciamos que en esta intervención del Sr. Guerrero se plasman los más importantes principios del Contribuyente que finalmente serían establecidos en el texto del artículo 19 número 20 de la Constitución.

Los miembros de la Comisión, debatiendo sobre la configuración del Orden Público Económico y en especial sobre la forma como el Presidente de la República ha de establecer un determinado gasto, señaló, en palabras de su Presidente, el Sr. Ortúzar, que "(...) considera razonable que si al Presidente de la República correspondiera la iniciativa exclusiva de toda ley que signifique gastos al erario, también se le otorgue iniciativa de ley para cualquier proyecto que signifique impuestos o tributos".²⁵ Esta idea fue controvertida por el comisionado Sr. Lorca cuando señaló que, "(...) concuerda con la idea sugerida en el proyecto del señor Alessandrini, pero no con la de dejar sin iniciativa alguna al Parlamento";²⁶ sin embargo, y reforzando su posición el Sr. Ortúzar evazco dicha observación del Sr. Lorca, en cuanto a que "(...) no tendría sentido haber aprobado una disposición en virtud de la cual toda ley que

¹⁵ Intervención del comisionado Sr. Jaime Guzmán Errizauriz, en Actas de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, sesión 349ª, celebrada el 12 de Abril de 1978, Ediciones Gendarmaría de Chile, Santiago, Chile, año 1979, pp. 214-7.

¹⁶ Intervención del comisionado Sr. Juan de Dios Carmona Peralta, en Actas de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, sesión 384ª, celebrada el 14 de Junio de 1978, Ediciones Gendarmaría de Chile, Santiago, Chile, año 1979, pp. 283-4.

¹⁷ Sobre el tema del orden público económico es importante consultar: *Cea Legaña, José Luis*, en Notas sobre Orden Público Económico, Gaceta Jurídica, número 135, Editorial Conosur, Santiago, Chile, año 1991, pp. 18-32.; *Santiago, Chile*, año 1979, pp. 1-4; *Sandoval López, Ricardo*, en *Actas del Orden Público Económico*, Revista de Derecho, Universidad de Concepción, número 188, Concepción, Chile, año 1990, pp. 107-117; *Narvazo Beltrán, Enrique*, en *El Estado Empresario a la luz de la Constitución de 1980*, Revista de Derecho Público, Universidad de Chile, volumen 62, Santiago, Chile, año 2000, pp. 32-47.

¹⁸ Se concibió al Orden Público Económico "(...) como un conjunto de normas legales dirigidas a organizar la actividad económica de manera que esta se oriente a la solución del bien común y que después se explicitaría porque estas disposiciones tienen tanta importancia en la vida moderna, ya que la política económica, según el camino que adopte, determina de manera constitucional y absoluta las bases mismas de la libertad del individuo y es previa y posterior a los fundamentos jurídicos, incluso de derecho natural, de esta última", intervención de la Comisionada Sr. Alicia Romo Roman, en Actas de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, sesión 384ª, celebrada el 14 de Junio de 1978, Ediciones Gendarmaría de Chile, Santiago, Chile, año 1979, pp. 2.820

¹⁹ Intervención del Sr. Roberto Guerrero del Río, Fiscal del Banco Central, en Actas de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, sesión 384ª, celebrada el 14 de Junio de 1978, Ediciones Gendarmaría de Chile, Santiago, Chile, año 1979, pp. 2817.

²⁰ *Idem*.

²¹ *Idem*.

²² Sobre el particular el Presidente de la Comisión, Sr. Ortúzar Escobar señaló que: "(...) el subsidiario del Estado está presente en todo el comercio constitucional, que tanto la creación de empresas del Estado por ley como la participación del Estado son materias que la Comisión ya tiene resueltas, y que es difícil incorporar en la Carta Fundamental un principio que exija que los impuestos sean expropiatorios. Sin embargo, hace presente que la Comisión aprobó una norma general en el sentido de que es deber del legislador y de toda autoridad respetar los derechos en su esencia y que todo acto de autoritarismo, incluso un acto legislativo, que importe desconocer el derecho en su esencia atenta contra la Constitución. Explica que, por ejemplo, las leyes que con el pretexto de ser interpretativas o simplemente de aplicación de preceptos constitucionales establezcan impuestos, tributos u otros gravámenes que hicieron imposible el ejercicio de ciertos derechos o garantías, pueden ser declaradas inconstitucionales. Dice que corresponde a los tribunales apreciar predominantemente el problema", en Actas de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, sesión 384ª, celebrada el 14 de Junio de 1978, Ediciones Gendarmaría de Chile, Santiago, Chile, año 1979, pp. 2819.

²³ Intervención del Sr. Roberto Guerrero del Río, Fiscal del Banco Central, en Actas de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, sesión 384ª, celebrada el 14 de Junio de 1978, Ediciones Gendarmaría de Chile, Santiago, Chile, año 1979, pp. 2818.

²⁴ *Idem*, pp. 2818-2819.

²⁵ Intervención del Presidente Sr. Enrique Ortúzar Escobar, en Actas de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, sesión 394ª, celebrada el 04 de Julio de 1978, Ediciones Gendarmaría de Chile, Santiago, Chile, año 1979, pp. 3030.

²⁶ Intervención del comisionado Sr. Gustavo Lorca Rojas, en Actas de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, sesión 394ª, celebrada el 04 de Julio de 1978, Ediciones Gendarmaría de Chile, Santiago, Chile, año 1979, pp. 3030.

signifique gastos para el erario debe ser de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, si se otorgara al Congreso iniciativa para imponer nuevas contribuciones o tributos²⁷". De esta forma apreciamos que la idea del Sr. Ortíz prevaleció y así quedó establecido en el artículo 62 inciso 4º número 1 de la Constitución.

B. FUNDAMENTO DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

Es muy importante considerar, y ello fue adelantado a propósito de los conceptos generales del Derecho Tributario Constitucional, que el vínculo fundamental que une al Contribuyente con el Estado – Fisco, es el pago de una suma de dinero por el concepto de tributo y el cumplimiento de los diversos accesorios que de él derivan; en palabras de Valdés Costa, se trata de " (...) una obligación que tiene su fuente exclusivamente en la ley; la que debe establecer todos los elementos necesarios para determinar la existencia y cuantía de aquella²⁸", que para nuestro sistema, estarían constituidos por los denominados elementos primarios; esto es, el hecho imponible, los sujetos, la base imponible y la tasa del tributo.

1) Reserva Legal Tributaria y Legalidad Constitucional Tributaria

Previo a resolver cual es el fundamento de la Legalidad Tributaria, resulta muy interesante establecer si existen diferencias o similitudes entre este concepto y el de Reserva Legal.

A nuestro parecer existen diferencias de contenido entre ellos, como primer aspecto, terminado respecto del cual sólo cabe regulación a través de una norma con rango de ley; y en ese caso es preferible hablar de la reserva de ley tributaria²⁹, y, como segundo aspecto, cuando el Principio de Legalidad actúa como cobertura exigida para todo acto proveniente de la administración, hablaríamos entonces, de Principio de Legalidad de la Administración.

Resulta interesante además lo que a este respecto han señalado Bayona y Soler, tratándose del primer aspecto antes señalado, en cuanto a que "(...) la invocación del principio de legalidad tributaria sugiere, ante todo, la exigencia de que los tributos sean establecidos por normas de rango de ley. La legalidad tributaria viene así identificada con el contenido de aquel principio como reserva de ley³⁰". A su turno, el segundo aspecto señalado en el párrafo anterior, tiene asimismo importancia en la medida en que la gestión de los tributos, como manifestación específica de la actividad financiera, aparece atribuida a la Administración.

Se ha dicho también, en forma bastante clarificadora, que "(...) el principio de legalidad tributaria, cuando despliega su eficacia normativa sobre las fuentes de derecho, recibe el nombre de principio de reserva de ley, pues reserva un determinado espacio de la realidad social al ámbito exclusivo de la ley³¹".

²⁷ Ídem, supra nota 22.

²⁸ Valdés Costa, Ramón: en Instituciones de Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, año 1996, pp. 2.

²⁹ Alonso González, Luis Manuel; en Jurisprudencia Constitucional Tributaria, Ediciones Civitas Fiscal, Madrid, España, año 2000, pp. 82.

³⁰ Bayona de Peragordo, Juan José y Soler Rodó, María Teresa; en Derecho Financiero, tomo I, Librería Compás, Alicante, España, año 1989, pp. 201.

³¹ Spisso, Rodolfo; en Derecho Constitucional Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, año 2000, pp. 255.

De esta forma rescatamos la importancia de distinguir o diferenciar el concepto de Legalidad Constitucional Tributaria, que tiene una mayor cobertura de la Reserva de Ley Tributaria, reducida precisamente a la determinación de la norma idónea en el establecimiento de la normativa tributaria. Nosotros a lo largo de estas líneas nos referiremos indistintamente al Principio Constitucional de Legalidad Tributaria y a la Reserva Legal Tributaria, para evitar confusiones conceptuales que hagan complejo el entendimiento del fondo de esta investigación.

2) Fundamento de la Reserva de Ley en materia Tributaria

En el Estado Constitucional de Derecho, en una primera aproximación, el Principio de Legalidad Tributaria busca un objetivo doble; por una parte garantizar el respeto del Principio de Autoimposición, lo que implica la idea de que los contribuyentes sólo paguen aquellos tributos que han consentido en su establecimiento; mientras que por otra parte intenta resguardar –de los abusos de la administración– el importante derecho fundamental de propiedad.

Esto es entendible, considerando el marco histórico en el cual se configuraron estos elementos como supuestos necesarios de la reserva de ley tributaria –Siglo XIX–, época en la cual la tributación era vista como una forma o mecanismo, a través del cual, el Estado intervenía reduciendo el patrimonio de las personas.

El principio fundamental del derecho Tributario se ha sintetizado en el aforismo jurídico "no hay tributo sin ley que lo establezca", inspirado en el tan conocido del derecho penal "nullum crimen, nulla poena, sine lege"³².

El principio de autoimposición³³ descansa en la exigencia propia del estado Democrático de Derecho, de que sean los representantes del Pueblo quienes tengan directa intervención en aquellos actos del poder político tributario, tendientes a obtener del patrimonio de los particulares los recursos necesarios para el cumplimiento de los fines de bien común del Estado. Se trata de una manifestación latente de la soberanía que ejercen los componentes del pueblo, de una clara evidencia de que un grupo de personas reunidas en un espacio físico determinado, poseen la facultad de darse una organización y un sistema ordenado y coherente³⁴.

Si bien se ha dicho que el Principio de Autoimposición como justificación de la Legalidad Tributaria ha ido perdiendo fuerza, debe considerarse que "(...) en armonía con doctrina dominante y el derecho comparado contemporáneo, que en los países democráticos

³² Valdés Costa, Ramón: en obra citada supra nota 28, pp. 69.

³³ John Locke funda la razón de este principio, el de autoimposición, en cuanto a que, "(...) es verdad que los gobiernos no pueden ser mantenidos sin una carga, y es apropiado que quienes gozan de sus ventajas de protección deberían pagar de su patrimonio su participación en tal mantenimiento. Pero deber ser con su propio consentimiento, es decir, el consentimiento de la mayoría, sea dado por ellos mismos o por los representantes por ellos elegidos; porque si alguien pretende el poder de imponer y exigir tributos del pueblo por su propia autoridad, y sin el consentimiento del pueblo, de ese modo se apropiaría la ley fundamental de la propiedad y se subvertiría la finalidad del gobierno. Pregunta, ¿qué derecho de propiedad tengo yo sobre eso que otro puede tener facultad de apropiarse cuando a él le plazca?", en Concerning Civil Government, capítulo XI, párrafo 140; citado por Rodolfo Spisso, en Derecho Constitucional Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, año 2000, pp. 260.

³⁴ Hemos buscado en nuestra jurisprudencia alguna manifestación, en el ámbito tributario, de este principio de la autoimposición, no encontrándola; sin embargo de la Jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación Argentina rescatamos lo siguiente: "Que entre los principios generales que predominan en el régimen representativo republicano de gobierno, ninguno existe más esencial a su naturaleza y objeto, que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear contribuciones necesarias a la existencia del Estado. Nada exorbita de la potestad de la plena soberanía que el ejercicio de aquella facultad, ya que la libre disposición de la ley propia, tanto en la particular como en la propia, es el rasgo más saliente de la libertad civil. Todas las Constituciones se ajustan a este régimen, otorgando a los Congresos o Legislaturas este privilegio exclusivo, para como lo muestra Cooley: «en todo Estado Soberano el Poder Legislativo es el depositario de la mayor suma de poder, y es, a la vez, el representante más inmediato de la soberanía»", texto extractado de Rodolfo Spisso, en Derecho Constitucional Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, año 2000, pp. 262.

los parlamentos continúan siendo los órganos típicamente representativos de la población, en lo cual influye, entre otras causas, la circunstancia de que en sus asambleas se hallan representadas todas las corrientes de opinión, y no solamente la mayoría que asume el Gobierno, la que en muchas ocasiones es una mayoría relativa, o sea, la mayoría mayor, como sucede, por lo general en los países en que la opinión está dividida en más de dos partidos.³⁵

Señalamos, además, que el Derecho de Propiedad, era uno de los antecedentes que justifican la Legalidad Tributaria, lo que se produce por un simple mecanismo. La tributación, en cualquiera de sus formas, implica una limitación, restricción o disminución de la propiedad, todo ello pues la satisfacción del tributo se produce a través de una detración del patrimonio del contribuyente, por esto, y por el especial rol que la Constitución otorga a este derecho, asegurándolo en cualquiera de sus diversas especies sobre cualquier clase de bienes y garantizando que las normas que complementen, regulen o limiten dicho derecho, no podrán en caso alguno afectarlo en su esencia o imponer condiciones, tributos o requisitos que limiten su ejercicio; es que se perfila este derecho como fundamento necesario y primario de la Legalidad Tributaria. Sin perjuicio de todo lo antes señalado, una nueva corriente tendiente a fundamentar la Legalidad Tributaria, comienza a establecer otros fundamentos; así Alonso González, señala que, (...) es evidente que si el tributo no puede considerarse hoy en día como una institución que sirve desde el Estado para desposeer a los individuos y restringir su esfera de libertad y propiedad, sino, antes bien, como un instrumento de redistribución de rentas, el fundamento que hace ciento cincuenta años sustentaba la reserva de ley tributaria no puede permanecer inalterado.³⁶

Evidentemente, la evolución de la dogmática constitucional tributaria nos entrega nuevos criterios por los cuales se justifica la imposición tributaria, mientras en nuestro País la tendencia sea en orden a mantener los fundamentos señalados en párrafos anteriores. Han señalado los autores que hoy en día el respeto verez por:

- i) El Principio Democrático de Separación de Funciones³⁷, de carácter esencial en el actual régimen democrático, impidiendo en su virtud la acumulación excesiva de los poderes, que siempre trae aparejada la arbitrariedad, el autoritarismo y, lo más importante, la negación, desconocimiento y atropello de los más fundamentales y esenciales derechos de las personas; y,
- ii) El Principio de Igualdad ante la Ley Tributaria.

Ambos constituyen fundamentos suficientes que justifiquen la Legalidad en el ámbito de los tributos.

De lo anterior ya podemos perfilar algunas consideraciones: en primer término, señalar que a la luz de nuestro sistema constitucional tributario, el principio de autoimposición y la protección de la propiedad, siguen constituyendo bases justificativas de la Legalidad Tributaria; en segundo lugar, que a lo anterior deben unirse hoy en día, la circunstancia de que la Legalidad Tributaria busca actuar como una garantía de igualdad y de justicia-solidaridad, ello desde el momento en que la Constitución —en los incisos 1º y 2º del número 20 del artículo 19— exige en forma expresa que la imposición tributaria sea igual en su repartición, que no caiga en desproporciones manifiestas y que sea justo; y en tercer lugar, que los fundamentos antes señalados llevan consigo la ineludible obligación, para el Estado administrador tributario, de conciliar los programas de política económica y los aspectos fundamentales del sistema presupuestario-financiero del país con los objetivos, bases o fundamentos del sistema tributario nacional, pues sólo con ellos y en virtud de ellos, podrá lograrse la obtención adecuada de las finalidades propuestas anteriormente por nosotros y que se reducen, desde la óptica constitucionalista, a la obtención del bien común, tal como reza el inciso 4º del artículo 1º de nuestra Ley Fundamental.

C. CARÁCTER DE LA NORMA JURÍDICA LEY Y SU CONFORMIDAD CON LA LEGALIDAD TRIBUTARIA

Para que la ley se conforme con un sistema de Legalidad Tributaria Constitucional, preciso es, determinar sus límites, para lo cual la doctrina ha distinguido entre ley material y ley formal. Sin embargo, debemos prevenir, que en nuestro sistema, la norma básica del artículo 1º del Código Civil debe entenderse plenamente relacionada con lo dispuesto en el artículo 63 número 20³⁸ de la Ley Fundamental.

1) Ley Material

Ya hemos señalado que el tributo debe encontrarse previsto en una norma, que puede entenderse como ley material, esto es, aquel mandato de carácter general, imperativa, heterónoma, bilateral, abstracta, dictada en forma unilateral por el Estado —no arbitraria— y coercible, de modo que, en principio, la ley tributaria debe cumplir con los requisitos antes señalados para que se encuentre en concordancia con la Legalidad Constitucional.

Con la precisión señalada en el párrafo anterior, debemos descartar de plano todas aquellas teorías que buscaban justificar la imposición tributaria, en la existencia de cierto vínculo contractual entre el Estado-Fisco y el contribuyente.

2) Ley Formal

Este concepto busca precisar que la norma jurídica sea establecida por el órgano competente y con los tramites señalados por el texto Constitucional.

Así las cosas, la ley, en sentido formal, por un parte, será aquella que emane del órgano legislativo por esencia, esto es, el Congreso Nacional, mientras que por otro lado, deberá ajustarse a los tramites y requisitos señalados en el texto Constitucional para la formación de la ley.³⁹

Sin embargo, esta rigidez que hemos señalado, debe entenderse dentro de los marcos que el actual Estado Democrático de Derecho nos presenta, donde los órganos del Estado realizan diversas funciones que en algunos casos exceden sus tradicionales competencias, pesemos solamente en la facultad colegisladora del presidente de la República a la luz del artículo 32 número 8 del actual texto Constitucional.

Por otra parte debemos considerar las especiales circunstancias de las legislaciones irregulares en el caso de los Decretos Leyes y de los Decretos con Fuerza de Ley.

Con lo expuesto podemos señalar que en nuestro sistema la sujeción de la ley formal al principio de Legalidad Constitucional no solo se cumple con la elaboración normativa del Congreso Nacional, sino que debe entenderse todo (...) acto-regla dictados por los cuerpos legislativos creados por el ordenamiento constitucional correspondiente (...) ⁴⁰.

Así, podemos señalar que las normas constitucionales para que se conformen con el Principio Constitucional de Legalidad, deben dicitarse por aquellos órganos a los cuales la Constitución ha entregado especialmente la facultad de dicitar normas de carácter general, sea el Congreso Nacional, sea el Presidente de la República.

³⁵ Valdés Costa, Ramón; en obra citada supra nota 28, pp. 126.

³⁶ Alonso González, Luis Manuel; en obra citada supra nota 29, pp. 83.

³⁷ Pérez Rojo, Fernando; en Principio de Legalidad, Deber de Contribuir y Decretos — Leyes en materia tributaria, en Revista Española de Derecho Constitucional, número 13, Madrid, España, año 1, 955, pp. 62 a 65.

³⁸ El antiguo artículo 60, pasó a ser el actual artículo 63, según numeración dada el Texto Refundido, Coordinado y Sistematizado de la Constitución Política de la República, contenida en el Decreto No 100, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, publicado en el Diario Oficial, de fecha 22 de Septiembre de 2.005, el que recogió las diversas modificaciones que estableció la Ley de Reforma Constitucional No 20.050, publicada en el Diario Oficial de fecha 26 de Agosto de 2.005.

³⁹ Artículos 65 y siguientes de la Constitución Política de la República.

⁴⁰ Valdés Costa, Ramón; en obra citada supra nota 28, pp. 123.

3) Constitucionalidad de las normas legales tributarias

Preciso es que el ordenamiento tributario, conjuntamente con la sujeción que debe observar del Principio de Legalidad, debe conformarse íntegramente con las normas que la Constitución establece, esto es, debe ajustarse a las normas, principios y mandatos que la Ley Fundamental prescribe, dado su carácter de norma básica y de la cual derivan todas las demás, lo que se reduce en el conocido principio Constitucional de Supremacía Constitucional, ya señalado en su artículo 6º.

Sobre el tema de los mecanismos de control constitucional de las normas tributarias dedicaremos el próximo capítulo de esta investigación.

D. LOS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES BÁSICOS DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN CHILE

Resulta muy importante para determinar como opera la Legalidad Tributaria en el sistema jurídico tributario nacional señalar las normas constitucionales.

Deben identificarse dos ámbitos de normas: Por una parte las normas dogmáticas constitucionales señaladas en el Capítulo III, "De los derechos y garantías Constitucionales", en donde se establecen los Principios Constitucionales de los Contribuyentes, tema sobre el cual ya nos referimos en la primera parte del Capítulo I de esta investigación.

Un segundo grupo de normas, corresponden a las normas de la Parte Orgánica de la Carta y que se encuentran dispersas en diferentes capítulos del Texto Constitucional. Así, el artículo 65 inciso 4º número 1º, inserto en el Capítulo V "Congreso Nacional", en el párrafo sobre "Formación de la ley", norma en la cual se encuentra el Principio de Iniciativa Exclusiva del Presidente de la República en materia de formación de la ley Tributaria. También encontramos las normas de los números 2, 3 y 14 del artículo 63, incluidas en el mismo Capítulo V, en el párrafo sobre las "Materias de Ley", norma que se relaciona decididamente con la norma antes señalada; finalmente encontramos la norma del artículo 32 número 6º, ubicado en el Capítulo IV, "Gobierno", que regula la Facultad Colegiadora del Presidente de la República, sea a través de la Porestad Reglamentaria Auróntoma, sea a través de la Porestad Reglamentaria de Ejecución.

Estos grupos de normas constituyen el sustento básico que informa el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, normas que sin lugar a dudas deben conformarse y ligarse tanto con las demás normas tributarias constitucionales —a las que ya hicimos referencias en páginas anteriores— como a las normas constitucionales básicas del Estado de Derecho, principalmente los artículos 1º, 6º y 7º, ubicados en el Capítulo I, sobre "Bases de la Institucionalidad".

En atención a que las normas dogmático constitucionales ya fueron revisadas con anterioridad⁴³, nos remitiremos a estudiar las normas orgánico constitucionales del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

⁴¹ El antiguo artículo 62, pasó a ser el actual artículo 65, según numeración dada el Texto Refundido, Coordinado y Sistematizado de la Constitución Política de la República, contenida en el Decreto Nº 100, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, publicado en el Diario Oficial, de fecha 22 de Septiembre de 2.005, el que recogió las diversas modificaciones que estableció la Ley de Reforma Constitucional Nº 20.050, publicada en el Diario Oficial de fecha 26 de Agosto de 2.005.

⁴² El antiguo artículo 32 Nº 8, pasó a ser el actual artículo 32 Nº 6, según numeración dada el Texto Refundido, Coordinado y Sistematizado de la Constitución Política de la República, contenida en el Decreto Nº 100, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, publicado en el Diario Oficial, de fecha 22 de Septiembre de 2.005, el que recogió las diversas modificaciones que estableció la Ley de Reforma Constitucional Nº 20.050, publicada en el Diario Oficial de fecha 26 de Agosto de 2.005.

⁴³ Ver el tema de los Límites Materiales a la Porestad Tributaria, en la Segunda Parte del Capítulo I de esta investigación, sobre "Generalidades en torno a los conceptos básicos del sistema constitucional - tributario chileno", pp. 50 ff.

1) Sobre la Iniciativa Exclusiva del Presidente de la República en Materia de Formación de la Ley Tributaria

La norma del artículo 65 inciso 4º número 1 del texto constitucional señala que la iniciativa exclusiva del Presidente de la República, en materia tributaria, se extiende a la imposición, supresión, reducción o donación de tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión.

Aquí queda claramente manifiesto que corresponde a la ley regular las diversas alternativas que señala, a saber:

- Imponer: se trata de obligar a alguien, esto es, los contribuyentes, a la aceptación de algo, que en este caso corresponde a los tributos;
- Suprimir: que corresponde a hacer que desaparezca, cese, deje de hacerse o de existir algo, esto es, un tributo;
- Reducir: que debe entenderse como disminuir, limitar algo —un impuesto— de tamaño, extensión, intensidad o importancia;
- Condonar: que para los efectos fiscales corresponde a perdonar o remitir una deuda fiscal.

Además, estas alternativas son aplicables a cualquier clase o naturaleza, esto es, impuestos, tasas o contribuciones especiales, todos estos definidos en páginas anteriores. También corresponde al legislador establecer las exenciones o modificar la ya existentes, ámbito, este último, que puede entrar en pugna el principio Constitucional de Igualdad.

Finalmente, la norma constitucional es enfática en señalar que es a la ley a quien corresponde determinar la forma de los tributos, que viene significar la determinación del hecho imponible, la proporcionalidad y/o su progresión, que constituyen en último término condiciones a determinar por ley la base imponible y la tasa.

A mayor abundamiento, resulta muy contundente, en orden a enfatizar el carácter del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, respecto de sus componentes orgánico constitucionales, el voto de minoría del Ministro del Excelentísimo Tribunal Constitucional, don Ricardo García Rodríguez, quien con gran lucidez constitucional, sienta las verdaderas bases de la Legalidad Tributaria en un fallo de nuestra justicia constitucional.

El fallo recayó sobre un requerimiento de 32 Diputados, de acuerdo a lo previsto en el artículo 82 número 5 de la Constitución de 1980, que buscaba la declaración de inconstitucionalidad del Decreto Supremo número 434, de fecha 20 de Diciembre de 1.993, publicado en el Diario Oficial de 13 de Enero de 1994, cuerpo que modifica tarifas en determinadas Plazas de Peaje, tarifas que habían sido fijadas con anterioridad por Decreto Supremo número 30, de 1.993.

Este requerimiento fue declarado no ha lugar por nuestro Tribunal Constitucional en la sentencia de fecha 17 de Mayo de 1.994⁴⁴, requerimiento rol número 183; sin embargo, el voto de minoría del Ministro Sr. García Rodríguez es contundente en cuanto a determinar como ha de operar el sistema de la Legalidad Tributaria.

Por lo anterior consideramos imprescindible transcribir íntegramente los considerandos más importantes de este voto de minoría, que a nuestro entender, recoge lo más elaborado de la doctrina constitucional tributaria chilena.

⁴⁴ Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales, Tomo XCI, número 2(Mayo - Agosto), Sección Segunda, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1994, Material proporcionado por el sitio web www.micetro-juris.com, el cual se encuentra conforme con la fuente original.

Señala el ministro García Rodríguez, en sus considerandos más importantes, en primer lugar los elementos de juicio que siempre deben considerarse por la Justicia Constitucional para desarrollar su labor de garante y defensor acérrimo de la Constitución, al decir que:

“3º Que lo esencial de esa verificación reside en tener ante sí las normas de la Constitución Política, adelantándose, si es el caso, en su historia fide digna y en los principios y valores que en ellas se quisieron consagrar, con el objeto de asegurarse que el decreto impugnado responde correctamente a esas normas fundamentales o se aparta de ellas, y de juzgar consiguientemente su constitucionalidad o inconstitucionalidad con directo fundamento en la Constitución Política, cuya primacía es por la que el Tribunal Constitucional debe velar para dar cumplimiento al mandato que le impone la misma Constitución”.

Más tarde, refiriéndose a la circunstancia de que el Peaje constituye un tributo, señala como este último concepto se regula en la actual Constitución, al decir:

“4º Que en el caso sometido al examen del Tribunal Constitucional se trata de imponer a quienes cruzan en vehículos los puntos de la red caminera nacional que el decreto señala, el pago de una nueva tarifa, sin que exista en más de uno de aquellos puntos otra opción que no sea ese pago para poder desplazarse de un lugar a otro, configurado así una exacción pecuniaria y obligatoria para las personas que precisen de ese desplazamiento.

5º Que, siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, en causa Rol 16.293, sentencia de 28 de enero de 1992, tal exacción queda comprendida dentro del vocablo tributo, que, como en dicha sentencia se consigna, “fue incorporado en nuestra actual Constitución en reemplazo de la voz contribuciones o impuestos de modo que ha de entenderse que comprende, además, las tasas y los demás derechos y cargas semejantes”, agregando dicho fallo que, “así se dejó constancia también en la discusión respectiva en el seno de la Comisión Constituyente, sesión 398, en el sentido de que el vocablo tributo significaba obligaciones pecuniarias que la ley impone a las personas para el cumplimiento de los fines del Bien Común propios del Estado”.

Más tarde, sienta bases importantes sobre lo que ha de entenderse de la Legalidad Tributaria en Chile:

8º Que la indicada **legalidad tributaria** exige, como es obvio y como no podría dejar de entenderse, **que sea la propia ley la que singularice el tributo respectivo, precisando su forma, proporcionalidad o progresión, no siendo por lo tanto suficiente que la ley se limite a una expresión genérica, vaga o indeterminada o a dejar en manos de terceros tal singularización, ya que con ello no se estaría atendiendo la perentoria exigencia constitucional que demandaría que sea la ley la que “establezca” la imposición.** Una indeterminación sería contraria a tal requerimiento y debería asimilarse a una ausencia del fundamento legal indispensable.

9º Que, no obstante lo anterior, cabría tener en cuenta la posibilidad de que la ley proporcione los elementos que hicieran que el tributo, si no absolutamente determinado, fuere, sin embargo y a lo menos, **determinable.** Para ello, tales elementos deberían hacer factible que, por medio de simples cálculos reglados por la misma ley, se llegare a una precisa determinación, respetándose de esta manera el requerimiento constitucional de que sea la voluntad del legislador y no la de otros, la que conduzca a establecer la exacción de que se trate (...).

(...) 11º Que, confirmando la Constitución Política el mismo requisito de fundamento legal para todo tributo, en su artículo 62, inciso segundo, dispone que “las leyes sobre tributos de cualquier naturaleza que sean”, “sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados”, y en el numeral 1º de su inciso cuarto agrega que corresponderá al Presidente de la República “la iniciativa exclusiva para imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión”, todo lo cual guarde armonía así también con lo preceptuado en el segundo numeral del artículo 60 de la misma Constitución al precisar que “sólo son materia de ley las que la Constitución exige que sea reguladas por una ley”.

12º Que resulta de lo expresado ineludible concluir que en la Constitución Política se consagró con absoluta claridad que las cargas tributarias, de cualquier naturaleza o índole que sean, **sólo pueden ser impuestas y establecidas por medio de una norma legal, originada en la Cámara de Diputados, por iniciativa del Presidente de la República y en la cual no se incurre en una manifiesta desproporción o injusticia.**

13º Que, adicionalmente, debe tenerse en consideración que el inciso segundo del numeral 20 del artículo 19 de la Constitución Política, puntualiza una responsabilidad que entrega, asimismo, al legislador, al disponer que “en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifestamente desproporcionados o injustos”. Es así la ley misma la que no debe incurrir en tales desproporciones o injusticias, lo que el legislador sólo puede estar en condiciones de apreciar, cauterar y respetar si es el mismo y no otro quien establece las precisas determinaciones o los elementos caracterizantes de la significación del tributo que impone”.

Además, el Ministro García Rodríguez, refuerza la idea de que los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las leyes dictadas en su conformidad, al señalar que:

“14º Que lo anterior debe, asimismo, entenderse en armonía con los preceptos constitucionales de los artículos 6º y 7º de la Carta Fundamental, que obligan a los órganos del Estado a “someter su acción a la Constitución y a las normas dicitadas conforme a ella” y precisan que actúan válidamente cuando lo hacen “dentro de su competencia”, no pudiendo atribuirse otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes.

15º Que resulta así incuestionable que el constituyente quiso asegurar a todas las personas que no podrían ser expuestas a una exacción sino por la voluntad del legislador, la que debería tener en su expresión el marco singularizador suficiente para evitar que toda otra autoridad pudiese llegar a imponerla o interferir en ella por su simple decisión o criterio”.

Enfatiza en el respeto que debe existir hacia el Principio de Autodeterminación cuando expresa:

“16º Que de éste el enmarcamiento constitucional que el Tribunal no puede menos que tener ante sí para examinar la reclamación que se le ha planteado, para lo cual debe constatar si el tributo que se pretende modificar por el decreto impugnado cuenta con respaldo y fundamento suficientes, esto es, si hay una norma legal que haya establecido el tributo, y fijado sus pautas y forma de manera proporcionada y justa.

17° Que en este proceso de constatación, es claro y manifiesto que tal disposición legal, con esos imprescindibles elementos, no existe y que las normas mencionadas en el mismo texto del decreto impugnado, no otorgan ese indispensable respaldo, ya que, en efecto, de su sola lectura se desprende que se limitan a consignar una facultad de carácter genérico al Presidente de la República, sin establecer por sí mismas la singularización tributaria exigida por la Carta Fundamental ni los elementos para su precisa determinación”.

El Ministro García Rodríguez, llama al Tribunal Constitucional a emprender con fuerza determinación su rol de máximo intérprete de la Constitución, a no mantenerse imperterritorio en sus funciones, cuando expresa:

“18° Que la circunstancia de que con anterioridad se hayan dictado decretos semejantes al que es objeto del reclamo de autos, sin que su declaración de inconstitucionalidad haya sido en esas ocasiones solicitada, no puede constituir fundamento para denegar el actual requerimiento, ya que, como es obvio, una presente vulneración constitucional no puede entenderse que ha dejado de serlo por el hecho de que una anterior no haya sido oportunamente representada.

19° Que la situación prevista en la disposición séptima transitoria de la Constitución Política que señala que “sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso 3° del N° 20 del artículo 19, mantendrán su vigencia las disposiciones legales que hayan establecido tributos de afectación a un destino determinado, mientras no sean expresamente derogados”, no tendría aplicación en el caso de autos, entre otras razones, por no existir una norma legal que permita dar por establecido el tributo de que se trata con las precisiones que para ello resultan indispensables, en virtud de todo lo anteriormente expresado en esta disidencia.

20° Que las consideraciones de orden jurídico expuestas son ajenas en todo sentido a los objetivos perseguidos por el decreto materia de la reclamación deducida, objetivos que no pueden formar parte del análisis de este Tribunal, dada la responsabilidad que la Constitución Política le ha entregado de velar por la primacía del orden constitucional y no por el mérito de norma alguna. Al Tribunal corresponde por ello cautelar que las seguridades que la Carta Fundamental garantiza a las personas y que la forma en que esas seguridades son reguladas por la misma Carta, se respeten irrestrictamente, empleándose, si de afectarlas se trata, los debidos medios que las disposiciones constitucionales para tal fin establecen, todo ello como base esencial del ordenamiento establecido en la propia Constitución”.

Señala que el régimen tributario de los peajes no debe confundirse en lo absoluto con especial institución de las concesiones de obras públicas que se encuentran reguladas por posiciones legales precisas, cuando dice:

“21° Que, finalmente, no cabría confundir la situación planteada al examen del Tribunal, con las que podrían originarse en un régimen de concesiones de obras nuevas, con financiamiento e inversiones privadas, enmarcadas en contratos que se celebran al respecto y cuyas respectivas obligaciones y derechos corresponderá convenir al amparo de las normas legales vigentes sobre la materia”.

Por todas las razones declara el Ministro García Rodríguez, que:

“22° Que de esta manera, por las precedentes consideraciones y en mérito a las disposiciones constitucionales citadas, el decreto impugnado debe a juicio del disidente, ser declarado inconstitucional”.

Resulta contundente lo expuesto en este voto de minoría, pues prácticamente hace referencia a toda la doctrina del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, realzando que solo en virtud de una ley es posible imponer tributos y que la vía reglamentaria queda vedada para dichos fines.

Otra norma de vital importancia, en esta estructura orgánica constitucional tributaria, es la del artículo 65 inciso 2° de nuestra Constitución, al disponer que “las leyes sobre tributos de cualquier naturaleza que sean, sobre los presupuestos de la administración pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados. (...)”.

Esta disposición se encuentra íntimamente relacionada con la norma del mismo artículo 65 inciso 4° número 1°, tratada con anterioridad; ello en cuanto, la primera norma entrega la iniciativa exclusiva de ley en materia tributaria al Presidente de la República, mientras que la norma en comentario, señala que la Cámara del Congreso Nacional que iniciará la discusión del proyecto de ley tributaria será precisamente la de Diputados, ello, en estrecha relación con el Principio de Autodeterminación en la imposición, toda vez que se trata de la rama del Parlamento más representativa de los intereses y visiones nacionales.

2) Materias que deben ser objeto de ley por expresa disposición Constitucional, enmarcándose en el Dominio Máximo Legal que consagra nuestra actual Ley Fundamental

La legislación tributaria encuentra normas que deben respetarse en forma ineludible para los diversos órganos del Estado.

En lo que nos importa, el artículo 63 número 2, establece que “Sólo son materias de ley: 2) Las que la Constitución exija que sean reguladas por una ley”. Resulta del todo manifiesto y coherente con un sistema de Legalidad Tributaria esta norma que debe interrelacionarse, con el artículo 65 inciso 4° número 1 del texto constitucional, y artículos 19 número 20 inciso 1° y 63 número 14, normas todas ellas que imponen la obligación de legislar sobre las materias a que se refieren.

Más tarde debemos entender como configurador del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, la norma del artículo 63 número 3, al decir: “Sólo son materias de ley: 3) Las que son objeto de codificación, sea civil, comercial, procesal, penal u otra”. Esta norma corresponde integrarla a este sistema, toda vez que el Código Tributario, como cuerpo sistemático de normas relativas al sistema jurídico tributario, pasa a integrar aquellas normas objeto de codificación.

Finalmente, se integra la norma del artículo 63 número 14 de la Ley Fundamental, al señalar: “Sólo son materias de ley: 14) Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República”. Esta disposición se entiende claramente por la norma del artículo 65 inciso 4° número 1 del Texto Constitucional, pues impone al legislador que sea él quien regule aquellas normas de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, entre ellas las normas tributarias sobre imposición, supresión, reducción o condonación de tributos.

E. ALCANCE Y CONTENIDO DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

1) Visión General

Quando nos referimos al alcance del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, nos abocamos a determinar que aspectos de la relación jurídico tributaria deben quedar comprendidos por la norma jurídica ley.

El profesor de Derecho Tributario, Dino Jarach, ha señalado que: "(...) decir que no debe existir tributo sin ley significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley la que debe definir los hechos imponibles en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuales son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valorarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y, es también la ley la que debe definir este monto"; esta opinión es, a nuestro entender, gráfica y contundente en orden a determinar los elementos que en todo momento deben cumplir con la obligación de no existir tributo alguno sin ley que lo establezca, y más aún, se trata de una explicación que perfila claramente el alcance de la Legalidad Tributaria, a saber: hecho imponible, sujetos de la obligación tributaria, base imponible y monto o tasa del tributo.

El ordenamiento constitucional tributario chileno no presenta norma alguna que determine los alcances y contenido de la Legalidad Tributaria, es decir, que elementos de la obligación tributaria deben necesariamente regularse por vía legal, tal vez la única referencia se encuentra señalada, al interior de las normas dogmático constitucionales, en el inciso 1º del número 20 del artículo 20 de la Constitución, cuando señala que se asegura a todas las personas la igual participación de los tributos en proporción a las rentas, o en la progresión o forma que fije a ley.

Sin embargo, estimamos que existen suficientes elementos constitucionales que permiten justificar que los denominados elementos primarios de la obligación tributaria queden regladas exclusiva y excluyentemente por la ley.

Ahora, compartimos la opinión de los profesores uruguayos Peirano Facio y Whitelaw, quienes han señalado que "(...) sería preferible que los elementos comprendidos en la reserva absoluta de ley fueran consagrados en una norma de jerarquía superior a la de la ley ordinaria, fin de que se pudiera asegurar su debida permanencia y preeminencia (...)"⁴⁶; por lo que era importante consagrar un estatuto jurídico especial de las garantías del contribuyente⁴⁷, a través de un cuerpo como podría ser una ley orgánica constitucional.

Jarach, Dino; en Curso Superior de Derecho Tributario, Tomo I, Editorial Cima, Buenos Aires, Argentina, año 1980, pp. 80.

Peirano Facio, Juan Carlos y Whitelaw, James A.; en Prosección Constitucional de los Contribuyentes en Uruguay, artículo publicado en Prosección Constitucional de los Contribuyentes, compendio de estudios, Director Responsable Rubén O. Asorey, Ediciones de la Universidad Católica Argentina y Marcia Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.; Madrid - Barcelona, España, año 2000, pp. 77.

Es interesante el caso español donde se dictó la Ley 1/1998, de 26 de febrero del año 1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que en el acápite I de su exposición de motivos expresa: "La aprobación de una Ley que contenga los derechos y garantías de los contribuyentes, ampliamente demandada por todos los sectores sociales, constituye un hito de irrevocable trascendencia en el proceso de reforzamiento del principio de seguridad jurídica característico de las sociedades democráticas más avanzadas. Permite, además, profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento vo-

2) Ámbito Reservado al Campo de la Ley

Para determinar como opera la Legalidad Tributaria, debemos examinar las normas y principios constitucionales que van a determinar la especial disposición de que sea sólo la ley la que regule el ámbito tributario impositivo.

a) Corresponde al legislador regular la estructura del tributo

Quando el constituyente impone al legislador la obligación de imponer, suprimir, reducir o condonar, ordena que la estructura básica del tributo quede establecida en la ley.

En esta estructura básica encontramos, en primer lugar, al hecho gravado, el cual debe regularse en todos sus elementos (objetivo, subjetivo, temporal y espacial) por el legislador. En segundo lugar, debe indicarse los sujetos de la relación jurídico tributaria, principalmente el obligado al pago, y no sólo aquellos respecto de los cuales se verifica el presupuesto de hecho, sino que también aquellos que ocupan la posición jurídica del contribuyente, v.gr. los responsables.

Este particular ha sido objeto de variados debates, los cuales han determinado la existencia de dos posturas que explican como ha de actuar la ley en materia tributaria; una denominada reserva legal tributaria absoluta y otra conocida como reserva legal tributaria relativa.

i) Legalidad Tributaria Absoluta

Esta posición también ha sido llamada teoría clásica de la concepción de la ley tributaria u ortodoxa⁴⁸. De acuerdo con sus planteamientos, la ley debe contener todos los elementos relativos a la existencia y cuantía de la obligación tributaria, es decir, aquellos elementos que hemos denominado primarios. Esta línea argumentativa es la rescatada en forma dominante por la doctrina latinoamericana, pues nos parece que se ha generalizado, en estos países, que los elementos que configuran la existencia y cuantía de la obligación, es, desde el punto de vista de su claridad y precisión, lo que determina finalmente el contenido del Principio Constitucional de la Legalidad Tributaria.

Señala esta postura, además, que la Administración sólo podrá intervenir en la configuración de los elementos antes mencionados, en aquellos supuestos en que una norma Constitucional la autorice expresamente. Esta última solución no es posible en Chile, ello desde un punto de vista Constitucional, toda vez que las materias tributarias, incluidas en aquellas materias de índicava exclusiva del Presidente de la República, no pueden en caso alguno regularse por la vía reglamentaria, ello entendido el sistema de reserva legal máxima existente en Chile (artículo 65 inciso 4º número 1º), en relación con el artículo 63 número 14º, de la Ley Fundamental). Más aun, no

luminario de las obligaciones de estos". Continúa señalando que "Ahora bien, los derechos y garantías que esta Ley explicita no son sino la contrapartida de las obligaciones que sobre los contribuyentes pesan derivadas de la obligación general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con los principios contenidos en la Constitución. La presente Ley, que recoge en un solo cuerpo normativo las principales obligaciones y garantías de los contribuyentes, no hace referencia alguna, sin embargo, a las obligaciones tributarias, ya que éstas aparecen debidamente cubiertas en los correspondientes textos legales y reglamentarios. La regulación en un texto legal único de los derechos y garantías en el recopilar de mayor fuerza y eficacia y permitirá la generalización de su aplicación al conjunto de las Administraciones tributarias, sin perjuicio de su posible integración en un momento ulterior en la Ley General Tributaria en cuanto que constituye el eje vertebral del ordenamiento tributario".

⁴⁸ Valdés Costa, Ramón; en obra citada supra nota 28, pp. 135.

⁴⁹ Señala la norma en comento que: "Corresponden, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para: 1º. Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión".

⁵⁰ Según este artículo, "Solo son materias de ley: 14º. Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República".

es posible la delegación de facultades legislativas a que se refiere el artículo 64³¹ de nuestra Carta Fundamental, pues al regular la posibilidad de que el Presidente de la República pueda dictar Decretos con Fuerza de Ley, sobre materias propias del campo del legislador, el constituyente fue enfático en declarar que la delegación de facultades legislativas en materia de derechos o garantías fundamentales no es procedente (artículo 64 inciso 2º³²).

Esta doctrina explica que los elementos primarios deben venir regulados en la ley, así el hecho gravado o presupuesto de hecho, respecto de todos sus elementos, esto considerando que el acaecimiento del hecho gravado es la condición suficiente para que exista la obligación tributaria. Respecto de los sujetos de la relación jurídico tributaria, también han de determinarse por el cuerpo legal, más aun, tratándose del sujeto pasivo, tanto el contribuyente directo como sus diversos sustitutos y responsables han de ser fijados por la ley.

Finalmente en lo que respecta a la cuantía, o según nuestras anteriores explicaciones a la base imponible y la tasa impositiva, es posible que ellas no se fijen con precisión, lo que ocurrirá normalmente con las tasas impositivas ad valorem, en la ley; pero esta norma es llamada a contener los elementos necesarios para su determinación, no dejando margen alguna para la actuación discrecional de la Administración Tributaria.

Es importante destacar que "(...) el legislador tiene facultades discretionales para establecer estos dos elementos en sus distintos aspectos, según los criterios políticos que juzgue preferibles. Esto marca una diferencia fundamental con las facultades del Poder Ejecutivo (Gobierno y Administración). Éste carece totalmente de discrecionalidad respecto del establecimiento de estos elementos (también respecto del hecho imponible y de los sujetos); solo tiene facultades de reglamentación y de aplicación de la norma general al caso concreto, con total sujeción a la ley³³".

ii) Legalidad Tributaria Relativa, flexible o atenuada

Esta postura en materia tributaria, emerge de la doctrina constitucional italiana a partir del año 1946.

De acuerdo a esta posición doctrinaria, el campo de acción de la Legalidad Tributaria se reduce a la regulación de los elementos esenciales de la obligación tributaria; sin embargo, más que una posición antagónica a la Legalidad Tributaria Absoluta, aparece como una respuesta a la estructuración que determinados sistemas jurídicos han hecho de los tributos, pues, incluyen —en el texto positivo— a las prestaciones personales y patrimoniales, que en ningún caso constituyen tributos.

³¹ El antiguo artículo 61, pasó a ser el actual artículo 64, según numeración dada el Texto Refundido, Continuo y Sistematizado de la Constitución Política de la República, contenida en el Decreto No. 100, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, publicada en el Diario Oficial, de fecha 22 de Septiembre de 2.005, el que recogió las diversas modificaciones que estableció la Ley de Reforma Constitucional No. 20.050, publicada en el Diario Oficial de fecha 26 de Agosto de 2.005.

³² Se lee en el artículo 64 de la Constitución Política de la República:

"El Presidente de la República podrá solicitar autorización al Congreso Nacional para dictar disposiciones con fuerza de ley durante el plazo no superior a un año sobre materias que correspondan al dominio legal. Esta autorización no podrá extenderse a la nacionalidad, la ciudadanía, las elecciones ni al plebiscito, como tampoco a materias comprendidas en las garantías constitucionales o que deban ser objeto de leyes orgánicas constitucionales o de gobierno calificado.

La autorización no podrá comprender facultades que afecten a la organización, atribuciones y régimen de los funcionarios del Poder Judicial, del Congreso Nacional, del Tribunal Constitucional ni de la Contraloría General de la República.

La ley que otorgue la referida autorización señalará las materias precisas sobre las que recaerá la delegación y podrá establecer o determinar las limitaciones, restricciones y formalidades que se erimen convenientes.

A la Contraloría General de la República corresponderá tomar razón de esos decretos con fuerza de ley; debiendo rechazarlos cuando ellos excedan o contravengan la autorización referida.

Los decretos con fuerza de ley estarán sometidos en cuanto a su publicación, vigencia y efectos, a las mismas normas que rigen para la ley³³".

³³ Valdés Costa, Ramón, en obra citada supra nota 28, pp. 153.

Uno de los principales exponentes de esta posición es el autor italiano Bertini quien señaló: "(...) no es encomendar que la ley formal regule todos los elementos del impuesto, pudiendo por el contrario, encomendar al reglamento la especificación de algunos de esos elementos (...)";³⁴ sin embargo, el prestigioso profesor de Derecho Financiero, no señaló cuales eran aquellos elementos que debían excluirse de la regulación legal. Lo interesante es que Bertini señaló más tarde, en 1967, respecto del artículo 23 de la Constitución Italiana³⁵, que consagra el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, que: a) el artículo 23 es aplicable a todas las prestaciones coactivamente impuestas, sean o no tributos; b) no es necesario que la ley fije todos los elementos, pero sí que no se limite a la simple creación del tributo; c) la directiva para determinar que elementos deben ser determinados por la ley formal, es la de que ley que crea el tributo no debe dejar a la administración la fijación de la importancia de la prestación.

Si analizamos bien lo expuesto precedentemente, se hace ineludible rescatar la siguiente conclusión: a la luz de la Constitución Italiana y su artículo 23, existe una flexibilidad o relatividad, pero tratándose de las prestaciones personales o patrimoniales que no sean tributos, pues tratándose de estos, nos parece, la exigencia de Legalidad Absoluta es clara.

De esto podemos colegir que la Legalidad Tributaria Relativa no es más que una figura que irradia su campo de acción más allá del simple tributo, proyectándose a las prestaciones impuestas por la autoridad que no sean necesariamente tributos, y es respecto de esas prestaciones donde existiría una Legalidad Relativa no tributaria.

La Legalidad Tributaria Flexible es también la posición que adoptan algunos autores en el derecho tributario español, así se ha señalado que "(...) el constituyente se ha manifestado en esta materia de forma flexible y la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria³⁶", observamos que la forma como entiende la doctrina tributaria española al Principio de Legalidad Tributaria, esta referido con mayor énfasis al propio tributo, más todavía, a dos ámbitos del establecimiento tributario: a) La creación ex novo de un tributo en cualquiera de sus manifestaciones; y b) El establecimiento de los elementos esenciales de un tributo.

Finalmente debemos concordar con Valdés Costa en orden a que "(...) el alcance de ambas innovaciones es una atenuación, y no un desconocimiento del principio. La opinión dominante en la doctrina y la jurisprudencia de ambos países es, con matices diferenciales, la de que los elementos esenciales de la obligación permanecen en el ámbito de la reserva legal³⁷".

b) Corresponde al legislador regular la base de cálculo y las alícuotas aplicables en cada tributo

Se trata de uno de los más importantes y complicados problemas que ha tomado sobre sus espaldas el Principio Constitucional de Legalidad.

Se trata de resolver el problema de la regulación legislativa de la base imponible y de la tasa impositiva, o en otras palabras, describir los criterios o circunstancias en función de las cuales podrá llegarse al monto preciso al que se encuentra obligado el contribuyente, ma-

³⁴ Bertini, Allersator, en Appunti sul fondamento e il contenuto dell' art. 23 della Costituzione, Edita Giuffrè, Milán, Italia, año 1961, pp. 139; citado por Ramón Valdés Costa, en obra citada supra nota 28.

³⁵ Se lee en el artículo 23 de la Constitución Italiana que: "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge"; en Costituzione della Repubblica Italiana, Textos de la Presidencia del Ministro, Roma, Italia, año 1948, pp. 14.

³⁶ Alonso González, Luis Manuel; en obra citada supra nota 29, pp. 90.

³⁷ Valdés Costa, Ramón; en obra citada supra nota 28, pp. 140.

teria, indudablemente técnica, que el legislador debe asumir con responsabilidad y sin dejar de proteger los derechos de las personas, que pueden verse afectados por la Administración Tributaria.

El problema del respeto a la Legalidad Tributaria, en este punto, no se encuentra referida a la tributos fijos, sino más bien a los de carácter ad valorem, constituyendo estos casos, las hipótesis en las cuales la ley debe establecer en forma eficaz y determinada los criterios que deben seguir las Administraciones Tributaria o en su caso los propios contribuyentes.

Estamos aquí ante una actividad técnica no discrecional, que ha de cumplirse de conformidad a la ley, por ello, es importante distinguir entre el denominado concepto indeterminado y el poder discrecional.

Lo que caracteriza el poder discrecional es cierto margen de apreciación, de opción o de libre elección entre varias conductas o soluciones, cualquiera de las cuales será válida mientras no se llegue al límite de la desviación de poder, por ello, (...) el concepto determinado no ofrece una opción o una libertad de opción entre varias soluciones posibles, sino que al establecerlo el legislador ha querido que se adopte una solución única que resulta del mandato de la ley traducido por el concepto indeterminado; a tal efecto se considerarán datos empíricos, fácticos, técnicos o científicos, pero en definitiva el problema de la determinación técnica del concepto es un problema de aplicación de la ley y no de discrecionalidad⁵⁸.

1) La determinación de la Base Imponible

Pues bien, en la determinación de la base imponible hay una concreción o determinación de un concepto indeterminado, de lo cual resulta necesariamente que su regulación normativa deba realizarse por ley; mientras que su valuación concreta es una tarea técnica, que puede recaer sea sobre la Administración Tributaria, ora sobre el contribuyente bajo supervigilancia de aquella; en todo caso, con pleno sometimiento al control jurisdiccional o administrativo de los órganos respectivos, v.gr., el Servicio de Impuestos Internos⁵⁹.

Insistimos en que (...) lo importante desde el punto de del principio es que la ley defina todos los elementos que integran la base sobre la cual se debe liquidar el impuesto. En este sentido es esencial que la base guarde una relación conceptual con el presupuesto de hecho, o hecho generador. La base tiene como finalidad determinar la magnitud de dicho presupuesto; se podrá decir que es la cuantificación de este. Si esa relación no se mantiene, el tributo se desnaturaliza⁶⁰, de manera que no es necesario que la determinación total de la base imponible se encuentre establecida y determinada por la ley, pudiendo entregarse un determinado precio accionar a la Administración Tributaria, ello, fundamentalmente a través de los diversos mecanismos de liquidación de los tributos, el cual se realiza, por la misma administración mediante un acto de determinación o por el contribuyente mediante una declaración jurada, con mayor fuerza de hoy, cuando el portal del Servicio de Impuestos Internos, otorga la posibilidad de declarar los impuestos mediante declaraciones que el contribuyente debe aceptar, previa revisión de los antecedentes por el contribuyente interesado, haciendo mucho más fácil y expedita la determinación concreta del monto a pagar con concepto de tributos, principalmente impuestos.

Por otro lado comparados la opinión de Ferreiro Laparza, en el sentido que (...) si la ley determina la base de los distintos tributos, y sólo la ley puede hacerlo, la Administración sólo puede aplicar la determinación así hecha por la ley careciendo de facultad alguna, tanto en

el plano normativo o reglamentario o de gestión, para variar o modificar o alterar en cualquier sentido el mandato legal que ha de limitarse, simplemente, a cumplir⁶¹.

La obligación de que el legislador regule todos los elementos primarios de la obligación tributaria, aunque utiliza este órgano jurisdiccional el término elementos esenciales que estimamos poco acertado; aparece de manifiesto también en la jurisprudencia del excelentísimo Tribunal Constitucional, quien al conocer un requerimiento por inconstitucionalidad de los artículos 1º, número 3, letra d), y 6º del proyecto de ley que moderniza el Servicio Nacional de Aduanas, dictó sentencia, en los autos rol 247, de 14 de Octubre de 1996⁶², señalando, en lo pertinente lo que sigue:

“Decimonoveno. Que, asimismo, y como reafirmación de lo anteriormente expresado, resulta oportuno recordar que la Constitución Política, respetuosa de los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana, ha sido extremadamente cuidadosa en cuanto a la regulación de los tributos, requiriendo no sólo que los elementos esenciales de una obligación tributaria queden comprendidos en la ley misma, sino también que ésta se genere de acuerdo con las exigencias que la misma Constitución puntualiza. Por lo mismo, deben tenerse presente las normas constitucionales contenidas en el N° 2 del artículo 60 que establece que son materias de ley “Las que la Constitución exija que sean reguladas por una ley”, en el número 1º del inciso cuarto, del artículo 62, que dispone que corresponderá al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para las leyes que tengan por objeto “imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión”; en el N° 14 del artículo 60 que preceptúa que son materias de ley “Las demás que la Constitución señale de iniciativa exclusiva del Presidente de la República”; en la primera parte del inciso segundo del artículo 60 que determina que “Las leyes sobre tributos de cualquier clase que sean, sobre los presupuestos de la administración pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados”; en el artículo 61, inciso segundo, que dispone que una autorización del Congreso Nacional al Presidente de la República para dictar disposiciones sobre materias que correspondan al dominio de la ley “no podrá extenderse... a materias comprendidas en las garantías constitucionales”; y en los artículos 6º y 7º, que consagran los principios fundamentales aplicables a las actuaciones de los órganos del Estado y a su sometimiento a la preceptiva constitucional”; observamos que el considerando resume en forma precisa las normas constitucionales relativas al Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, reforzando el carácter de principio de Derecho Público⁶³.

⁵⁸ Ferreiro Laparza, José Juan; *Ensayos sobre Metodología y Técnica Jurídica en el Derecho Financiero y Tributario: El Principio de Legalidad*, “Las Facultades de la Administración en Materia de determinación de Tributos”, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.; Madrid - Barcelona, España, año 1998, pp. 52.

⁵⁹ *Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales*, Tomo XCIII, número 3 (Septiembre - Diciembre), Sección Sceta, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1996; Material proporcionado por el sitio web www.micojunta.com, el cual se encuentra conforme con la fuente original.

⁶⁰ Resulta interesante rescatar de este fallo, los criterios que determinan para el intérprete constitucional, cuando estamos en presencia de un impuesto o de una tasa, tema sobre el cual tenemos algunos reparos, que han quedado precisados en el primer capítulo de esta investigación, señaló el Tribunal Constitucional, que:

“Noveno. Que, la segunda disposición cuya constitucionalidad ha sido objeto, es la correspondiente al artículo 6º del proyecto de ley que moderniza el Servicio Nacional de Aduanas y en virtud del cual, en síntesis, se establece que este Servicio podrá cobrar “una tarifa aplicada al procesamiento de cada declaración de importación o de importación de pago simulada, afectas ambas al cobro de gravámenes e impuestos, y de exportación, o docamentos que la reemplacen”, así como también una tarifa, “por cada pasajero de vuelo nacional e internacional sujeto a control aduanero” y “a los vehículos automotores de tránsito internacional, privados o públicos que transporten pasajeros que estén sujetos a recepción o despacho aduanero”, fijando un monto máximo para estas tarifas y agregándose que “El valor específico de cada una de ellas será fijado por decreto supremo del Ministerio de Hacienda y que, “los recursos provenientes de estos cobros constituirán ingresos propios del Servicio Nacional de Aduanas y se incorporarán a su presupuesto”. Se dispone, asimismo, que “el reglamento establecerá las condiciones, plazos, tramos y demás modalidades para el pago de estas tarifas” y que el Servicio estará obligado a devolver lo pagado si

⁵⁸ Araújo Falcono, en *El Hecho Generador de la obligación tributaria*, Editorial Cima, Buenos Aires, Argentina, año 1964, pp. 84.

⁵⁹ Valdés Costa, Ramón; en obra citada supra nota 28, pp. 148.

Más tarde y clarificando la circunstancia de que el reglamento, en caso alguno puede regular materias relativas a los tributos, expresa:

"Vigésimo. Que, el proyecto de ley, en su artículo 6º fija el monto máximo de los tributos que, bajo la denominación de tarifas, establece, pero deja entregado al Reglamento la determinación de "las condiciones, plazos y demás modalidades" que se aplicarían a

se acredita que los servicios prestados no han correspondido a los niveles de eficiencia, calidad y oportunidad que se fijan anualmente para estos efectos, agregándose que las discrepancias sobre el particular serán resueltas por la Junta General de Aduanas en única instancia y sin forma de juicio. Finalmente, se establece que los trabajos extraordinarios realizados por los funcionarios y que excedan la jornada diaria, así como los gastos en que incurran con ocasión de cometidos funcionarios o comisiones de servicio serán solventados por el Servicio";

"Decimo. Que, este Tribunal, al examinar las normas contempladas en el referido artículo 6º, ha podido apreciar que ellas, persiguiendo el determinado objetivo de donar de nuevos recursos al Servicio Nacional de Aduanas y de modificar procedimientos existentes, configuran una integridad a través de la cual intenta dar origen a un tributo con las características propias de una tasa. Cabe destacar en este sentido que Su Excelencia el Presidente de la República, al formular sus observaciones al requerimiento deducido y solicitar su rechazo, argumenta que las tarifas una obligatoriedad general, pues sólo estarían atecidos a ellas quienes quisieren que se les procesaran sus declaraciones de importación o exportación, o transportaran a pasajeros sujetos a recepción, control o despacho aduanero. Plantea, igualmente Su Excelencia, que esas tarifas implican siempre la prestación de un servicio, ya que quienes las pagaren serían beneficiarios del procesamiento de sus declaraciones o de la atención aduanera correspondiente. De esta manera, la norma estaría configurando una tasa y no un impuesto, pues esto último exigiria ser de aplicación general y no contemplar una efectiva prestación en beneficio de quien lo pague";

"Undécimo. Que, en relación con la primera de las referidas argumentaciones, relativa a la generalidad y obligatoriedad del tributo generado por el proyecto de ley, Su Excelencia el Presidente de la República, abordando en un razonamiento, expresa en sus observaciones que "como sucede en el caso planteado en el presente requerimiento", o bien decidir no hacerlo", por lo cual el tributo establecido no estaría acompañado de un grado de coacción suficiente como para calificarse de impuesto. No obstante que dicha afirmación tiene por objeto determinar el carácter que, a juicio de Su Excelencia, reviste el tributo, este Tribunal no puede dejar de hacer presente que, si bien es cierto que el contribuyente podría en este caso exonerarse del pago del tributo no llevando a cabo la actividad que lo genera, no es menos cierto que tal exoneración sólo podría obtenerse privándose del ejercicio de derechos fundamentales de la persona, explícitamente asegurados por la Constitución Política, como son, por ejemplo, el derecho a desarrollar una actividad económica o a entrar y salir del territorio de la República. Dar base a una desvirtuación de esa naturaleza, aparece contraria a la intención y al ordenamiento constitucional, claramente reflejado, entre muchas otras disposiciones de la Carta Fundamental, en su artículo 5º que reconoce como límite del ejercicio de la soberanía, "el respeto a los derechos esenciales de la persona humana";

"Doceavo. Que, seguidamente, respecto a la presencia de una prestación, que se ha invocado como elemento constitutivo de una calificación de tasa del tributo establecido en el precepto discutido, el Tribunal observa que tal pretendida prestación estaría constituida por el procesamiento de una declaración cuyo objetivo final es la determinación de los impuestos o gravámenes que afectan en su caso a la operación respectiva o la atención del control aduanero de pasajeros, para los fines, igualmente, de precisar y cobrar los impuestos a que puedan estar afectos. Los pagos que exigía el artículo 6º del proyecto de ley, vendrían a generarse por actuaciones del Servicio Nacional de Aduanas, que constituyen sólo un paso preliminar e insoslayable para establecer las cargas tributarias que a ese mismo Servicio corresponde fijar, y que, por lo mismo, tiene la obligación de llevar a cabo, ya que, sin ese paso, no daría cumplimiento a sus propias funciones institucionales";

"Decimotercero. Que, en relación con lo precedentemente expresado, es de interés consignar lo que sobre el particular señala la doctora en Derecho Catalina García Vizcaino, en el tomo I, de su libro Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, junio de 1996, al precisar que entre las características que deben reunir las tasas, se encuentra, con carácter esencial, el que "el hecho generador esté integrado por una actividad efectivamente prestada por el Estado, que se particulariza o individualiza en el obligado al pago", especificando luego que "esta actividad debe ser prestada efectivamente". Concluye, que en caso contrario se estaría en presencia de un impuesto al cual se le habría dado otra denominación (pp. 101-102)";

"Decimocuarto. Que, de todo lo anterior resulta inadmisiblemente del sentido o calificación de prestación al contribuyente a un acto que realiza el Servicio Nacional de Aduanas, dar el sentido o calificación de prestación al contribuirse, y que corresponde a una etapa previa al pago que debiera decretar como eventual sujeto obligado de tributos que justamente ese Servicio debe determinar y cobrar";

"Decimoquinto. Que, seguidamente, no resultan aceptables como fundamentos para la calificación de tasa al gravamen que busca crear el artículo impugnado, la ausencia de una suficiente coacción, así como tampoco la configuración de una efectiva prestación, por todo lo cual no cabe sino calificar como un impuesto al tributo que el proyecto de ley configura. Eso es, se está en presencia de un tributo, con la tipificación de impuesto". Para nosotro, sin perjuicio de que el Tribunal Constitucional ha realizado un importante trabajo de precisión del principio Constitucional de Legalidad Tributaria, pierde un tanto la brulija para esclarecer de modo definitivo cuando estamos frente a un impuesto y cuando estamos frente a una tasa, de todos modos resulta interesante este sólo pues con el se refina la idea de que tratándose de la imposición de tributos, ello corresponde en forma privativa al Legislador.

su pago. Tal remisión al ámbito del Reglamento permite que a través de éste se pueda regular la forma que garantice la igual repartición de los tributos establecidos, materia que, como se ha dicho, la Constitución exige que sea señalada por el legislador. Debe agregarse que, en el caso de que se trata, la ley se ha limitado a señalar sólo el monto máximo del tributo, con lo cual, por medio de la precisión de condiciones, plazos y modalidades, sería el Reglamento el que entraría eventualmente a proporcionar aquella garantía de igualdad, cuyo resguardo corresponde en este caso, de acuerdo con la Constitución, en forma específica a la ley. Debe, asimismo, señalarse que en este caso el legislador no ha especificado, debida y suficientemente, las normas conforme a las cuales pudiera dictarse un Reglamento de ejecución. Por el contrario, la amplitud del término "condiciones", "plazos" y "modalidades" que emplea, habilitarían para una amplia regulación e incluso, aún cuando fuere meramente hipotético, establecer elementos diferenciadores y fuentes de desigualdades."

Agrega y finaliza:

"Vigésimo primero. Que, de acuerdo con lo anterior, debe concluirse que el proyecto no proporciona el sustento legal indispensable para el establecimiento del tributo que origina, vulnerando de esta manera el claro requisito constitucional exigido por las citadas normas de los artículos 6º, 7º, 19, 60, 61 y 62 de la Constitución Política, y adolece así también en esta parte de inconstitucionalidad;

Vigésimo segundo. Que, en mérito a todo lo expuesto, resulta que la integridad del artículo 6º impugnado incurra en vulneración de las normas constitucionales y deberá ser declarado inconstitucional".

Apreciamos claramente que el Reglamento no ha de intervenir en el establecimiento del tributo, ello por manifiesta inconstitucionalidad, desde el momento que el texto constitucional es claro en señalar que esta materia será de ley; y es precisamente de esa forma como lo entendió la máxima magistratura constitucional chilena.

ii) La Tasa Impositiva

Tratándose de la tasa impositiva, la Legalidad Tributaria se entenderá violentada en aquellas normas que permitieran a la Administración Tributaria establecer la cuantía de la tasa sin establecer ni determinar ningún criterio objetivo de determinación, como asimismo toda aquella norma que establezca o permita actuaciones discrecionales fuera de los límites plenamente fijados por el legislador.

A mayor abundamiento la jurisprudencia de la Corte Suprema de Chile, en sentencia de 17 de Marzo de 1999, en Recurso de Casación en el Fondo, deducido por la Asociación de Avisadores Camineros contra la Ilustre Municipalidad de Viña del Mar, señaló en sus considerandos 4º y 5º lo siguiente:

"4º) Que, de la lectura atenta y cuidadosa de la Ordenanza cuestionada aparece que en parte alguna de ella se señala el valor exacto que debe pagarse por la propaganda caminera y, si bien en su texto se fijan tramos con los valores correspondientes, la cuantía que en definitiva deba pagarse, es determinada personalmente por un funcionario subalterno del municipio, ni aun pretendiéndose que ello sea consecuencia de delegación de atribuciones. Por lo demás, la omisión de establecer con precisión el monto de los derechos, trae como consecuencia que los contribuyentes se vean imposibilitados de conocer los derechos a que podrían estar afectos de acuerdo a la tasa fijada;

5º) Que, así se advierte claramente que la Ordenanza objetada no acató lo señalado en el fundamento tercero, no obstante lo cual el reclamo de ilegalidad fue rechazado,

por lo que la sentencia impugnada incurrió en errores de derecho al infringir, entre otras disposiciones, las dos normas aludidas en el citado considerando, puesto que la facultad delegable por el citado edil es exclusivamente la contemplada en el artículo 42 No 5 inciso 2º de la Ley de Rentas Municipales, ya que lo que puede delegar el Alcalde es la facultad de fijar los valores una vez al año en la forma que establece la última ley citada, no ocurriendo así en la especie, toda vez que es un funcionario administrativo quien fija arbitrariamente, caso a caso, el valor exacto que debe pagar cada contribuyente, lo que hace en cualquier momento, sin establecerlo anualmente, una ordenanza local, y sin que se publique en el Diario Oficial, ni informando de ello a la Intendencia Regional respectiva, como lo exige la disposición últimamente citada. Y, lo que parece más grave, se deja entregado a un funcionario subalterno el determinar con exactitud en cada caso particular, por sí y ante sí, el valor final a aplicar, pudiendo llegarse a que, en el hecho, se impida la propoganda caminera a través de la vía impositiva⁶³.

Los considerandos antes trascrito muestran claramente como no debe operar la Administración tributaria tratándose de elementos tan importantes como la base imponible y, muy especialmente, la tasa impositiva, no quedando margen alguno de discrecionalidad para estas determinaciones, más aun esta conducta trae como consecuencia que los contribuyentes se vean imposibilitados de conocer los derechos a que podrían estar afectos de acuerdo a la tasa fijada, lo que evidentemente se muestra contrario al Principio Constitucional de Legalidad Tributaria⁶⁴, más todavía ha de considerarse que "(...) dejar librada a la Administración, acreedora del tributo, la fijación de la cuantía de la obligación, suprime las garantías individuales⁶⁵".

c) Corresponde al legislador regular las exenciones que imponga como asimismo las ya existentes

Esta circunstancia ya se encuentra prevista en el artículo 62 inciso 4º número 1 de la Constitución Política. Además, debe entenderse íntimamente relacionada con la disposición del artículo 19 número 2 del texto Constitucional, desde el momento que la Ley Fundamental asegura a todas las personas la igualdad ante la ley, y bien sabemos, que se prohíbe cualquier discriminación arbitraria, de modo tal que las discriminaciones establecidas en cuanto a la circunstancia de exonerar a ciertos contribuyentes de la obligación de pago, debe ajustarse en su total contenido a los principios de legalidad e igualdad tributaria. Más todavía "(...) se trata de un acto típicamente legislativo que incide directamente en la existencia o inexistencia de obligaciones⁶⁶, evidentemente de carácter tributario.

De esta forma, "(...) corresponde entonces que la ley consagre efectivamente las exoneraciones y que no deje librada a la voluntad discrecional del Poder Ejecutivo la posibilidad de otorgarlas⁶⁷".

Por otra parte es importantísimo entender la obligación de que las exenciones sean reguladas por ley, toda vez que debe respetarse en cada momento, el Principio Constitucional de Igualdad, ya regulado en el artículo 19 número 2 de la Constitución Política; pues resulta totalmente congruente con el sistema jurídico constitucional chileno, que no se establezcan diferencias arbitrarias, por un parte, y que no se vulneren derechos fundamentales por la vía administrativa, por otra, pues de nada valdría el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria si las obligaciones establecidas por ley pudieran ser suprimidas por acto administrativo.

Normalmente, ocurrirá que la ley fije un determinado criterio sujeto a desarrollo por los órganos de la administración tributaria o que establezca condiciones, requisitos o formalidades que esta administración debe comprobar o que deben acreditarse por el contribuyente, con el objeto de acogerse a un determinado sistema o estatuto de exención tributaria.

Es evidente que "(...) la complejidad de las situaciones de hecho y la eventualidad de que ocurran los hechos que motivan la exoneración no permite efectuar previsiones precisas y definitivas en la ley. (...))⁶⁸". Es por esa razón que la forma de legislar en materia de exenciones tributarias es la de señalarlas íntegramente, en cuanto a sus tipos, en la ley, determinando el género de estas, los requisitos de su procedencia y las condiciones que debe reunir el contribuyente beneficiarse con ellas; de esa forma podrá más tarde la Administración realizar un proceso de selección de los contribuyentes y de los casos en que procede aplicar la exención, para lo cual la Administración tributaria deberá sujetarse a los, ya comentados, conceptos indeterminados.

Queremos acentuar el carácter de la actividad administrativa en cuanto a que se trata de un actividad imprescindible, de cojer el cumplimiento de los requisitos o condiciones legales, establecidas en la ley.

Es preciso señalar que en ningún caso un exención o sus requisitos pueden ser modificados o complementados por normas de carácter reglamentario, más aun los Tribunales Superiores de Justicia, ya el año 1981, señalaban la imperiosa necesidad de que las exenciones fueren reguladas por ley, así la Corte de Apelaciones de La Serena, fallando un reclamo de ilegalidad, con fecha 24 de Septiembre de 1981⁶⁹ señaló, entre sus consideraciones más trascendentes lo que sigue:

"Quinto: Que la disposición básica en cuanto a la regulación de la situación planteada en el presente reclamo es la del artículo 27 del Decreto Ley 3.063, que estableció normas sobre rentas municipales y que expresa: "Sólo están exentas del pago de la contribución de patente municipal las personas o entidades que realicen acciones de beneficencia, de culto religioso, de promoción de intereses comunitarios, de difusión cultural, artística o deportiva y, en general, las que por sus objetivos propios no persigan fines de lucro". La solución que corresponde dar en este reclamo, estará determinada por la circunstancia de establecer si las Cooperativas y, en especial, la Cooperativa Agrícola Control Pisquero de Elqui Ltda. está comprendida dentro de las personas o entidades exentas referidas en el aludido artículo 27.

Sexto: Que conforme se establece en el inciso 1º del artículo 1º del Decreto Supremo No 502 de 1º de septiembre del año 1978, de la Subsecretaría de Economía, Fomento y Reconstrucción,

⁶³ Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales, Tomo XXVI, número 1 (Enero - Abril), Sección

Quinta, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1999, Material proporcionado por el sitio web www.microrjuris.com, el cual se encuentra conforme con la fuente original.

⁶⁴ Este Recurso de Casación en el Fondo fue acogido por nuestra Corte Suprema, lo que trajo como consecuencia que Caminos(s), contra el Reclamo de Ilegalidad deducido por la recurrente Asociación de Avistadores del Mar, el que se dejó sin efecto.

⁶⁵ Valdes Costa, Ramón; en obra citada supra nota 28, pp. 151.

⁶⁶ Valdes Costa, Ramón; en obra citada supra nota 28, pp. 154.

⁶⁷ Patrano Facio, Juan Carlos y Whitehaw, James A; en obra citada supra nota 46, pp. 84.

⁶⁸ Valdes Costa, Ramón; en obra citada supra nota 28, pp. 156.

⁶⁹ El Reclamo de Ilegalidad fue interpuesto por don Rodrigo Jiménez Espinosa, ingeniero comercial, domiciliado en Renegio número 240 de la Ciudad de La Serena, en representación de la Cooperativa Agrícola Control Pisquero de Elqui Ltda. de La Serena, quien formuló reclamo en contra de los actos y omisiones que se cometían en el Oficio Alcaldicio número 0462 de fecha 17 de Marzo de 1981 y Decreto Alcaldicio número 68 de 27 de Abril de 1981, ambos del señor Alcalde de la Ilustre Municipalidad de La Serena, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 5º transitorio del Decreto Ley número 1.289. Expresó que desde el 1º de Enero de 1980 regía la Ley de Rentas Municipales, Decreto Ley número 3.063, y que en el mes de Julio del año 1980 la Ilustre Municipalidad de La Serena hizo los cálculos de las patentes de su empresa y les comunicó que la patente de alcoholtes era de \$ 551.059 y la de elaborador era de \$ 349.396. Como consideraron gravosa en extremo cada una de las patentes, hicieron un estudio de la Ley y llegaron a la convicción de que les asistía la exención de patentes, de lo cual derivó la decisión de la Corte de Apelaciones de La Serena.

que fijó el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley General de Cooperativas, éstas son instituciones sin fines de lucro que, teniendo por objeto la ayuda mutua, se rigen por sus disposiciones y presentan las características que el resto del precepto legal señala. Es raro distintivo, en consecuencia, de las Cooperativas, el tratarse de instituciones sin fines de lucro y quedan por lo tanto comprendidas entre las entidades exentas del pago de la contribución de patente municipal, ya que dicha exención comprende a las personas o entidades que por sus objetivos propios no persigan fines de lucro.

Séptimo: Que la exención establecida en el artículo 27 tantas veces referido, no puede ser modificada o adicionada con nuevos requisitos, por un texto reglamentario, como ha ocurrido en la especie con el artículo 15 del Decreto N° 484 del Ministerio del Interior de fecha 30 de abril de 1980, que estableció el Reglamento para la aplicación de los artículos 23 y siguientes del Título IV del Decreto Ley N° 3.063 de 1979. Esta última estarán exentas del pago de patente municipal en la medida que desarrollen acciones gratuitas de beneficencia, de culto religioso, de promoción de intereses comunitarios, de difusión cultural, artística o deportiva u otras similares," está diciendo algo distinto última, no se condiona la exención del pago de la contribución de patente municipal para las personas o entidades que por sus objetivos propios no persigan fines de lucro, al hecho de que esas personas o entidades desarrollen determinadas actividades, sino que la regla general es que la exención favorece a las personas o entidades que por sus objetivos propios no persiguen fines de lucro, sin imponerle otra exigencia⁷⁰.

El fallo precedentemente citado refuerza la idea de que las exenciones deben conformarse al Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, desde el momento que solo el legislador es el llamado a regular dicha materia.

3) Conclusiones Preliminares

En los párrafos precedentes hemos establecido el alcance del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria en nuestro sistema constitucional, pudiendo resumir sus principales caracteres o elementos determinantes en lo que sigue:

- a) El Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, según la configuración que le da la Constitución Política, se presenta como un principio fundamental del derecho público del Estado-Acreedor-Fisco como por el Contribuyente; circunstancia del todo comprensible entendido el triple carácter del Estado: i) Creador del Tributo; ii) Acreedor del Tributo; y iii) Juez Tributario, según el esquema del derecho tributario constitucional chileno. La actividad del Poder Legislativo debe ejercerse dentro de los límites que la propia Constitución ha establecido en su capítulo V, no más que ello, pero tampoco menos que eso, por lo cual no puede ni debe renunciar a su función de regular las diversas opciones que las materias tributarias exigen sean reguladas por ley, esto es, imponer, reducir, suprimir o condonar tributos, como asimismo determinar y establecer las exenciones a favor de los contribuyentes que cumplan con los requisitos legales.

c) La ley está llamada a regular los elementos primarios del tributo, que puede entenderse como aquellos elementos necesarios para determinar la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria, esto es, el hecho gravado, con cada uno de los elementos que lo componen: los sujetos, sean pasivo o activos y en el caso de los pasivos no solo el propio contribuyente directo sino que también los responsables o los sustitutos; la Base Imponible y la Tasa Impositiva; ello sin perjuicio de la necesidad de que también debe regular los aspectos relativos a la responsabilidad, a la tipificación de las infracciones tributarias y a la imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones de los derechos y garantías individuales.

d) De existir limitaciones al Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, estas deben estar consagradas explícitamente en el propio texto Constitucional, debiendo tratarse de normas de interpretación estricta y no analógica, debiendo operar en todo caso los mecanismos de ratificación. De lo cual se colige que la posibilidad de actuación Administrativa es plenamente reglada por la propia ley y no discrecional.

e) Finalmente cabe realizar una fuerte crítica a aquellos que señalan que el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria es un principio caduco y en retirada, frente a una necesidad cada vez más imperiosa de regular con ciertos márgenes de eficiencia y eficacia determinadas materias entre ellas, la de carácter tributario.

Estimamos imprescindible mantener la Legalidad Tributaria, pero acortando o delimitando correctamente su margen de acción, esto es, a los elementos primarios de la obligación tributaria, ello atendido el cúmulo de derecho de diversa significación que entran en juego, v.gr., el derecho de propiedad.

Por último, compartimos lo señalado por el profesor Spisso, en cuanto a que "(...) en momentos en que el mundo esta de vuelta de muchas traspasadas aventuras, cuando ha caído el muro de Berlín y el comunismo se resigna a ceder el monopolio del poder en la misma Rusia, cuando se siente la necesidad impostergable de que los gobiernos exhiban una conducta más moral, más ética y renacen en el mundo occidental con fuerza arrolladora los principios liberales, que se erigen en herramienta insustituible, y tienden a asegurar la vigencia de los derechos humanos e impulsar el desarrollo económico, adquiere invalorable significación la revalorización del principio de reserva de ley, como forma de asegurar la realización del programa constitucional⁷¹".

La lúcida conclusión del profesor Spisso no puede ser más contundente y determinante en cuanto a reposicionar al Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, no tan solo en nuestro sistema jurídico, sino que en todos aquellos en que haya de privilegiar los derechos fundamentales de la persona humana.

F. EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD TRIBUTARIA FRENTE A LA LEGISLACIÓN IRREGULAR

Con el término legislación irregular queremos hacer referencia a aquellas normas que no han sido dictadas de acuerdo a los normales procedimientos que la propia Constitución ha fijado para tales efectos, lo cual nos lleva necesariamente al abordar el tema de los Decretos Leyes y los Decretos con Fuerza de Ley, determinando como los afecta, limita y configura el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

⁷⁰ Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales, Tomo LXXVIII, número 3 (Septiembre - Diciembre), Sección Quinta, Editorial jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1981, Material proporcionado por el sitio web www.microjurs.com, el cual se encuentra conforme con la fuente original.

⁷¹ Spisso, Rodolfo: en obra citada supra 31, pp. 268.

1) Los Decretos Leyes en materia tributaria

a) Conceptualización

Podemos señalar que un Decreto Ley es la actividad legislativa normal de los gobiernos de facto, constituyendo "(...) aquellos actos que dicta el Ejecutivo sobre materias propias de una Ley, sin que en ellos interenga para nada el Poder Legislativo"⁷², señalándose también como "(...) los decretos que, sin autorización alguna del Parlamento, dicta el Poder Ejecutivo sobre materia que según la Constitución son propias de ley"⁷³. Observada esta legislación con extremo apego a los principios básicos del constitucionalismo y, más aun, del Derecho en general, la inconstitucionalidad es manifiesta y concluyente.

En nuestro país, las más importantes normas tributarias se encuentran reguladas a través de Decretos Leyes, vgr., el Decreto Ley número 824, publicado en el Diario Oficial de fecha 31 de Diciembre de 1.974, que fija el texto de la Ley sobre Impuesto a la Renta, o el Decreto Ley número 825 de 1.974, reemplazado por el Decreto Ley número 1.606, publicado este último en el Diario Oficial de fecha 30 de Noviembre de 1.976, y que fija el texto de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.

b) Validez y Eficacia de los Decretos Leyes

Debemos coincidir en una idea, mientras el gobierno o poder de facto se mantenga como tal tendrían plena validez, el problema surge cuando los Estados retornan a períodos de normalidad institucional, de modo que es en relación a este momento, cuando cobra importancia capital la determinación de valor o ineficacia de estos cuerpos normativos.

El tema propuesto con anterioridad fue resuelto después del período de anarquía institucional que el País vivió entre los años 1931 y 1932, en aquella ocasión se dispuso que el tema fuera resuelto por una comisión designada por Decreto número 3.479 de fecha 25 de Agosto de 1.933. Esta comisión señaló que toda esta legislación era inconstitucional; sin embargo una mayoría de sus integrantes determinó que atendido lo dispuesto en el artículo 4º de la Constitución de 1925⁷⁴, serían además nulos. A su turno una opinión minoritaria, si bien aceptaba la nulidad de determinados cuerpos legales, reconocía "(...) pleno valor y eficacia, desde luego a aquellos decretos-leyes que tuvieran por objeto volver al país a la normalidad, a los que el poder Legislativo modificó total o parcialmente (...), y a los que el poder Legislativo no modificó de manera alguna, respecto de los cuales se produjo implícitamente su aceptación (...)"⁷⁵, de modo que concurriendo alguno de estos supuestos el Decreto-Ley gozaba de plena validez, criterio que en definitiva sería el prevaliente.

Finalmente con relación a los Decretos-Leyes dictados con posterioridad al 11 de Septiembre de 1.973, hemos hecho nuestros los argumentos señalados por la opinión de minoría de la comisión del año 1.933, es más tanto los Decretos-Leyes 824 y 825, han sido objetos de reformas, emiendas y modificaciones, sin poner en duda la validez que puedan tener, lo que se ha traducido en un acto de aceptación y reconocimiento de los correspondientes cuerpos

legales; sin embargo, también hemos de ser enfáticos que sus normas particulares para tener vigencia en nuestro sistema jurídico constitucional, deben conformarse fielmente con el texto de nuestra Constitución.

Estimamos necesaria una revisión de las normas contenidas en los cuerpos de los Decretos-Leyes 824 y 825, y en lo preciso dicter leyes, en estricto rigor jurídico formal y sustancial, que no permitan sembrar duda alguna sobre su constitucionalidad.

2) Los Decretos con Fuerza de Ley en el ámbito tributario

a) Conceptualización

Una primera definición estima que el Decreto con Fuerza de Ley es "(...) una orden escrita, general y obligatoria, sobre materias propias de la Ley, expedida por el Ejecutivo en virtud de una autorización del Congreso, general o particular"⁷⁶; a su turno la jurisprudencia de la Corte Suprema ha señalado que "El decreto con fuerza de ley tiene una fisonomía distinta del simple decreto; pero, en cambio, es semejante a la Ley, puesto que es dictado por el Presidente de la República en virtud de una verdadera delegación de los cuerpos legislativos"⁷⁷; finalmente otros autores han señalado que se trata de "(...) los decretos que, por expresa autorización de una Ley, dicta el Presidente de la República sobre materias que según la Constitución son propias de ley"⁷⁸.

Estimamos que una correcta definición de Decreto con Fuerza de Ley debe caracterizarlo como "un cuerpo normativo legal, dictado por el Ejecutivo sobre materias propias del dominio legal, con exclusión de aquellas taxativamente señaladas por el artículo 64 de la Constitución, en ejercicio de las facultades expresamente conferidas por el Poder Legislativo, en el plazo máximo de un año". Se trata de una definición que busca resaltar los principales elementos que se desprenden de la lectura del artículo 61 de nuestra Ley Fundamental.

b) Valor de los Decretos con Fuerza de Ley en materia tributaria

Sobre este particular debemos ser bastante categóricos en cuanto al rechazo pleno y total de la posibilidad de regular vía Decreto con Fuerza de Ley la imposición, supresión, reducción o condonación de cualquier tipo de tributo, como asimismo la posibilidad de establecer o modificar las exenciones, esto por cuanto se requiere de una Ley, cuya iniciativa exclusiva es del Presidente de la República y que su Cámara de origen es la de Diputados.

Además el tenor del artículo 64⁷⁹ inciso 2º es claro y preciso, al señalar que no podrá extenderse la autorización para dicter disposiciones con fuerza de ley "(...) a materias comprendidas en las garantías constitucionales (...)", y precisamente el número 20 del artículo 19 de la Constitución Política establece los derechos o principios constitucionales del contribuyente, entre ellos, la legalidad impositiva y la igualdad tributaria; luego, no es posible regular materias de carácter tributario vía Decreto con Fuerza de Ley.

⁷² Silva Cimma, Enrique; en Decreto Administrativo Chileno y Comparado; tomo Introducción y Fuentes, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1996, pp. 145.

⁷³ Alessandri Rodríguez, Arturo; *Sonarriva Undurraga*, Manuel; Vodanovic Hacklika, Antonio; en *Derecho Civil, Parte General y Preliminar*, tomo I, Editorial Jurídica Einar Conosur Ltda., Santiago, Chile, año 1991, pp. 121.

⁷⁴ Señala el citado autor que: "Ninguna magistratura, ninguna persona, ni reunión de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les haya conferido por las leyes. Todo acto de contrariedad a este artículo es nulo"; en Valencia Avaria, Luis; en *Anales de la República, Textos Constitucionales de Chile y Registro de los Ciudadanos que han Integrado los Poderes Ejecutivo y Legislativo desde 1810*, tomo I, Editorial Andrés Bello, Santiago, Chile, año 1986, pp. 214.

⁷⁵ Silva Cimma, Enrique; en obra citada supra nota 72, pp. 146.

⁷⁶ Figueroa Valdés, Juan Eduardo; en *Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1985, pp. 122.

⁷⁷ Corte Suprema, sentencia de fecha 6 diciembre 1950. Gaceta de los Tribunales, Santiago, Chile, año 1950, 2º semestre, pp. 317, en Repertorio de Legislación y Jurisprudencia, Constitución Política de la República, Material proporcionado por el sitio web www.materjuris.com, el cual se encuentra conforme con la fuente original.

⁷⁸ Alessandri Rodríguez, Arturo; *Sonarriva Undurraga*, Manuel; Vodanovic Hacklika, Antonio; en obra citada supra nota 73, pp. 129.

⁷⁹ Ver artículo 64 de la Constitución Política de la República.

Más aún, se ha señalado que existen reglas precisas que deben observarse para que la delegación de facultades legislativas pueda ser considerada con teste con la Constitución. Estas reglas son: ³⁹) La política legislativa debe haber sido delineada en forma clara por el Congreso, a fin de evitar decisiones libradas a la discrecionalidad de los órganos de la Administración; b) La delegación no debe ser igualitaria para todas las materias, sino que debe tener distinta intensidad según el tipo de facultad delegada; **más restringida en materia penal y tributaria;** y c) La interpretación de este instituto de excepción debe ser restrictiva ⁸⁰); con lo anterior se dibujan los criterios primarios que deben considerarse al momento de la delegación de facultades legislativas, principalmente en materia tributaria.

CAPÍTULO CUARTO

EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1980 EN RELACIÓN A LOS MECANISMOS DE CONTROL

Corresponde analizar en este capítulo un aspecto importantísimo en el marco de la Legalidad Tributaria, cual es, el tema de los mecanismos de control.

Iniciaremos este análisis con un estudio pormenorizado de los diversos órganos partícipes del control de la Legalidad Tributaria, sean de origen constitucional o legal, tratando de establecer como operan en esta tarea de garantías del ordenamiento constitucional, para más tarde entrar al análisis detallado de los diversos mecanismos, sean jurisdiccionales, sean administrativos, sean legales; con que cuenta el Contribuyente y cualquier persona que vea afectados sus derechos fundamentales, por acciones u omisiones que produzcan lesiones o afecten dichos derechos o contravengan gravemente el Estado Democrático de Derecho.

A. DEFENSA DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO EN GENERAL

El ordenamiento jurídico ha configurado en las últimas décadas una serie de formas, mecanismos y figuras que buscan su permanente vigencia y adecuada protección, sea frente a abusos de la autoridad, sea frente a abusos de los particulares.

Principalmente tres han sido los mecanismos a través de los cuales se protege el ordenamiento jurídico en general, como el ordenamiento tributario en particular, todo ello con la especial finalidad de dar efectivo amparo y respeto al Principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

La defensa del ordenamiento jurídico tributario se ha configurado a través de tres grandes estadios que determinan diversas y precisas actuaciones de los órganos que los componen:

i) En primer lugar el control de Constitucionalidad o Juridicidad de las Leyes¹, sistema que se incorporó en Chile, "(...) casi sin historia fidedigna que demuestre cual fue su criterio, racional y meditado, que se siguió por la comisión de estudio (...) ²", en la Constitución de

¹ Se ha señalado que "(...) puede afirmarse que la revisión de la constitucionalidad de las leyes, aunque no contemplada expresamente en la Constitución de 1787, nació en Estados Unidos en 1803 de la mano del juez John Marshall, presidente del Tribunal Supremo, en el famoso pleito del juez de paz William Marbury contra James Madison, a la sazón Secretario de Estado del Presidente Jefferson. Pero no hay que pensar que la *judicial review* (revisión judicial) naciese como por generación espontánea. Muy al contrario, diversas circunstancias constitucionales americanas daban pie para que, si se planteaba el problema, fuese resuelto mediante la solución judicialista que luego efectivamente se adoptó. Esas circunstancias eran: 1º. El desdichado judicialismo anglosajón; 2º. El hecho de ser la Constitución Federal, escrita y rígida; y 3º. El carácter judicial de la revisión está implícito en la Constitución (...)". Pereira Menaut, Antonio - Cardos: en Teoría Constitucional, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago, Chile, año 1998, pp. 297.

² Cea Eganía, José Luis: en Jurisdicción Ordinaria y Jurisdicción Constitucional, en Revista de Derecho Público, volumen 61, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 1.998-1.999, pp. 19.

³ Spisso, Rodolfo: citando a García Belsunce, de su obra La Delegación Legislativa, en Estudios de Derecho Constitucional, homenaje al profesor Juan Carlos Luqui; en obra citada supra nota 31, pp. 275.

1925, entregando a la Corte Suprema, como atribución especial el control de constitucionalidad de las leyes consistente en revisar, a propósito de casos concretos y con efectos relativos, si determinados legales eran contrarios a la Constitución, sea de forma, sea de fondo.

Este sistema de resguardo de la Constitución se ha configurado de manera más precisa con el actual texto Constitucional, principalmente con el establecimiento del Tribunal Constitucional. Este órgano, establecido y consagrado en el Capítulo VIII³ del Texto Constitucional⁴, tiene como principal función el control de constitucionalidad, a priori o preventivo; sea obligatorio, tratándose de Leyes Orgánicas Constitucionales o Interpretativas de la Constitución; sea por vía de requerimiento del Presidente de la República o de Diputados que constituyan la cuarta parte de sus miembros en ejercicio. Además la Corte Suprema refuerza la atribución ya entregada por la Carta Constitucional del año 1925, pues el máximo tribunal de la Nación ha de mantener un permanente y estricto control de la constitucionalidad, lo que en nuestro sistema jurídico se manifiesta a través del Recurso de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad⁵, control de carácter represivo, ex post o a posteriori, de las normas contrarias a la Constitución, con validez relativa, ello desde el momento en que sus efectos sólo han de aplicarse al caso concreto al que se refiere^{6,7}.

ii) En segundo lugar, el sistema de Control de Constitucionalidad o Legalidad de los Actos Administrativos, entre los cuales se encuentran evidentemente los actos de la administración tributaria; con lo que se complementan y aseguran fuertemente los derechos fundamentales de las personas, frente a los excesos de poder de la administración en el ejercicio de sus funciones.

En nuestro sistema jurídico esta actividad se encuentra encomendada a diversos órganos por medio de diversos mecanismos, así, el Poder Judicial, por medio de los Tribunales Ordinarios de Justicia, quienes conocerán principalmente de la Acción de Nulidad de Derecho Público, medio por el cual se dejarán sin efecto actos administrativos que contravengan los requisitos formales o esenciales que la propia Constitución se encarga de establecer, principalmente en sus artículos 6º y 7º.

Es importante además considerar la labor de los Tribunales Superiores de Justicia, quienes conociendo de la Acción de Protección⁸, resguardan a los particulares, personas naturales o

jurídicas, frente a las acciones u omisiones arbitrarias o ilegales, sea de los órganos del Estado, entre ellos de la administración tributaria; sus titulares o componentes; sea de los particulares, cuando ello signifique privación, perturbación o amenaza en el legítimo ejercicio de los derechos que la Constitución misma se encarga de señalar. Por ello y de esta forma podemos definir a la Acción de Protección, o mejor aún, a la Acción Constitucional de Protección, y en esto seguimos al profesor Nogueira, como "(...) un derecho y acción constitucional destinada a poner en ejercicio las facultades jurisdiccionales de los Tribunales de Justicia con el objeto de salvaguardar los derechos de las personas de un modo directo e inmediato"⁹.

Por otro lado el Control de Legalidad de los Actos Administrativos se ejerce por otros órganos del Estado, independientes del Poder Judicial, este es el caso de la Contraloría General de la República. Este órgano, consagrado y regulado en el Capítulo IX de la Constitución, entre las diversas funciones que le encomienda el artículo 98¹⁰, se encuentra el ejercicio del Control de Constitucionalidad y Legalidad de los Actos de la Administración, en virtud de lo cual, y con apego a lo señalado en el artículo 99¹¹ del Texto Constitucional, tomará razón de los decretos y resoluciones que deban tramitarse por la Contraloría, como asimismo representará la legalidad de que puedan adoptarse; situación que es permanente tratándose de las circulares del Servicio de Impuestos Internos. También le corresponde a la Contraloría representar la Inconstitucionalidad de los Decretos con Fuerza de Ley, de los Decretos Promulgatorios de una Ley o de una Reforma Constitucional por apartarse del texto aprobado y de los Decretos o Resoluciones.

iii) Finalmente y en tercer lugar, ha de considerarse la tendencia, importante en Derecho Comparado pero aun lejana en nuestro País, de consagrar un sistema de tutela jurisdiccional en materia tributaria, a órganos especializados constitucionalmente independientes o integrantes del Poder Judicial, pero con caracteres de diferenciación y especialización, atendido el ámbito de su competencia.

Actualmente en nuestro País, el conocimiento de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, de acuerdo con la relación de los artículos 6º letra b) número 6 y 115 y siguientes del Código Tributario le entregan al Director Regional de Impuestos Internos la facultad de conocer y fallar estos reclamos y denuncias.

Sin embargo, en la práctica este juez ha delegado sus facultades en el Jefe del Departamento Jurídico de la Dirección Regional, hoy denominado al interior de Impuestos Internos como juez tributario. Esta práctica se presenta del todo inconstitucional por contravenir expresa de los artículos 6º y 7º, ello pues, los órganos del Estado, entre ellos el Servicio de Impuestos Internos, deben someter su acción a la Constitución y a las normas dicitadas conforme a ella,

³ El antiguo Capítulo VII, pasó a ser el actual Capítulo VIII, según numeración dada por el Texto Refundido, Coordinado y Sistematizado de la Constitución Política de la República, contenida en el Decreto N° 100, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, publicado en el Diario Oficial, de fecha 22 de Septiembre de 2.005, el que recogió las diversas modificaciones que estableció la Ley de Reforma Constitucional N° 20.050, publicada en el Diario Oficial de fecha 26 de Agosto de 2.005.
⁴ Las normas constitucionales deben complementarse con la Ley Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional, Ley N° 17.997, de fecha 19 de Mayo del año 1981.
⁵ A la época de elaboración de esta Tesis, efectivamente existía en nuestro ordenamiento jurídico el denominado recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de las leyes, sin embargo, como consecuencia de la Ley N° 20.050, que reformó extensamente nuestra Carta Fundamental, la Corte Suprema ha dejado de ser competente para conocer de dicha acción, cuyo conocimiento corresponde en la actualidad bajo modalidades diferentes al Tribunal Constitucional de acuerdo a lo establecido en los números 6º y 7º del artículo 93, según numeración dada el Texto Refundido, Coordinado y Sistematizado de la Constitución Política de la República, contenida en el Decreto N° 100, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, publicado en el Diario Oficial, de fecha 22 de Septiembre de 2.005, el que recogió las diversas modificaciones que estableció la Ley de Reforma Constitucional N° 20.050, publicada en el Diario Oficial de fecha 26 de Agosto de 2.005.
⁶ Rescaba el texto del artículo 80 de la Constitución Política de la República, antes de su derogación por la Ley de Reforma Constitucional N° 20.050.
⁷ La Corte Suprema, de oficio o a petición de parte, en las materias de que conozca, o que le fueren sometidas en recurso interpuesto en cualquier gestión que se siga ante otro Tribunal, podrá declarar inaplicable para esos casos particulares toda precepto legal contrario a la Constitución. Este recurso podrá deducirse en cualquier estado de la gestión, pudiendo ordenar la Corte la suspensión del procedimiento.
⁸ La tramitación del Recurso de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad se encontraba reglamentada en Avo Acordado de la Corte Suprema, de 22 de Marzo del año 1.932.

⁹ Es importante tener en cuenta que cuando hablamos de Protección no estamos frente a un "Recurso", sino más bien frente a una Acción Jurisdiccional, ello por cuanto su finalidad no es la impugnación de una resolución judicial, sino más bien poner en ejercicio o movimiento a la actividad jurisdiccional para que restablezca el imperio

como asimismo deben actuar previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley, todo ello so pena de adolecer todas las actuaciones en contravención a estas normas de nulidad de derecho público.

Es importante considerar que el fundamento de estas modificaciones en el panorama de los mecanismos de protección del ordenamiento jurídico y en especial del tributario, es el perfeccionamiento de la protección de los derechos fundamentales de las personas, fundamentalmente frente a la actividad del Estado, principalmente legislativa y administrativa, por lo demás es importante considerar que "(...) no se puede ignorar que las experiencias dictatoriales sufridas por Europa y América Latina han sido el factor desencadenante de esas modificaciones"¹².

De esta forma se estructura un sistema coherente de protección, en primer lugar de los derechos de los contribuyentes, y en segundo lugar del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

B. PARTICULARIDADES DE LA DEFENSA DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO Y SU RELACIÓN CON LA LEGALIDAD TRIBUTARIA

Es importante consignar las particularidades propias y que definen los caracteres elementales del Derecho Tributario Constitucional en cuanto al respeto por el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

1) Protección de las partes de la relación jurídico tributaria

En relaciones de tan complejo desarrollo como las existentes entre el contribuyente y el Estado-Fisco-Acreedor de la obligación tributaria, y considerando que ambas partes siempre buscan obtener el mejor resultado económico, se requiere de un sistema eficiente y eficaz de protección.

Aquella circunstancia se produce en el ámbito del contribuyente pagando menos impuestos, lo que redundará en la realización de actos ilegítimos, sean de evasión o de elusión tributaria; mientras que el Fisco en la búsqueda de una mayor recaudación de ingresos que permitan la realización de los fines, legítimos o ilegítimos que se ha propuesto, dicta leyes inconstitucionales o realiza actos administrativos ilegales, v.gr., resoluciones, circulares o instrucciones.

De esa forma la protección jurisdiccional y controladora en defensa del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, deben cubrir a ambas partes de la relación jurídica tributaria.

2) La Triple Condición del Estado

En más de alguna oportunidad hemos señalado que el Estado presenta tres caras, tratándose del Derecho Constitucional Tributario; en palabras de Valdés Costa "(...) el Estado es quien crea, mediante la ley, la obligación a su favor; la hace efectiva mediante la actividad administrativa—sea de fiscalización o de cobro— y resuelve las controversias que se plantean, mediante sus órganos jurisdiccionales"¹³, es decir, el Estado crea el tributo; el Estado fiscaliza el cumplimiento de las obligaciones tributarias,

sean primarias, sean secundarias; y finalmente, el Estado actúa como juez en las controversias que se produzcan.

Más que nunca resulta sumamente importante resaltar esta triple condición del Estado-Fisco, pues, partiendo de aquélla base es posible establecer un eficaz sistema de resguardo de los derechos de los contribuyentes como asimismo establecer adecuados sistemas de control del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

C. PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL DE LOS CONTRIBUYENTES, RESPETO FIEL AL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

Algo importantísimo de tomar en cuenta antes de comenzar este tópico de nuestro estudio son las interrogantes que hace con gran acierto, a nuestro parecer, el autor español José Juan Ferrero Laparza, al decir que, "(...) por qué tales excesos se producen con mas frecuencia e intensidad en este ámbito que en los otros en los que el Estado, también, actúa. Por qué en este ámbito mas que en los otros resulta mas necesaria la defensa de los derechos del ciudadano que están en la base misma de toda democracia. Por qué resulta especialmente difícil en este ámbito el sometimiento pleno del poder al Derecho. Por qué, en fin y con toda seguridad será en este ámbito en el último en que la democracia se asiente y madure definitivamente el futuro, trayendo al Estado desde el plano superior y distinto en el que aún hoy está situado a plano igual a aquel en que se mueven los ciudadanos que le dan vida y que constituyen su última y única razón de ser"¹⁴. Las palabras del profesor Ferrero grafican la forma como actúa el Estado frente al contribuyente y, principalmente, las dificultades que en esa relación se produce.

La protección de los contribuyentes en materia tributaria se hace efectivo a través de la garantías "(...) lo demuestra la circunstancia que desde el nacimiento del Estado de Derecho y del Constitucionalismo, llamado liberal, al tiempo que se declaran los derechos se establece la tutela o garantía para su defensa, de manera que cuando ellos son afectados o es impedida su ejercicio, en el mismo momento nace la garantía, es decir, la posibilidad de obtener su restitución"¹⁵.

Es importante diferenciar el concepto de garantía del concepto de derecho, ella debe entenderse como "(...) las acciones y recursos procesales, cuya eficaz deducción, decisión cumplimiento por la Magistratura, en virtud de su Poder de Imperio, permite que cobre seguridad y realidad las Declaraciones y Deberes Fundamentales"¹⁶; de este modo la garantía se configura como el medio idóneo, adecuado y preciso para obtener un verdadero resguardo de los más importantes Derechos Fundamentales.

De esta forma hemos de analizar los diversos medios de control del Principio Constitucional de Legalidad manifestados principalmente a través de acciones y garantías, sean de orden constitucional o de origen legal, que buscan principalmente un restablecimiento de los derechos, principalmente cuando estos han sido vulnerados por normas, actos u omisiones de la Administración general o tributaria.

¹⁴ Ferrero Laparza, José Juan; en Prologo de Protección Constitucional de los Contribuyentes, Director Rubén (Asorcy, Ediciones de la Universidad Católica Argentina, Ediciones Jurídicas y Sociales Marcial Pons S.A., Madrid - Barcelona, España, año 2000, pp. 17.

¹⁵ Modeljia, Roberto Mario; en Principios Tributarios y Garantías de los Contribuyentes: La Experiencia Argentina (Doctrina y Jurisprudencia), artículo publicado en Protección Constitucional de los Contribuyentes Ediciones Jurídicas y Sociales Marcial Pons S.A., Madrid - Barcelona, España, año 2000, pp. 167.

¹⁶ Cea Eguía, José Luis; en El Sistema Constitucional de Chile: Síntesis Crítica; Ediciones Universidad Austral (Chile, Valdivia, Chile, año 1999, pp. 84.

¹² Valdés Costa, Ramón; en Instrucciones de Derecho Tributario, Ediciones Depalma; Buenos Aires, Argentina, año 1996, pp. 271.

¹³ Valdés Costa, Ramón; en obra citada supra nota 12, pp. 277.

D. MECANISMOS DE CONTROL DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA¹⁷

Corresponde en este acápite revisar los diversos mecanismos –acciones, recursos, reclamaciones–, a través de los cuales se resguarda con eficiencia y eficacia el fiel cumplimiento por las directrices máximas que determinan la validez del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria en nuestro ordenamiento jurídico.

Estos mecanismos, atendido el cuerpo normativo que los enuncia o regula, pueden ser de origen constitucional o legal, clasificación que atenderemos para explicar como funcionan dichos mecanismos de control.

1) Mecanismos Constitucionales de Control

a) Control de Constitucionalidad por el Tribunal Constitucional

El primer mecanismo de control de la Legalidad Tributaria se encuentra radicado en el Tribunal Constitucional, órgano consagrado en el Capítulo VII, de la Constitución Política de la República, artículos 81 y siguientes; y que forma parte del denominado sistema de control de supremacía o constitucionalidad mixto¹⁸ o compartido¹⁹, generalmente obligatorio, tratándose de las leyes orgánicas constitucionales y de las leyes interpretativas de la Constitución²⁰.

El Tribunal Constitucional ha realizado un importante trabajo de interpretación y aplicación del texto constitucional. Sin embargo las más importantes funciones de este órgano se pueden reducir a las siguientes²¹:

- i) Control Preventivo de Constitucionalidad de la Leyes. El Tribunal se pronuncia sólo sobre los proyectos de ley, no correspondiéndole, al tenor de lo establecido en la Constitución, decidir sobre leyes vigentes.
- ii) Resolver sobre las Cuestiones de Constitucionalidad.
- iii) Resolver la Constitucionalidad de Decretos o Resoluciones del Presidente de la República representados por la Contraloría General de la República.
- iv) Declarar la Inconstitucionalidad de las organizaciones, de los movimientos y partidos políticos que vulnereen lo dispuesto en el artículo 19 número 15 de la Constitución.

6.º Resolver sobre la constitucionalidad de un decreto o resolución del Presidente de la República que la Contraloría haya representado por estimarlo inconstitucional, cuando sea requerido por el Presidente en conformidad al artículo 88;

7.º Declarar la inconstitucionalidad de las organizaciones y de los movimientos o partidos políticos, como asimismo la responsabilidad de las personas que hubieren tenido participación en los hechos que motivaron la declaración de inconstitucionalidad, en conformidad a lo dispuesto en los incisos sexto, séptimo y octavo del número 15º del artículo 19 de esta Constitución. Sin embargo, si la persona afectada fuere el Presidente de la República o el Presidente electo, la referida declaración requerirá, además, el acuerdo del Senado adoptado por la mayoría de sus miembros en ejercicio;

8.º Derogado al Senado en los casos a que se refiere el artículo 49 No. 7 de esta Constitución;

9.º Informar al Senado en los casos a que se refiere el artículo 49 No. 7 de esta Constitución;

10.º Resolver sobre las inhabilidades constitucionales o legales que afectan a una persona para ser designada Ministro de Estado, permanecer en dicho cargo o desempeñar simultáneamente otras funciones;

11.º Promover sobre las inhabilidades, incompatibilidades y causas de cesación en el ejercicio de la potestad reglamentaria del Presidente de la República, cuando ellos se refieren a materias que pudieran estar reservadas a la Ley por mandato del artículo 60.

El Tribunal Constitucional podrá apreciar en conciencia los hechos cuando conozca de las atribuciones indicadas en los números 7.º, 9.º y 10.º, como, asimismo, cuando conozca de las causas de cesación en el cargo de parlamentario.

En el caso del número 1.º, la Cámara de origen envía al Tribunal Constitucional el proyecto respectivo dentro de los cinco días siguientes a aquel en que queda totalmente tramitado por el Congreso.

En el caso del número 2.º, el Tribunal sólo podrá conocer de la materia a requerimiento del Presidente de la República, de cualquier de las Cámaras o de una cuarta parte de sus miembros en ejercicio, siempre que sea formulado antes de la promulgación de la ley.

El Tribunal deberá resolver dentro del plazo de diez días contado desde que recibe el requerimiento, a menos que decida prorrogarlo hasta por otros diez días por motivos graves y calificados.

El requerimiento no suspenderá la tramitación del proyecto; pero la parte impugnada de éste no podrá ser promulgada hasta la expiración del plazo referido, salvo que se trate del proyecto de Ley de Presupuesto o del proyecto relativo a la declaración de guerra propuesta por el Presidente de la República.

En el caso del número 3.º, la cuestión podrá ser planteada por el Presidente de la República dentro del plazo de diez días contado desde la fecha de publicación del decreto que fijó el día de la consulta plebiscitaria, cuando ésta fuere procedente.

En el caso del número 4.º, la cuestión podrá promoverse a requerimiento del Senado o de la Cámara de Diputados, dentro del plazo de un decreto con fuerza de ley que se impugne de inconstitucional. Este requerimiento deberá efectuarse dentro del plazo de treinta días, contado desde la publicación del respectivo decreto con fuerza de ley.

Si al tiempo de dictarse la sentencia fallaren menos de treinta días para la realización del plebiscito, el Tribunal fijará en ella una nueva fecha comprendida entre los treinta y los sesenta días siguientes al fallo.

En los casos del número 5.º, la cuestión podrá promoverse por cualquiera de las Cámaras o por una cuarta parte de sus miembros en ejercicio, dentro de los treinta días siguientes a la publicación o notificación del texto impugnado de dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que el Presidente de la República debió efectuar la promulgación de la Ley. Si el Tribunal acogiere el reclamo promoverá en su fallo la Ley que no lo haya sido o rectificará la promulgación incorrecta.

En el caso del número 9.º, el Tribunal sólo podrá conocer de la materia a requerimiento de la Cámara de Diputados o de la cuarta parte de sus miembros en ejercicio.

Habrán acción pública para requerir al Tribunal respecto de las atribuciones que se le confieren por los números 7.º y 10.º de este artículo.

Sin embargo, si en el caso del número 7.º la persona afectada fuere el Presidente de la República o el Presidente electo, el requerimiento deberá formularse por la Cámara de Diputados o por la cuarta parte de sus miembros en ejercicio.

En el caso del número 11.º, el Tribunal sólo podrá conocer de la materia a requerimiento del Presidente de la República o de no menos de diez parlamentarios en ejercicio.

En el caso del número 12.º, el Tribunal sólo podrá conocer de la materia a requerimiento de cualquiera de las Cámaras, efectuado dentro de los treinta días siguientes a la publicación o notificación del texto impugnado.

¹⁷ Nuevamente hacemos la advertencia que a la época de la elaboración de esta Tesis, se encontraban pendientes las reformas constitucionales que se transformaron y dieron origen al Texto Refundido, Coordinado y Sistemático de la Constitución Política de la República, contenida en el Decreto No. 109, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, publicado en el Diario Oficial, de fecha 22 de Septiembre de 2.005, el que recogió las diversas modificaciones que estableció la Ley de Reforma Constitucional No. 20.050, publicada en el Diario Oficial de fecha 26 de Agosto de 2.005.

¹⁸ Cea Esgaña, José Luis; en Jurisdicción Ordinaria y Jurisdicción Constitucional; en Revista de Derecho Público, volumen 61, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 1998/1999, pp. 17 ff.

¹⁹ Bulnes Aldunate, Luz; en Jurisprudencia del Tribunal Constitucional de Chile sobre Control de Constitucionalidad de la Ley y las Cuestiones de Constitucionalidad, en Revista de Derecho Público, volumen 61, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 1998/1999, pp. 29 ff.

²⁰ De acuerdo con lo señalado en el considerando 6º de la sentencia del Tribunal Constitucional, en los autos Rol número 158, que se pronunció sobre el oficio número 3.606 de 13 de Octubre de 1992, por el cual el Honorable Senado envió al Tribunal Constitucional el proyecto aprobado por el Congreso Nacional en la cual se establece la fecha de la primera elección de los miembros de los Consejos Regionales, ello en virtud de lo dispuesto en el número 1 del artículo 82 de la Constitución Política de la República, debe entenderse por Ley Interpretativa de la Constitución.

²¹ 6.º (...) Por medio de una ley interpretativa sólo cabe proporcionar claridad o precisión a la redacción de una norma constitucional, cuando su propio texto sea susceptible de original ambigüedad o desentendimiento, para asegurar con esa interpretación su correcta, uniforme, armónica y general aplicación, agregando en su considerando 7º, lo que sigue: "7.º. Que rano la doctrina nacional como fallos reiterados de la Corte Suprema han sido contestes en rechazar como normas interpretativas aquellas disposiciones legales que contienen elementos o requisitos nuevos no contemplados en la norma legal interpretada como también cuando el texto de la ley que se pretende interpretar no contiene nada ininteligible u oscuro que amerite su interpretación por una ley posterior".

²² Señala el artículo 82: "Son atribuciones del Tribunal Constitucional:

1.º Ejercer el control de la constitucionalidad de las leyes orgánicas constitucionales antes de su promulgación y de las leyes que interpretan algún precepto de la Constitución;

2.º Resolver las cuestiones sobre constitucionalidad que se susciten durante la tramitación de los proyectos de ley o de reforma constitucional y de los tratados sometidos a la aprobación del Congreso;

3.º Resolver las cuestiones que se susciten sobre la constitucionalidad con decreto con fuerza de ley;

4.º Resolver las cuestiones que se susciten sobre constitucionalidad con relación a la convocatoria a un plebiscito, sin perjuicio de las atribuciones que correspondan al Tribunal Calificador de Elecciones;

5.º Resolver los reclamos en caso de que el Presidente de la República no promulgue una ley cuando deba hacerlo, promulgue un texto diverso del que constitucionalmente corresponde o dicte un decreto inconstitucional;

Corresponde ahora analizar el mecanismo a través del cual el Tribunal Constitucional vela por el fiel cumplimiento de la Legalidad Tributaria; este, como ya señalamos puede conocer obligatoria o facultativamente, como veremos a continuación:

i) Actuación obligatoria. Tratándose de las leyes interpretativas de la Constitución u Orgánicas Constitucionales, el conocimiento del Tribunal es obligatorio, debiendo la Cámara de origen remitir el proyecto de ley, dentro de los cinco días siguientes a aquel en que ha quedado totalmente tramitado por el Congreso Nacional.²²

ii) Requerimiento. Otra forma de conocimiento que posee el Tribunal Constitucional es el requerimiento que pueden efectuar diversas personas, para que se resuelva sobre la constitucionalidad de un proyecto de ley ordinaria, de reforma constitucional o de los tratados internacionales que se sometan a aprobación del Congreso, a saber: el Presidente de la República, el Presidente de cualquiera de las Cámaras como asimismo los miembros de cualquiera de las Cámaras que representen una cuarta parte de sus miembros en ejercicio, requerimiento que debe presentarse antes de la promulgación de la ley respectiva, todo ello según el artículo 82 inciso cuarto de la Constitución.²³

Este control de constitucionalidad ex post, sea obligatorio o a solicitud de parte, ejercido por el Tribunal Constitucional, ha tenido criterios diversos, pronunciándose en algunos casos a favor de declarar inconstitucional proyectos de ley que puedan contravenir el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, como en otros a señalado que no existe contravención a este importante Principio.

Se ha pronunciado en orden a no declarar inconstitucional proyectos de ley por no contravenir el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, en los siguientes casos:

* Sentencia de fecha 17 de Mayo de 1.994, en autos rol 183²⁴, la cual recayó sobre un requerimiento de 32 Diputados, de acuerdo a lo previsto en el artículo 82 número 5 de la Constitución de 1980, que buscaba la declaración de inconstitucionalidad del Decreto Supremo número 434, de fecha 20 de Diciembre de 1.993, publicado en el Diario Oficial de 13 de Enero de 1994, cuerpo que modifica tarifas en determinadas Plazas de Peaje, tarifas que habían sido fijadas con anterioridad por Decreto Supremo número 30, de 1.993. Aquí resulta importante rescatar el voto de minoría del Ministro Sr. García Rodríguez, sobre el cual ya se hizo referencia en el Capítulo III de esta investigación.

* Sentencia de fecha 06 de Diciembre de 1.994, en autos rol 203²⁵, la cual recayó sobre un requerimiento de doce señores Senadores, interpuesto con el objeto de que el Tribunal Constitucional, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 82 número 2º, de la Constitución Política de la República, declare inconstitucional la modificación que el artículo 2º número 10, letra a) del proyecto que modifica el Decreto Ley número 3.063 de 1.979, sobre Rentas Municipales y la Ley número 17.235, sobre Impuesto Territorial, introduce al artículo 24,

²² La norma del artículo 82 inciso 3º de la Constitución debe entenderse relacionado y complementado por el párrafo 1, Control Obligatorio de Constitucionalidad, del Título II (Normas Especiales de Procedimiento), artículos 34 a 37, de la Ley Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional número 17.997, de 19 de Mayo de 1.981; como asimismo por el Auto Acordado del Tribunal Constitucional relativo al Procedimiento de 4 de Mayo de 1982, publicado en el Diario Oficial de fecha 10 de Mayo de 1982, complementado por el Auto Acordado de 19 de Agosto de 1997, publicado en el Diario Oficial de fecha 22 de Agosto de 1997.

²³ La norma del artículo 82 inciso 4º de la Constitución debe entenderse relacionado y complementado por el párrafo 2, Competencias de Constitucionalidad, del Título II (Normas Especiales de Procedimiento), artículos 38 a 45, de la Ley Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional número 17.997, de 19 de Mayo de 1.981. En fallos del Tribunal Constitucional, pronunciados entre el 16 de Julio de 1992 y el 22 de Octubre de 1996, Editado por el Excmo. Tribunal Constitucional, Santiago, Chile, año 1996, pp. 142 - 149. Este requerimiento fue rechazado con los votos de los ministros Sr. Luz Bulnes, Sr. Servando Jordán y Sr. Marcos Aburto, ademas, fue rechazado con prevención por el ministro Sr. Osvaldo Faundez.

²⁴ En fallos del Tribunal Constitucional, pronunciados entre el 16 de Julio de 1992 y el 22 de Octubre de 1996, Editado por el Excmo. Tribunal Constitucional, Santiago, Chile, año 1996, pp. 261 - 271.

inciso segundo, del mencionado Decreto Ley. Según lo requerientes se vulneraba el Principio de Igualdad Tributaria, como asimismo existía una delegación de atribuciones legislativas contraria a la Constitución, pues se entregaba a los municipios la facultad de imponer el tributo y de fijar su base imponible.

* Sentencia de fecha 28 de Enero de 1.999, en autos rol 282²⁶, la cual recayó sobre un requerimiento de 34 señores Diputados, quienes deducen requerimiento ante el Tribunal Constitucional, invocando lo expuesto en el artículo 82, número 5, de la Constitución Política, para que se declare que es inconstitucional, por contravenir los artículos 6º, 7º, 50º, número 1 y 19º, números 2º, 20º, 21º y 22º, de la Constitución Política de la República, el Decreto Supremo número 1.412, de 21 de Agosto de 1.998, del Ministerio de Relaciones Exteriores, publicado en el Diario Oficial de 6 de Noviembre de 1.998, por el cual se promulgó el Décimo Protocolo Adicional y su Anexo al Acuerdo de Complementación Económica con Bolivia No 22, en el cual se establecían supresiones o reducciones de tributos, sin respetar el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, como asimismo se regula materias de carácter tributario por la vía del Decreto de Fuerza de Ley.

A nuestro entender nuevamente el Tribunal Constitucional erró en la apreciación de los hechos y en la correcta interpretación y aplicación que ha de darse a las normas tributarias, materias de gran complejidad que en muchas ocasiones requieren de una opinión mucho más técnica, sin embargo, no puede desconocerse la especialización en materias constitucionales que tiene el Tribunal, lo cual por sí solo es suficiente para declarar la inconstitucionalidad de normas tributario-constitucionales.

Sobre lo anterior hacemos nuestro lo señalado por el profesor Navarro Beltrán, en cuanto a que, "(...) concordamos con los disidentes ministros Sr. Osvaldo Faundez y Sr. Luz Bulnes, desde el momento que el artículo 50 número 1 de la Constitución política de la República es claro en cuanto a que sí bien, en general, los acuerdos celebrados por el Presidente en cumplimiento de un tratado en vigor no requieren la aprobación del Congreso; dicha norma no se aplica tratándose de "materias propias de ley", y en este caso la rebaja de aranceles prevista en los acuerdos es precisamente una materia de ley, al tenor de lo preceptuado en el artículo 60 número 2 en relación al 19 número 20 de la Carta Fundamental pues el arancel es un tipo de tributo, siendo adicionalmente ello, materia de iniciativa exclusiva del Presidente de la República (artículo 62 número 1) y cuya discusión debe efectuarse primeramente en la Cámara de Diputados (artículo 62 inciso 2º)".

Por su parte ha resuelto que se infringe el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, en los casos que ha continuación se hace referencia:

* Sentencia de fecha 14 de Octubre de 1.996²⁷, en autos rol 247, el cual recayó sobre un requerimiento de 12 Senadores, de acuerdo a lo previsto en el artículo 82 número 2 de la Constitución de 1980, que buscaba la declaración de inconstitucionalidad artículos 1º, número 3, letra d), y 6º del proyecto de ley que moderniza el Servicio Nacional de Aduanas, en virtud

²⁶ En Tribunal Constitucional de Chile, Justicia Constitucional, tomo V, sentencias pronunciadas entre 1998 y 2002, roles nº 281 - 346, Editado por el Excmo. Tribunal Constitucional, Santiago, Chile, año 2002, pp. 55 - 93.

²⁷ Navarro Beltrán, Enrique, en Requerimiento al Tribunal Constitucional sobre Rebaja de Aranceles, Comentario número 1, en Revista de Derecho Público, volumen 61, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, año 1998/1999, pp. 253.

²⁸ Resultan importantes los considerandos de este fallo, redactado por el Ministro Sr. Ricardo García Rodríguez, en los cuales se lee: "DECIMOCTAVO. Que, para examinar luego los preceptos del artículo 6º que establecen el impuesto mismo de que se trata y al que alude como tarifas que deben pagarse, se hace necesario analizarlos a la luz del principio de la legalidad que la Constitución Política consagra con respecto a los tributos. El numeral 2º del artículo 19 de la Carta Fundamental establece en su inciso primero que se asegura "La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley", consagrando de esta manera la necesidad de que sea la ley y no otra fuente, la que determine los tributos aplicables, y, precisando aún más en su inciso segundo, que "En ningún caso la

del cual se dejaba entregada a la administración tributaria, por medio del reglamento, la determinación y fijación de la base imponible, circunstancia del todo inaceptable toda vez que corresponde al legislador su regulación normativa.

Como podemos apreciar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no ha sido unitaria, sin embargo hemos de recoger muy atentamente la circunstancia de que en aquellos casos en que el Tribunal ha rechazado requerimientos, ese rechazo ha sido en votación dividida, destacando indudablemente los votos de minoría, en los cuales se ha configurado correctamente los márgenes del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

b) Control de Constitucionalidad por la Corte Suprema

Un segundo mecanismo de control de la Legalidad Tributaria se encuentra radicado en la Corte Suprema, poder del Estado consagrado y regulado en el Capítulo VI³⁰, de la Constitución Política de la República, artículos 73 y siguientes.

La Corte Suprema ejerce un control de constitucionalidad casuística de carácter represivo, a posteriori, sobre un caso concreto o norma legal concreta y con efectos relativos, solo entre las partes del juicio y para ese caso concreto.

La jurisdicción constitucional de la Corte Suprema se expande sobre las siguientes materias, en las palabras del profesor Juan Colombo Campbell:

“... ley podrá establecer tributos manifestamente desproporcionados o injustos”, acotando así que es responsabilidad del legislador velar por la proporción y justicia tributaria.”

“DECLINOVENIO. Que, asimismo, y como reafirmación de la anteriormente expresado, resulta oportuno recordar que la Constitución Política, respetosa de los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana, ha sido extremadamente cuidadosa en cuanto a la regulación de los tributos, requiriendo no sólo que los elementos esenciales de una obligación tributaria queden comprendidos en la ley misma, sino también que ésta se genere de acuerdo con las exigencias que la misma Constitución puntualiza. Por lo mismo, deben tenerse presente las normas constitucionales contenidas en el No 2 del artículo 60 que establece que son materias de ley “Las que la Constitución exija que sean reguladas por una ley”; en el número 1º del inciso cuarto del artículo 62, que dispone que corresponden al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para las leyes que tengan por objeto “imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión”; en el No 14 del artículo 60 que preceptúa que son materias de ley “Las demás que la Constitución señale de iniciativa exclusiva del Presidente de la República”; en la primera parte del inciso segundo del artículo 60 que determina que “Las leyes sobre tributos de cualquier clase que sean, sobre los presupuestos de la administración pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados”; en el artículo 61, inciso segundo, que dispone que una autorización del Congreso Nacional al Presidente de la República para dictar disposiciones sobre materias que correspondan al dominio de la ley, “no podrá extenderse... a materias comprendidas en las garantías constitucionales”, y en los artículos 6º y 7º, que consignan los principios fundamentales aplicables a las actuaciones de los órganos del Estado y a su sometimiento a la preceptiva constitucional”.

“VIGÉSIMO. Que, el proyecto de ley, en su sometimiento a la preceptiva constitucional”.

y demás modalidades” que se aplicaran a su pago. Tal remisión al ámbito del Reglamento permite que a través de éste se pueda regular la forma que garantiza la igual repartición de los tributos establecidos, materia que, como se ha dicho, la Constitución exige que sea señalada por el legislador. Debe agregarse que, en el caso de que se trata, la ley se ha limitado a señalar sólo el monto máximo del tributo, con lo cual, por medio de la precisión de condiciones, y plazos y modalidades, sería el Reglamento el que entraría eventualmente a proporcionar aquella garantía de igualdad, cuyo resguardo corresponde en este caso, de acuerdo con la Constitución, en forma específica a la ley. Debe, asimismo, señalarse que en este caso el legislador no ha especificado, debida y suficientemente, las normas conforme a las cuales pudiera dictarse un Reglamento de ejecución. Por el contrario, la amplitud del término “condiciones” y “modalidades” que emplea, habilita para una amplia regulación e incluso, aún cuando fuere meramente hipotético, establecer elementos diferenciadores y fuentes de desigualdad”.

“VIGESIMOPRIMERO. Que, de acuerdo con lo anterior, debe concluirse que el proyecto no proporciona el sustento legal indispensable para el establecimiento del tributo que origina, vulnerando de esa manera el claro requisito constitucional exigido por las citadas normas de los artículos 6º, 7º, 19, 60, 61 y 62 de la Constitución según números de Capítulo y artículos dados con anterioridad a la reforma constitucional de la Ley No 20.050.

- i) Declarar inaplicable por inconstitucional para un caso concreto todo precepto legal contrario a la Constitución en virtud de la facultad que le otorga el artículo 80 de la Carta Política.
- ii) Es un Tribunal de segunda instancia para conocer de las acciones constitucionales de protección y amparo contemplada por los artículos 20 y 21 de nuestra Constitución. Su artículo 12 faculta a la Corte Suprema para conocer del reclamo del afectado que se ve privado de su nacionalidad chilena o a quien se la desconozca
- iii) De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 19 número 17 letra i, se la faculta para ordenar el pago de daños sufridos por personas procesadas injustamente y para otorgar al expropiado protección cuando el acto que lo priva de su dominio es ilegal, dándole derecho a indemnización.^{30*}
- iv) **i) Recurso de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad**

Pues bien a nosotros por ahora nos interesa hacer referencia al Recurso de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad consagrado en el artículo 80 de la Constitución, en los siguientes términos:

“La Corte Suprema, de oficio o a petición de parte, en las materias de que conoza, o que le fueren sometidas en recurso interpuesto en cualquier gestión que se siga ante otro tribunal, podrá declarar inaplicable para esos casos particulares todo precepto legal contrario a la Constitución. Este recurso podrá deducirse en cualquier estado de la gestión, pudiendo ordenar la Corte II a suspensión del procedimiento”.

El recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad³¹ se ha transformado en un nuevo mecanismo de control de la Legalidad Tributaria, que ha diferencia de los mecanismos que posee el Tribunal Constitucional, opera a posteriori, con efectos relativos, pues se declara inconstitucional la norma sólo para el caso concreto a que se refiere, perdurando la existencia de esa norma en el ordenamiento jurídico; eso desde el momento que el único cuerpo facultado para derogar la ley es el propio cuerpo legislativo.

Se puede graficar los aspectos más sobresalientes de este mecanismo de control de la siguiente manera:

i.1. Generalidades

A pesar de la denominación que le asigna la Constitución Política de República, es discutible que se trate efectivamente de un recurso, toda vez que no tiene por objeto impugnar resoluciones judiciales, no persigue la modificación o invalidación de una sentencia y procede tanto de oficio como a petición de parte. Además, es una acción que no emana de las facultades jurisdiccionales sino de una de las atribuciones conexas como es la facultad conservadora.

i.2. Características

1) Es un Recurso Extraordinario; 2) Es de competencia exclusiva y excluyente de la Corte Suprema, quien conoce de él en pleno. 3) No tiene plazo sino oportunidad (mientras haya

³⁰ Colombo Campbell, Juan; en El Conflicto Constitucional. Competencia del Tribunal Constitucional para su solución, en Revista de Derecho Público, volumen 61, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 1998/1999, pp. 56.

³¹ Es preciso revisar el Aforo Acordado de la Corte Suprema, de 22 de Marzo del año 1.932, sobre Sustanciación del Recurso de Inaplicabilidad de las Leyes.

un juicio pendiente). 4) Está especialmente reglamentado por un Auto Acordado de la Corte Suprema de 1932. 5) Procede en toda clase de asuntos y materias.

i.3. Requisitos de Procedencia

i.3.1. Que el precepto legal no haya sido declarado constitucional por el Tribunal Constitucional, ello conforme al artículo 83 de la Ley Fundamental, esto desde el momento, en que si el Tribunal Constitucional ha declarado que una norma se ajusta a la Constitución, el máximo tribunal el País no puede revisar la situación con posterioridad, al menos no por el mismo vicio que produjo el control de Constitucionalidad de parte del Tribunal Constitucional.

i.3.2. Que exista un asunto judicial pendiente: Sea criminal o civil, contencioso o no contencioso. La Constitución de 1925 hablada de "juicio", palabra que fue remplazada por "gestión", a fin de incluir a los asuntos de jurisdicción voluntaria. Se entiende que el asunto está pendiente mientras no exista sentencia firme y ejecutoriada.

i.3.3. Que en dicho asunto se pretenda aplicar un precepto legal inconstitucional: Para estos efectos se entiende que la voz "precepto legal", incluye a la ley, los Decretos Leyes, los Decretos con Fuerzo de Ley y los Tratados Internacionales. Debe ser una inconstitucionalidad de fondo y no de forma y la norma legal debe ser posterior a la Constitución.

i.4. Tramitación del Recurso

i.4.1. Forma de Interponerlo: El recurso se presenta por escrito ante la Corte Suprema, señalando el precepto legal inconstitucional y la individualización del asunto judicial pendiente respecto del cual se pretende que se declare la inaplicabilidad. Deben cumplirse además las otras formalidades de comparecencia propias de las actuaciones ante la Corte Suprema.

i.4.2. Oportunidad: No existe un plazo explícito y por lo tanto procede en tanto el asunto judicial en el que se trata de aplicar la norma inconstitucional, se encuentre pendiente.

i.4.3. Actuaciones: Está regulada en el Auto Acordado de la Corte Suprema. Del escrito que contiene el recurso se da traslado por 6 días más el aumento según la tabla de emplazamiento a las otras partes del juicio. Posteriormente, los autos pasan a manos del Fiscal de la Corte Suprema, quien debe emitir su dictamen. Luego, la causa queda en estado de ser vista, por lo cual se le debe incluir en la tabla para su vista y fallo. La corte puede, facultativamente, decretar alguna orden de no innovar.

i.4.4. Inaplicabilidad de Oficio: Dado que la Constitución establece que la inaplicabilidad puede declararse de oficio o a petición de parte, surge la interrogante de que tramitación se da en el primer caso. Para el profesor José Luis Cea, una sola sala de la Corte Suprema podría declarar la inconstitucionalidad. Maturana³² en cambio, opina que si una sala advierte este tema, debe elevar los autos al pleno para que sea este quien decida.

i.5. Fallo del Recurso: Evidentemente, frente a la presentación de un recurso de inaplicabilidad, la Corte Suprema puede asumir alguna de las siguientes posiciones:

i.5.1. Acoger: Va a declarar que el precepto legal es inconstitucional y que no puede aplicarse en el asunto judicial concreto para el que se ha interpuesto el recurso. Si el tribunal de la causa no hace caso de la resolución de la Corte Suprema y falla el caso aplicando dicho precepto, la sentencia es impugnabile por vía de casación en el fondo, sin perjuicio del recurso de queja y eventualmente de acciones penales por prevaricación.

i.5.2. Rechazar: Se ratifica la constitucionalidad del precepto legal.

ii) Recurso de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad en materia Tributaria

Tratándose de materias tributarias, resalta principalmente el recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad fallado por la Corte Suprema con fecha 28 de Enero de 1992, en autos caratulados "Compañía de Teléfonos de Chile S.A. con Ilustre Municipalidad de Villa Alemana"³³.

En virtud de este recurso se dedujo con ocasión de trabajos que la Compañía de Teléfonos de Chile tuvo que efectuar en la Comuna de Villa Alemana. La Municipalidad de ésta le cursó un cobro ascendente a \$ 79.548.541 por concepto de ocupación de la vía pública con manutención de escombros y materiales de construcción, así como por remoción de pavimentos. Se fundó la Municipalidad en lo dispuesto en el artículo 43 del Decreto Ley 3.063 sobre Rentas Municipales. Como tal cobro representaba un equivalente al 78,49% del valor del proyecto de ampliación que se deseaba llevar a cabo en esa localidad, se consideró que ello era abusivo, más aun cuando el Alcalde rehusó a ejercer la facultad que le entrega la misma Ordenanza, en estos casos, para reducir prudencialmente los derechos que se cobran.

La norma que fue objeto de control de constitucionalidad reprobivo, correspondía al artículo 43³⁴ del Decreto Ley número 3.063, de 1979, dejaba sin precisar la forma, proporcionalidad o progresión que deben guardar los tributos que se pueden imponer mediante ordenanzas locales, dejando en total indeterminación tales especificaciones, sin señalar márgenes o tasas de ninguna especie, quedando al arbitrio de la autoridad edilicia la implantación de los derechos municipales. Ello lo hacía incompatible con el estándar regulado por la Carta Fundamental el cual se apoya en el acatamiento fiel al Principio de Legalidad Tributaria en el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, supeditado a su vez tanto al respeto del principio de la igual repartición de las cargas públicas como a las demás garantías constitucionales del contribuyente.

Resulta interesante resaltar el pronunciamiento de la Corte Suprema en estas materias tributarias, principalmente cuando, niega lugar a la delegación de facultades, al señalar en su considerando 6º, que:

"6. Que así, en concepto del recurso, el artículo 43 del D.L. 3.063 viola las normas citadas - artículos 19 número 20, 60 números 2 y 14, 62 inciso 4º número 1, 6º y 7º de la Constitución- porque no se sujeta a la Constitución, al permitirle a una autoridad pública la fijación libre y a su arbitrio de tributos, sin establecer el marco legal que aquélla señala, ni los límites que impidan los abusos y arbitrariedades. Además, se incurrió así en una impropia delegación de facultades por parte del órgano legislativo permitiendo que dicha autoridad pública invada un campo que le está vedado por la Constitución"³⁵.

³² Ver Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales, Tomo LXXXIX, número 1 (Enero - Abril), Sección 5, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1992.

³³ Esta norma establece que: "Los derechos correspondientes a servicios, concesiones o permisos cuyas tasas no estén fijadas en la ley o que no se encuentren considerados especialmente en el artículo anterior o relativos a nuevos servicios que se creen por las municipalidades se determinarán mediante ordenanzas locales que deberán informar al Intendente Regional respectivo". Continúan sus incisos 2º, 3º y 4º, disponiendo que: "Igual procedimiento se aplicará para la modificación o supresión de las tasas en los casos que proceda". "Las ordenanzas a que se refiere este artículo deberán publicarse en el Diario Oficial, en el mes de enero de cada año, a menos que la ley fije una época distinta". "La facultad conferida en el inciso primero de este artículo es sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso 2º del artículo 29 y en el inciso antepenúltimo del artículo 12". Finaliza la norma en su inciso 5º, señalando que: "En todo caso, en el ejercicio de la facultad, las municipalidades deberán observar criterios de simplificación, tanto en favor del expedito cumplimiento por parte de los contribuyentes concesionarios, usuarios o permisionarios, como en beneficio de una cómoda y económica recaudación y administración de los recursos".

³⁴ Los considerandos 7º al 10º son concluyentes en cuanto a determinar el marco en el cual debe desarrollarse la ley para regular materias tributarias, lo que importa un fiel y adecuado respeto por el Principio Constitucional de

³² Maturana Miguel, Cristian; en Los Recursos, Separata de Estudio, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2003, pp. 361.

Por otra parte cabe destacar la correcta defensa que la Corte Suprema logra realizar, a favor del Principio de Legalidad Tributaria, el cual como hemos señalado anteriormente, no tiene un carácter absoluto o relativo, sino que se trata de un principio que no alcanza a diferenciar este tipo de nomenclatura, como asimismo se trata de un principio que se ha de manifestar tratándose de los elementos primarios de la obligación tributaria. La Corte Suprema señaló a este respecto en los considerandos 11 y 12 del fallo en comento que:

"11. Que desde otro punto de vista, se ha desconocido doblemente el principio de la legalidad en materia tributaria, puesto que no sólo se omitió la proporcionalidad que era de rigor, sino que dicho artículo 43 representa una especie de delegación de facultades, de aquellas que la Carta Fundamental entrega al cuerpo legislativo (Presidente de la República y Parlamento) por lo que concierne a la imposición de tributos, los cuales deben hallarse condicionados y regulados en todos sus aspectos substanciales por una ley, a partir de la iniciativa del ejecutivo, como se ha visto al reproducirse la norma del artículo 62 inciso cuarto número 1 de la Constitución Política. En cambio en la

Legalidad Tributaria, como asimismo no dar validez alguna a la delegación de facultades propias del órgano legislativo, ello se aprecia al señalar la Corte Suprema que:

"7. Que de las enunciadas normas que el recurso estima vulneradas fluyen algunos principios ineludibles dentro del orden jurídico implantado por la Constitución. Desde luego, es inquestionable que las autoridades, cualquiera que ellas sean, deben desplegar su actividad dentro de los límites de sus atribuciones señaladas en la ley, que a su vez debe sujetarse a la Carta Fundamental. Enseguida, la Constitución exige para imponer algún tributo, que el se origine desde luego en una ley de iniciativa del Presidente de la República, pero requiere que dicha ley, para cumplir con la idea matriz de equidad e igualdad en que se deben encontrar los individuos del cuerpo social frente a la autoridad de la norma obligatoria, determine respecto de este tributo, cuando menos en su forma y proporcionalidad o progresión, como singularizaciones mínimas encaminadas a respetar precisamente dichas igualdades y equidad.

En la situación en examen, el propio artículo 43 se coloca en la eventualidad de que existan tipos de servicios, concesiones o permisos "cuyas tasas no estén fijadas en la ley o no se encuentren considerados especialmente en el artículo anterior" o se trate de nuevos servicios que se creen por las municipalidades, en cuyo caso oroga autorización para que dichos derechos o gabelas o cargas, que no existen o cuyas tasas no están fijadas legalmente, puedan establecerse mediante ordenanzas locales, con la única condición de que se deberán informar al Intendente Regional respectivo. En esos términos, la ley deja sin precisar, la forma, proporcionalidad o progresión que deben guardar los tributos que se pueden imponer mediante esas ordenanzas locales, dejando en la total indeterminación tales especificaciones".

"8. Que a esa proporcionalidad se refiere concretamente la Constitución en el artículo 62 inciso cuarto número 1, el que se encuentra en estrecha relación con el artículo 19 número 20, inciso primero y se desprende también del inciso cuarto de este último artículo, cuando éste exige que los tributos que recaigan en actividades que tengan una clara identificación local deben respetar el marco legal, y este marco legal queda definido en dicho artículo 62 que al hablar de las atribuciones del Presidente de la República, le reconoce la iniciativa exclusiva en materia de ley para imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquiera clase o naturaleza... determinando su forma, proporcionalidad o progresión.

Y no puede ser menos, porque el principio de proporcionalidad asegura la debida confianza de que el tributo o gabela que se imponga a los servicios, concesiones o permisos que es la materia que ahora interesa, guarde la debida relación equitativa, con tales servicios, concesiones o permisos, sobre la base de paritas permanentes e inequívocas, como una forma de respetar el principio básico de igualdad ante la ley e igual repartición de los tributos, tal como este último principio aparece concebido en el artículo 19 número 20 inciso primero, manteniendo dentro de ciertos márgenes relativos, el equilibrio necesario para tratar de que en situaciones iguales, las cargas o el sacrificio del tributario sean también semejantes".

"9. Que en cambio, la redacción que se le ha dado al artículo 43 que se impugna, prescinde de dicho marco legal, puesto que sin señalar márgenes o tasas de ninguna especie deja al albedrío de la autoridad edilicia, la implementación de derechos municipales, abriendo paso a la arbitrariedad desde el momento que dichos tributos pueden resultar inconsecuentes con la índole, importancia, magnitud o cuantía de la obra o actividad sobre que pueden recaer o la contingencia determinada, con los que se han aplicado en otra u otras situaciones semejantes y respecto de tributarios en parecidas condiciones y circunstancias".

"10. Que del modo que acaba de expresarse, la norma del artículo 43 resulta contraria a los señalados artículos 19 número 20, incisos primero y cuarto así como al 62 inciso cuarto número 1, porque sus disposiciones no se avienen con las exigencias que para los tributos tales disposiciones exigen, y esta desconformidad es tal que la hace incompatible con el estatuto de la Carta que se apoya en el acatamiento a la legalidad en el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, supereditado a su vez al respecto al principio de la igual repartición de las cargas públicas".

cuestión propuesta por el presente recurso es ostensible que una de esas condicionantes ineludibles —la proporcionalidad del tributo— fue dejada por entero e irregularmente dentro de las facultades discrecionales de la autoridad comunal, contrariando la citada norma de la Constitución".

Finaliza en lo relativo a este punto de análisis estableciendo que:

"12. Que así pues, al desentenderse de la exigencia de la igual repartición de los tributos y al desconocer el principio de la legalidad, en los aspectos señalados, el artículo 43 está en pugna con los artículos 19 número 20 incisos primero y cuarto; 60 Nos. 2 y 14; 62 inciso cuarto número 1; y artículos 6° y 7° de la Constitución Política de la República, ya transcritos".

Consideramos que el fallo analizado es uno de los más elocuentes que existen en la Jurisprudencia Constitucional de los últimos 10 años, tratándose del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, pues en el se decantan los más importantes aspectos de este principio, a saber: Legalidad Tributaria como principio de carácter constitucional, cuya estructura normativa lo entrega el propio constituyente; elementos que debe comprender la Legalidad Impositiva, al señalar que aquí se encuentra la base imponible y la tasa impositiva (cuando habla de que el tributo ha de establecerse "...") cuando menos su forma y proporcionalidad o progresión, como singularizaciones mínimas (...)³⁶, y, un aspecto muy importante, a nuestro entender, que el establecimiento del tributo en general, con pleno respeto del Principio de Legalidad Impositiva, viene a cumplir con la idea matriz de justicia e igualdad que ha de primar en todo establecimiento impositivo.

c) Control del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria por la Controloría General de la República

i) Generalidades

Otro mecanismo y órgano constitucional que tiene una importante función en la pro-rección del Principio de Legalidad Tributaria se encuentra en manos de la Contraloría General de la República, el gran supervisor en nuestro Estado Democrático de Derecho, el cual se encuentra regulado en el Capítulo X³⁷, de la Constitución Política de la República, artículos 98 y siguientes³⁸, este mecanismo es la toma de razón de los decretos y resoluciones emanadas de la autoridad administrativa, entre estas; el Servicio de Impuestos Internos.

Según el artículo 98 de la Constitución, la Contraloría General de la República realiza funciones específicas y genéricas, a saber:

³⁶ Corte Suprema, Considerando 8° de la sentencia recaída en los autos caratulados Compañía de Teléfonos de Chile S.A. con Ilustre Municipalidad de Villa Alemana, en Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales, Tomo LXXXIX, número 1 (Enero - Abril), Sección 5, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1992.

³⁷ El artículo Capítulo IX, pasó a ser el actual Capítulo X, según numeración dada por el Texto Refundido, Coordinado y Sistemático de la Constitución Política de la República, contenida en el Decreto No 100, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, publicado en el Diario Oficial, de fecha 22 de Septiembre de 2.005, el que recogió las diversas modificaciones que estableció la Ley de Reforma Constitucional No 20.050, publicada en el Diario Oficial de fecha 26 de Agosto de 2.005.

³⁸ Debe complementarse esta normativa con la Ley de Organización y Atribuciones de la Contraloría General de la República, número 10.336, publicada en el Diario Oficial de fecha 10 de Julio de 1.964, modificada por la Ley Orgánica Constitucional número 19.817, publicada en el Diario Oficial de fecha 26 de Julio de 2.002.

- Funciones específicas: a) Fiscalización de la legalidad de los actos de la administración; b) Control del ingreso y la inversión de los fondos del Fisco, de las Municipalidades y de los demás organismos y servicios que determinen las leyes; c) Examen y juzgamiento de las cuentas de las personas que tengan a su cargo bienes de las entidades antes mencionadas; y d) Llevar la contabilidad general de la Nación.
- Como función genérica queda la señalada en la remisión que el artículo 98 de la Carta Fundamental hace "a las demás funciones que encomiende la ley orgánica constitucional respectiva", esto es, la Ley 10.336 y sus modificaciones.

ii) La Toma de Razón

Señalamos como función específica de la Contraloría General de la República, el control de la legalidad de los actos administrativos, que toma el nombre de toma de razón. Esta actividad contralora se encuentra señalada en el artículo 99 de nuestro texto Constitucional, al disponer que:

"Artículo 99. En el ejercicio de la función de control de legalidad, el Contralor General tomará razón de los decretos y resoluciones que, en conformidad a la ley, deben tramitarse por la Contraloría o representará la ilegalidad de que puedan adolecer; pero deberá dárles curso cuando, a pesar de su representación, el Presidente de la República insista con la firma de todos sus Ministros, caso en el cual deberá enviar copia de los respectivos decretos a la Cámara de Diputados. En ningún caso dará curso a los decretos de gastos que excedan el límite señalado en la Constitución y remitirá copia íntegra de los antecedentes a la misma Cámara. Corresponderá, asimismo, al Contralor General de la República tomar razón de los decretos con fuerza de ley, debiendo representarlos cuando ellos excedan o contravengan la ley delegatoria o sean contrarios a la Constitución.

Si la representación tuviere lugar con respecto a un decreto con fuerza de ley, a un decreto promulgatorio de una ley o de una reforma constitucional por apartarse del texto aprobado, o a un decreto o resolución por ser contrario a la Constitución, el Presidente de la República no tendrá la facultad de insistir, y en caso de no conformarse con la representación de la Contraloría deberá remitir los antecedentes al Tribunal Constitucional dentro del plazo de diez días, a fin de que éste resuelva la controversia.

En lo demás, la organización, el funcionamiento y las atribuciones de la Contraloría General de la República serán materia de una ley orgánica constitucional³⁹

La toma de razón es el más importante requisito que debe cumplir un decreto o resolución para su validez, pues se trata de un pronunciamiento que determinará si su contenido se encuentra conforme con la Constitución o con las leyes.

Se trata de un control preventivo de constitucionalidad y legalidad de los decretos y resoluciones que deben tramitarse por el organismo contralor. Es un control de carácter preventivo pues se realiza con anterioridad a su publicación o notificación pero con posterioridad a la dictación del acto administrativo.

La jurisprudencia de los tribunales superiores de justicia ha dicho que el acto de "Toma de razón no constituye un acto de carácter litigioso o que pueda someterse al conocimiento de los Tribunales de Justicia. El examen y pronunciamiento del organismo contralor en lo que atañe a la responsabilidad administrativa o disciplinaria del ex funcionario efectuado a través del trámite de toma de razón destinado en este caso, como lo dice la Contraloría General, exclusivamente a verificar si se han cumplido todos los trámites consultados en la ley para el

debido desenvolvimiento del proceso disciplinario no guarda relación alguna con las posibles responsabilidades de índole penal que en contra de este último puedan ser establecidas por la justicia ordinaria³⁹; con lo cual queda bastante definido el ámbito de la Toma de Razón.

La toma de razón es un trámite, que de acuerdo al nuevo texto del artículo 10 de la Ley número 10.336 modificado por la Ley número 19.817, cuyo pronunciamiento debe verificarse en el plazo de 15 días, que según el profesor Silva Cimma "no es fatal"⁴⁰ y, además, constituye la regla general, por cuanto existen otros plazos dependiendo la materia sobre la que recae.

Así, tratándose de decretos o resoluciones que dispongan medidas que tiendan a evitar o a reparar daños a la colectividad o al Estado, originadas por catástrofes naturales, v.g., terremotos o inundaciones; o medidas que perduran su oportunidad o estarían expuestas a desvirtuarse si no se aplicaren inmediatamente, siempre que no se afecten los derechos esenciales de las personas, debiendo siempre expresarse el acto de la administración las circunstancias en que se funda, todo ello según la nueva redacción del inciso 7º del artículo 10 de la Ley 10.336.

Se ha señalado que "(...) corresponde al Contralor General de la República la facultad exclusiva y excluyente de velar por el control preventivo de legalidad de los decretos o resoluciones que, en conformidad a la ley, deben tramitarse ante el organismo contralor; por lo que resulta una consecuencia que se le atribuyan actos que importan una ilegalidad y una violación a derechos amparados en la Constitución Política"⁴¹, esto refuerza la idea de que el mecanismo idóneo de la Contraloría General de la República, para resguardar el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, es la toma de razón.

Finalmente en su actividad de toma de razón el Contralor puede tomar dos alternativas:

- Cursar el decreto o resolución. Al cursar el decreto o resolución, puede hacerlo simplemente, caso en el cual se remitirá sólo a devolverlo; o cursarlo con alcance, caso en el cual dejará constancia de la circunstancia de considerar que el decreto o resolución se ajusta al ordenamiento constitucional o legal vigente.

- Devolver el decreto o resolución. En estos casos pueden efectuarse dos tipos de resoluciones:

- 1) Realizar observaciones al decreto o resolución. En este caso el decreto o resolución no contiene ningún vicio en cuanto a su legalidad o constitucionalidad; sin embargo, adolece de algún error o vacío que debe repararse, el cual debe repararse, v.g., en un decreto de nombramiento de un determinado funcionario, se yerra en el nombre de la persona.

- 2) Realizar representaciones al decreto o resolución. En estos casos existe un vicio mucho más grave, pues se trata de un defecto de fondo, esto es, existen trasgresiones constitucionales o legales en el contenido del decreto o resolución. La actividad de la Contraloría en este caso, importa la dictación de un oficio en el cual se expresan los motivos, circunstancias y fundamentos de la inconstitucionalidad o ilegalidad del acto administrativo, remitiendo este oficio al Ministerio respectivo.

En este último caso se debe tener presente que de acuerdo al artículo 99 de la Constitución, en el caso de la representación por ilegalidad, el Contralor deberá darte curso cuando el Presidente

³⁹ Corte Suprema, sentencia de 04 de Abril de 1.978, en *Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de Tribunales*, tomo LXXV, sección primera, tomo I (Enero - Abril), Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1978, pp. 140.

⁴⁰ Silva Cimma, Enrique, en *Derecho Administrativo Chileno y Comparado: Introducción y Fuentes*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1996, pp. 202.

⁴¹ Corte Suprema, sentencia de 14 de Marzo de 1.990, en *Revista Gaceta Jurídica*, número 118, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago, Chile, año 1990, pp. 92.

de la República insista con la firma de todos sus Ministros; sin embargo, esta insistencia es impropia cuando la representación de la Contraloría es por causa de una inconstitucionalidad. En el especial ámbito de las materias tributarias correspondiente a la Contraloría General de la República tomar razón de los decretos y resoluciones del Presidente de la República o del Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos; sin embargo, estimamos que existe cierta actividad normativa del Servicio de Impuestos Internos que no se encuentra sujeta al control de constitucionalidad y legalidad del ente contralor, como las circulares que emite este organismo y que constituyen verdaderas normas de carácter obligatorio y general para todos los contribuyentes.

d) La Acción Constitucional de Protección en materia Tributaria⁴²

i) Generalidades

Históricamente, la primera acción protectora de derechos fundamentales establecida en el mundo occidental, fue la acción de amparo o "habeas corpus", concebido para proteger la libertad personal. Contemporáneamente esta acción, mal llamada recurso, bajo un nuevo nombre, ha sido establecida por el constituyente para proteger una serie de derechos fundamentales de la persona humana, establecidos tanto en el artículo 20 de la Constitución Política de la República como en los Tratados Internacionales de Derechos Humanos, de acuerdo a una interpretación sistemática de la norma del artículo 20 relacionada con la norma del artículo 5º inciso segundo de la Ley Fundamental.

De esta forma se regula en nuestro ordenamiento jurídico la Acción de Protección, tanto en el artículo 20 de la Constitución Política de la República como en el Auto Acordado sobre tramitación del Recurso de Protección, publicado en el Diario Oficial con fecha 27 de junio de 1992, y posteriormente modificado en algunos de sus artículos por el Auto Acordado publicado en el Diario Oficial, con fecha 09 de junio de 1998, texto normativo que ha sido objeto de importaciones críticas, por diversos autores, en cuanto a la serie de inconstitucionalidades en que incurrió, tanto el propio texto del Auto Acordado como la actividad de la Corte Suprema al dictar estos cuerpos normativos dentro de la esfera de sus facultades económicas, correctivas y administrativas⁴³.

Así, la Acción de Protección aparece como un sistema rápido, efectivo y económico, para el resguardo de los derechos fundamentales de las personas, que ejercido de forma correcta, constituye el medio idóneo para restablecer no sólo el imperio del Derecho, como el propio texto constitucional señala, sino que también el imperio de la Justicia.

⁴² Sobre el particular es interesante el trabajo de Ugalde Prieto, Rodrigo; en El Recurso de Protección en Materia Tributaria, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago, Chile, año 1994.

⁴³ Se ha señalado que: "(...) En relación al Auto Acordado de junio de 1992, puede, por consiguiente afirmarse: 1) Que dictado bajo el imperio de un precepto constitucional, que reserva, exclusivamente a la ley, la determinación de las normas del justo y racional procedimiento que debe servir de fundamento a la sentencia del órgano jurisdiccional, su pronunciamiento, en cuanto por él se reglamenta el procedimiento conforme al cual debe sustanciarse el Recurso de Protección, contradice el texto constitucional.

2) Que constituyendo el mismo, una modificación de otro, dictado en obediencia a un mandato constitucional, aparece emitido por un órgano del Estado cuya competencia se agotó, con la dicitación del Auto Acordado original y, en consecuencia, sin respaldo constitucional alguno.

3) Que toda vez, por los razonamientos que preceden, es dable sostener que el Auto Acordado de 1977 quedó derogado en marzo de 1980, con la vigencia de la Constitución, por lo que tampoco puede afirmarse que el de 1992 o el de 1998 constituyan provechosas reformas del anterior.

En consecuencia, no es posible estimar que, al amparo de las facultades económicas que el artículo 79 de la Carta confiere a la Corte Suprema, pueda este Tribunal arrogarse atribuciones legislativas y sólo resta concluir por que los Autos Acordados de 1992 y 1998, en cuanto determinan las normas de procedimiento del Recurso de Protección, son completamente inconstitucionales y no han podido dictarse." Javolanti Oliveros, Raúl; in El Proceso en Acción, Editorial Libromar Ltda., Valparaiso, Chile, año 2001, pp. 473-474.

ii) Regulación Jurídica
La acción o recurso de Protección se encuentra regulada en primer lugar, en el derecho interno, por el artículo 20 de la Constitución Política de la República, en los siguientes términos:

"El que por causa de actos u omisiones arbitrarios o ilegales sufra privación, perturbación o amenaza en el legítimo ejercicio de los derechos y garantías establecidos en el artículo 19 números 1º, 2º, 3º inciso cuarto, 4º, 5º, 6º, 9º inciso final, 11º, 12º, 13º, 15º, 16º en lo relativo a la libertad de trabajo y al derecho a su libre elección y libre contratación, y a lo establecido en el inciso 4º, 19º, 20º, 21º, 22º, 23º, 24º, 25º podrá ocurrir por sí o por cualquiera a su nombre, a la Corte de Apelaciones respectiva, la que adoptará de inmediato las providencias que juzgue necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del afectado, sin perjuicio de los demás derechos que pueda hacer valer ante la autoridad o los tribunales correspondientes. Procederá, también, el recurso del derecho y asegurar la debida protección cuando el derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación sea afectado por un acto arbitrario e ilegal imputable a una autoridad o persona determinada".

Esta norma tiene su origen en nuestro derecho en el Acta Constitucional número 3 sobre Derechos y Deberes Constitucionales, que se contenta en el Decreto Ley número 1552 del 13 de Septiembre de 1976. De este cuerpo normativo paso a la Carta Fundamental del año 1980.

También dentro del ámbito del derecho interno, la Acción de Protección se encuentra regulada con mas detalle en el Auto Acordado de la Corte Suprema sobre Tramitación del Recurso de Protección de Garantías Constitucionales del 27 de junio de 1992, modificado por Auto Acordado de la Corte Suprema del 09 de junio de 1998; cuerpos normativos de discutida constitucionalidad, pues vienen a regular materias que en estricto rigor constitucional deben ser reguladas por el legislador mediante la dicitación de la correspondiente ley.

Desde el punto de vista del derecho consagrado en los tratados internacionales ratificados por Chile, y que de acuerdo a lo establecido en el inciso segundo del artículo 5º de la Constitución Política de la República, son plena y directamente aplicables, encontramos diversas normas que deben considerarse para el estudio de la Acción de Protección.

En primer lugar se consagra en el artículo 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, a debida protección judicial de los derechos inherentes a la persona al establecer que "toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la amparen contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales"⁴⁴.

A su vez el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos nos señala, en su artículo 2º número 3 letra a), que "Cada uno de los Estados partes en el presente pacto se compromete a garantizar que: a) toda persona cuyos derechos o libertades reconocidos en el presente Pacto hayan sido violados podrá interponer un recurso efectivo, aun cuando tal violación hubiera sido cometida por personas que actuaban en ejercicio de sus funciones oficiales"⁴⁵.

⁴⁴ En Apéndice Constitución Política de la República, Sexta Edición Oficial, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1998, pp. 720.

⁴⁵ Ídem, pp. 692.

Estas normas complementan lo establecido en el artículo 20 de la Carta Fundamental, y, dentro de una interpretación armónica y sistemática de todas las normas que conforman el ordenamiento jurídico, prevalecen por sobre cualquier disposición legal que afecten derechos consagrados tanto por el propio texto constitucional, como por los tratados internacionales sobre derechos humanos.

iii) Características de la Acción de Protección y de su procedimiento

La Acción de Protección se encuentra provista de características muy especiales, a saber:

iii.1. Se trata de una acción constitucional y no de un recurso. Se trata de una acción constitucional y no de un recurso, pues este último, y en íntima relación con la Teoría de la Impugnación, es el medio idóneo para dejar sin efecto resoluciones judiciales; mientras que la acción de protección es la forma de proteger los derechos más importantes de la persona humana, consagrados en el propio texto del artículo 20 como en lo tratados internacionales de derechos humanos ratificados por Chile⁴⁶; esto en una interpretación adecuada del texto constitucional y de sus artículos 5º inciso 2º en relación con el artículo 20 del mismo cuerpo normativo. De esta consideración se desprende la posibilidad de intentar una acción de protección en materia tributaria, ello, cuando se haya vulnerado alguno de los principios constitucionales del Contribuyente, entre ellos, el de Legalidad Tributaria.

iii.2. Se trata de un procedimiento breve y concentrado. Pues una vez que la persona afectada por una acción u omisión ilegal o arbitraria, que afecte sus derechos constitucionales, al formular su pretensión ante el Tribunal competente, esto es, la Corte de Apelaciones respectiva, procede a investigar de oficio, determinando la existencia de la acción u omisión que atropella uno o varios derechos garantizados por la Constitución Política de la República.

En este mismo orden de cosas, debe señalarse que la Corte debe darle una preferencia para los efectos de su conocimiento, con la sola excepción del Habeas Corpus o Recurso de Amparo.

Además, se eliminan una serie de requisitos o formalidades que podemos ver en procedimientos comunes, como los ordinarios o el sumario, todo ello en el sentido de darle la mayor celeridad posible, así, y aunque su constitucionalidad parece dudosa, el afectado tiene el plazo de 15 días para ejercer su Acción de Protección, plazo contado desde que haya ocurrido o haya tomado conocimiento, de la acción u omisión arbitraria o ilegal.

La brevedad del procedimiento de la Acción de Protección se observa también en cuanto a la actividad de la Corte de Apelaciones, así, primero examina la admisibilidad del recurso, luego recaba toda la información necesaria para determinar si existe el atropello de los derechos o garantías constitucionales, y finalmente deja en acuerdo la decisión del asunto.

En conclusión podemos señalar que el procedimiento de la Acción de Protección tiene un carácter predominantemente abreviado y concentrado en cuanto a la pretensión, al procedimiento, al plazo de su interposición, del límite en cuanto a la interposición de recursos

⁴⁶ Sobre el particular resultan interesantes los trabajos de: Nogueira Alcalá, Humberto; en *Las Constituciones y los Tratados de Derechos Humanos: América Latina y Chile*, en *Revista de Derecho Público*, volumen 63, como I, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2001, pp. 115 ff.; García Barzalano, Ana María; en *Tratados Internacionales y Tribunal Constitucional*, en *Revista de Derecho Público*, volumen 63, como I, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2001, pp. 556 ff.; Burgos Salinas, Hernán; en *La Incorporación del Derecho Internacional en el Derecho Interno y la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*; en *Revista de Derecho Público*, volumen 63, como II, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2002, pp. 275 ff.; Mohor Abunad, Salvador; en *Elementos de Juicio para la Interpretación del artículo 5º inciso 2º de la Constitución de 1980*; en *Revista de Derecho Público*, volumen 47/48, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 1990, pp. 153 ff., entre otros.

y, finalmente, en cuanto a la dictación del fallo, en donde la actividad del Tribunal llamado a conocer de esta acción constitucional tiene un marcado carácter inquisitivo.

iii.3. Es una acción informal. Se trata de una acción que no reconoce formalidad alguna para su interposición, puede interponerla cualquier persona, natural o jurídica, incluso por entes colectivos, sin personalidad jurídica, o por cualquiera a su nombre como señala la Constitución, además el Auto Acordado establece, en su artículo 2º, que "(...) se interpondrá por el afectado o por cualquiera a su nombre (...) por escrito en papel simple, por telegrama o incluso por un acta levantada en la en la secretaría de la Corte de Apelaciones".

iii.4. Es una acción excepcional. Se trata de un medio que es idóneo sólo para la protección de determinados intereses; estos intereses son los derechos fundamentales que se busca defender y garantizar. Además requiere de una elección clara y evidente del derecho perturbado, privado o amenazado.

iii.5. Es una acción cuyo fallo produce cosa juzgada formal. Esta característica dice relación con la circunstancia de que independientemente de las medidas que adopte el Tribunal que conoce del asunto materia de la acción de Protección, no impide que el afectado haga valer los demás derechos ante la autoridad o los Tribunales correspondientes.

Esto ha sido confirmado por la Corte de Apelaciones de Santiago cuando ha señalado que "(...) aunque el ordenamiento jurídico otorgue otros recursos o acciones especiales para la resolución de determinadas situaciones, cuando el acto u omisión estimado ilegal o arbitrario afecte además alguna de las garantías señaladas en el artículo 20 de la Constitución, es plenamente procedente la acción de protección"⁴⁷.

iv) Sujeto Activo de la Acción de Protección

El sujeto activo de la acción o el titular de la legitimación activa, queda determinado por el enunciado "El que", señalado en el texto del artículo 20 de la Constitución.

De esta forma se ha señalado que el titular de la acción de protección puede ser cualquier persona, ya sea natural o jurídica, y más aun entes u organizaciones sin personalidad jurídica como podrán ser asociaciones o agrupaciones, con esta amplitud queda completamente incorporada la posibilidad de que el contribuyente pueda deducir la respectiva acción de protección.

v) Sujeto Pasivo de la Acción de Protección

Este tema dice relación con la determinación de aquel que ha vulnerado alguno de los derechos constitucionales protegidos por la Acción de Protección, y en ese sentido podemos señalar que dicho rol puede ser ejercido por órganos, autoridades o agentes del Estado, y también por particulares, sean personas naturales o jurídicas.

vi) Tribunal competente para conocer de la Acción de Protección

El Tribunal competente llamado a conocer de la Acción de Protección es la Corte de Apelaciones respectiva, según lo señala el propio texto constitucional del artículo 20.

Por su parte, el Auto Acordado señala que "(...) el recurso o acción de protección se interpondrá ante la Corte de Apelaciones en cuya jurisdicción se hubiere cometido el acto o incurrido en la omisión arbitraria o ilegal que ocasionen privación, perturbación o amenaza en

⁴⁷ Corte de Apelaciones de Santiago, 19 de Mayo de 1997, Gaceta Jurídica, Nº 203, Editorial Conosur Ltda., Santiago, Chile, pp. 188.

el legítimo ejercicio de las garantías constitucionales respectivas (...)⁴⁸, sin embargo, nos parece de dudosa constitucionalidad lo señalado en el Auto Acordado, toda vez que la determinación de la competencia, de acuerdo con lo expresamente señalado por el artículo 108 del Código Orgánico de Tribunales corresponde a la ley⁴⁹, y en ningún caso a un Auto Acordado, pues de esta forma el órgano jurisdiccional estaría ejerciendo atribuciones que no se encuentran dentro de la esfera de su competencia, debiendo relacionarse lo anterior con lo establecido en los artículos 6º y 7º de la Constitución, normas que establecen las reglas de oro del derecho público, y que guardan celosamente los principios de supremacía constitucional y de legalidad, piezas claves para el adecuado funcionamiento del ordenamiento jurídico, de modo tal que la constitucionalidad del Auto Acordado sigue siendo un problema aun no resuelto por el Constituyente en nuestro país.

Dejando de lado la discusión sobre la inconstitucionalidad del Auto Acordado, la Corte de Apelaciones respectiva, conoce de la Acción de Protección en primera instancia, en sala y previa vista de la causa. En segunda instancia el conocimiento de la Acción de Protección corresponde a la Corte Suprema, en cuenta y en una de sus salas, específicamente, la tercera sala constitucional de la Corte Suprema.

Sólo en forma excepcional, se resolverá una apelación de una Acción de Protección previa vista de la causa, ello, según el artículo 7º del Auto Acordado, cuando la Corte Suprema, "(...) lo estima conveniente o se le solicita con fundamento plausible podrá ordenar traerlo "en relación" para oír a los abogados de las partes, en cuyo caso se agregará extraordinariamente el recurso a la tabla respectiva, de la misma Sala".

vii) Plazo para interponer la Acción de Protección

De acuerdo a lo señalado en el artículo 1º del Auto Acordado, el plazo para su interposición es de 15 días corridos. Se trata de un plazo fatal, de días corridos que no se interrumpen por existir días feriados, fatal y no ampliable.

En relación con esto, es importante señalar la manifestación arbitraria e inconstitucionalidad de lo señalado en el Auto Acordado, ello pues esta vulnerando manifiestamente lo dispuesto por el artículo 19 número 26 de la Constitución en el sentido de imponer condiciones o requisitos que impiden el libre ejercicio del derecho constitucional a la tutela jurisdiccional, con lo cual se atropella plenamente el derecho en su esencia.

El plazo de 15 días para correr de la siguiente forma:

- a) Si se trata de un hecho material o de una omisión, desde la ocurrencia del hecho u omisión que afecta la garantía o el derecho protegido por la Constitución.
- Además debemos señalar que tratándose de hechos u omisiones continuos o permanentes en donde el plazo comienza a correr desde el último acto.

⁴⁸ Artículo 1º, Auto Acordado de la Corte Suprema sobre Tramitación del Recurso de Protección de Garantías Constitucionales del 27 de junio de 1992, modificado por Auto Acordado de la Corte Suprema del 09 de junio de 1998, en Apéndice Código de Procedimiento Civil, Decimosexta Edición Oficial, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 2002, pp 378 - 379.

⁴⁹ En este mismo sentido se pronuncia Tavorali Oliveros, Raúl, en El Proceso en Acción, Editorial Libromar Ltda., Valparaíso, Chile, año 2001, pp. 459 ff. Señala el mismo autor que: "La Carta Política comprende las denominadas materias de reserva de ley, lo que no constituye sino una descripción de aquellos hechos que se reservan a la exclusiva regulación de la ley y que, principalmente, se contienen en el artículo 60, pero que por la redacción de los números 1) y 2) aparecen en diferentes otras disposiciones de la Constitución". Continúa señalando el procesalista que: "De este modo nos vemos sumidos en la norma de las garantías, para encontrar que en ella (el artículo 19 número 3 inciso 5º) se nos asegura que toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo LEGALMENTE - esto es, en la forma que señala la ley - tramitado", precepto que se complementa con la omisión siguiente que dispone que correspondará AL LEGISLADOR establecer siempre las garantías de un racional y justo procedimiento (...)"

- b) Si se trata de un acto jurídico que se pone en conocimiento de las personas afectadas por medio de su publicación a notificación, el plazo se cuenta desde estas actuaciones;
- c) Si se trata de un acto jurídico que no se pone en conocimiento de los afectados mediante su publicación o notificación; el plazo se cuenta desde que el afectado tome conocimiento de ello.

viii) Efectos y forma de cumplir el fallo de la Acción de Protección

viii.1. Cumplimiento del fallo de la Acción de Protección.

Se debe tener en cuenta que al acoger una Acción de Protección, el Tribunal puede adoptar todas y cada una de las providencias que estime necesarias para restablecer el imperio del Derecho y dar la debida protección al afectado, de manera que al Tribunal, como ya señalamos anteriormente no se queda encuadrado en los términos de lo que ha solicitado el recurrente de protección, puede y debe ir hacia el fin último que es la protección de los derechos fundamentales de la persona humana protegidos por la Acción de Protección.

El cumplimiento del fallo que ha resuelto una Acción de Protección procede una vez que este se encuentre firme, ya sea el fallo de primera instancia cuando ha transcurrido el plazo para interponer el recurso de apelación, sin que se haya deducido; o tratándose del fallo de la Corte Suprema cuando este se haya dictado.

En las circunstancias anteriores, y de acuerdo a lo que dispone el artículo 14 del Auto Acordado, se transcribirá lo resuelto a la persona, funcionario o autoridad cuyas actuaciones hubieren motivado la Acción de Protección, por oficio directo, o telegráficamente si el caso así lo requiriere, principalmente cuando se trata de casos graves y urgentes, por ejemplo, Acción de Protección referida al Derecho a la Vida.

En caso de que lo resuelto no se cumpla por quien corresponda, los Tribunales podrán imponer sanciones al renuente, sea esta persona natural, jurídica, funcionario, representante o jefe de Organo del Estado, en su calidad de titular, interino, suplente o Subrogante; las sanciones antes mencionadas pueden consistir en amonestación privada, censura por escrito, multa a beneficio fiscal o suspensión de funciones hasta por 4 meses. A similares sanciones se exponen las mismas personas cuando no dicen cabal cumplimiento a cualquier tipo de diligencias o resoluciones ordenadas o dictadas con ocasión de un Acción de Protección, todo ello de acuerdo a lo señalado por el artículo 15 del Auto Acordado.

Sin embargo, y considerando que sanciones como la multa o la suspensión son penas, de acuerdo a lo establecido en el Código Penal, y en relación con lo dispuesto en el artículo 19 número de la Constitución Política de la República, en cuanto a la imposibilidad de imponer penas sino es en virtud de una LEY, nos encontramos con un nuevo exceso de parte de las facultades económicas que le corresponden a la Corte Suprema, dentro de las cuales se encuentra la posibilidad de dictar Autos Acordados, reafirma nuestra postura sobre la inconstitucionalidad en la que estaría incurriendo el Auto Acordado sobre tramitación del Recurso de Protección, y hace más que nunca imperiosa la necesidad de su regulación por ley.

viii.2. Reserva de derechos en la Acción de Protección.

El tema de la reserva de derechos en materia de Protección ya viene regulada por el propio texto constitucional al señalar que cabe la posibilidad de deducir esta Acción constitucional, sin perjuicio de los demás derechos que puedan hacerse valer ante los Tribunales o autoridades correspondientes.

La reserva de derechos tiene conexión con la institución de la cosa juzgada, instituto de naturaleza procesal en virtud del cual las resoluciones judiciales quedan firmes y no son susceptibles de revisión o modificación alguna, ello entendido en un criterio de certeza y

seguridad jurídica, necesario para el establecimiento de relaciones normales entre las personas que viven en sociedad.

Esta cosa juzgada puede ser formal o sustancial, que en términos simples pueden identificarse de la siguiente forma: i) Formal, cuando el asunto no puede ser discutido nuevamente entre las mismas partes, en el mismo tipo de procedimiento, pero sí en otro juicio distinto; ii) Sustancial, cuando el mismo asunto no puede discutirse entre las mismas en el mismo juicio o procedimiento ni en ningún otro.

Tratándose de la Acción de Protección existe cosa juzgada sustancial en el sentido de que no podría la misma persona deducir nuevamente una Acción de Protección basado en los mismos hechos en que se fundó una Protección anteriormente conocida por el Tribunal respectivo.

Sin embargo, existe cosa juzgada formal, en cuanto a la posibilidad de recurrir ante los Tribunales ordinarios o ante la autoridad respectiva, para que en un juicio de lato conocimiento se resuelva el asunto controvertido, pues ya se ha señalado que la Acción de Protección no es un procedimiento declarativo sino que busca restablecer el imperio del Derecho y dar le debida protección al afectado.

Es preciso señalar que la jurisprudencia de nuestros tribunales superiores de justicia no han acogido recursos de protección, tratándose de contravenciones a los principios constitucionales del contribuyente, establecidos en el artículo 19 número 20 de nuestro texto constitucional, principalmente por una razón de texto constitucional escrito, al no encontrarse expresamente señalado entre los derechos que señala el artículo 20 de la Constitución. Solo se han acogido recursos de protección cuando se ha invocado otros derechos, como por ejemplo, el derecho de propiedad, así, v.g.: Recurso de Protección rechazado por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Punta Arenas por sentencia de fecha 15 de junio del año 2.002, en autos caratulados "Amalia Foschino Mravicic con Director Regional de la XII Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, causa rol 42-2002". El anterior es sólo una muestra de la forma como opera en el sistema constitucional-tributario chileno la Acción de Protección.

2) Mecanismos Legales de Control

Corresponde en este acápite referirnos al tema de los mecanismos legales de control de la Legalidad Tributaria, lo que nos introduce en el polémico tema de la Justicia Tributaria, una de las manifestaciones de la triple condición del Fisco, en cuanto creador, acreedor y juez en materias tributarias.

a) La Jurisdicción Tributaria Administrativa

i) Generalidades

Se ha distinguido en la doctrina, cuatro diversos tribunales que pueden llegar a conocer controversias de carácter tributario, a saber:

i.1. *Tribunales administrativos en materia tributaria.* Estos tribunales, no pertenecen a la estructura jerárquica del Poder Judicial, más bien se encuentran formando parte integral de la Administración Tributaria, entregándoles herramientas que propendan a su independencia, v.g., sistema de nombramiento de sus integrantes, sanciones o remuneraciones; sin embargo, esta tipología puede presentarse con "(...) vinculaciones tan estrechas con la administración activa que no permiten considerarlos órganos jurisdiccionales independientes; lo que indudablemente disminuye la garantía jurisdiccional⁹⁶", como es el caso chileno, sobre el cual

nos extenderemos más tarde. Estos tribunales se caracterizan, por tanto, por su vinculación directa con el Poder Ejecutivo.

i.2. *Tribunales judiciales en materia tributaria.* Estos tribunales se encuentran vinculado directamente e integrando la estructura del Poder Judicial, sea en la forma de tribunales tributarios sea en la forma de tribunales de lo contencioso-administrativo, de modo que su organización, atribuciones son similares a la de los demás tribunales del respectivo Estado, con la diferencia de constituir tribunales con competencia especial y determinada⁹⁷.

i.3. *Tribunales independientes en materia tributaria.* Estos tribunales no se vinculan de forma alguna con el Poder Judicial ni con el Poder Ejecutivo. Puede tomar diversas formas este tipo de tribunales, sea manteniendo relaciones con órganos superiores de la juriscatura, v.g. la Corte Suprema; o bien, constituir órganos independientes de creación constitucional que ejercen la jurisdicción en materias tributarias, encontrándose en el mismo nivel jerárquico que los otros órganos que ejercen jurisdicción.

i.4. *Tribunales independientes en materia administrativa.* Finalmente existe un grupo de Estados que consagra la existencia de tribunales de lo contencioso-administrativo, órgano que tiene competencia para dirimir todos los conflictos de intereses de relevancia jurídica entre administrados y administrador, entre los cuales se encuentran precisamente las controversias entre contribuyentes (administrados), cuando se vean afectados en sus derechos, y el Fisco acreedor (administrador). Se trata de tribunales plenamente independientes que buscan restablecer el imperio del Derecho cuando existan intereses de la administración, entre ellas la tributaria que deban ser resueltos de la manera más imparcial posible. En Chile no existe la competencia especializada de lo contencioso-administrativo.

ii) La Independencia de los Tribunales Tributarios

Un importante requisito, condición e imperativo, tratándose de la justicia tributaria es la necesidad de lograr una adecuada independencia. Esta independencia debe cubrir los diversos ámbitos de actuación de estos órganos, ya sea en lo funcional, en lo organizacional, en lo administrativo y en lo financiero.

La independencia funcional dice relación con el hecho de la necesidad de que la justicia tributaria no forme parte de la estructura administrativa del Estado, ello, desde el momento en que aquella es permanente parte del proceso jurisdiccional tributario, de modo que se requiere afianzar todo mecanismo que no deje como una simple declaración de principio el "debido proceso de ley".

En este punto se hace imprescindible distinguir dos tipos de problemas, por una parte el ubicación de este tipo de tribunales, en la organización de los diversos órganos del Estado; y, en segundo lugar, el problema de la efectiva independencia de sus integrantes respecto de la propia Administración Fisco-creador.

En nuestro país el problema es mayúsculo, existiendo reparos de inconstitucionalidad, en cuanto a la verdadera aplicación del debido proceso de ley, lo que significaría un ejemplo manifiesto a los derechos fundamentales de las personas; y en segundo lugar, la ineficacia surge a propósito de la delegación de facultades, en manifiesta violación a los principios básicos del Estado Democrático de Derecho, consagrados en los artículos 6º y 7º del texto Constitucional.

⁹⁶ Valdés Costa, Ramón; en obra citada supra nota 12, pp. 298.

⁹⁷ De acuerdo con el Proyecto de Ley que reestructura la Justicia Tributaria en Chile, los Tribunales Tributarios se estructurarán como independientes, pues no estarán sujetos a la autoridad del Servicio de Impuestos Internos y sometidos a la supervigilancia de la Corte de Apelaciones respectiva.

A la luz de las particularidades de nuestro sistema no es raro que nos preguntemos, ante evidentes inconstitucionalidades: ¿De qué sistema de control estamos hablando si no hay un órgano extremo e independiente que pueda fiscalizar el actuar de: a) El Estado creador unilateral del tributo, b) El Estado acreedor de esa obligación y c) El estado juez en caso de controversia, como realmente deba ser?

A lo primero no podemos sino señalar que, en nuestro ordenamiento tributario-constitucional, el sistema de control de la Legalidad Tributaria por parte del Servicio de Impuestos Internos es abiertamente inconstitucional y, más aún, podemos sentenciar que dicho sistema de control en este ámbito no existe, desde la perspectiva de la seguridad y protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

La independencia de los tribunales tributarios también ha de alcanzar a los aspectos funcionales y de organización, ello, pues se requiere que en la designación de los jueces tributarios, en los factores que determinan el ascenso en la carrera funcionaria, en el régimen disciplinario o en las remuneraciones de estos funcionarios no existan móviles de ningún tipo que no sean técnico y jurídicos.

Como señala Valdés Costa, "(...) en la jurisdicción contencioso-administrativa en general —y muy particularmente en la tributaria, por la naturaleza exclusivamente patrimonial del objeto litigioso— se impone una total independencia con respecto al Poder Ejecutivo, única manera de dar cabal vigencia al principio fundamental del derecho procesal de la igualdad de las partes, las que en esta materia son simples y acreedores de una suma de dinero, que se debe determinar exclusivamente en virtud de la ley, no estando, por tanto, comprometido ningún aspecto de autoridad de gobierno".⁵²

Como podemos apreciar la independencia funcional de la justicia tributaria, tiene una multitud de consecuencias benéficas para el ordenamiento jurídico: se da plena eficacia al debido proceso de ley, se respeta íntegramente el principio de bilateralidad de la audiencia, se refuerza el estado de certeza y seguridad jurídica del sistema normativo, entre otras.

Finalmente el tema de la independencia financiera no es tan solo un tema de importancia para esta organización jurisdiccional, sino que lo es en general, para todo el sistema de justicia. La posibilidad de contar con los recursos suficientes para el desarrollo de las diversas finalidades de cada órgano jurisdiccional, unido a la facultad de gestionar dichos recursos con criterios técnicos, redunda en buenos resultados en cuanto a la obtención de las metas propuestas por cada órgano, en este caso, los tribunales tributarios.

Según se lee en la Declaración de Principios aprobada en el "I Encuentro de Cortes Supremas de Justicia del Cono Sur de América Latina", la posibilidad de realizar una función jurisdiccional independiente, requiere de una independencia presupuestaria para establecer sus propios gastos, por lo cual se establece como norma de principio la necesidad de establecer normas que apunten precisamente a formular la forma como han de ser administrados y gestionados los recursos, sin intervención de otros órganos del Estado.⁵³

b) Estructura de la Justicia Tributaria en Chile

i) Órganos que ejercen jurisdicción tributaria en Chile

i.1. Competencia en Primera Instancia. En nuestro país, el sistema de justicia tributaria establecido, en lo que se refiere al órgano jurisdiccional, ha entregado a un funcionario de la Administración Tributaria, esto es, al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, la calidad de tribunal especial para conocer en primera instancia de las reclamaciones que deduzcan

los contribuyentes, ello, al tenor de lo expresamente señalado por el artículo 115⁵⁴ del Código Tributario: sin embargo, en la práctica esta función es ejercida por el Jefe del Departamento Jurídico de la Dirección Regional, hoy denominado al interior de Impuestos Internos como juez tributario, ello, como consecuencia de una mala, incorrecta y, especialmente, inconstitucional interpretación y aplicación de los artículos 6º letra B) número 6 y 116 del Código Tributario⁵⁵, y artículo 20 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos⁵⁶, normas por lo demás inconstitucionales, si se considera la estructura que conforman los artículos 6º, 7º, 19 número 3 inciso 4º y 5º, 38 inciso 2º, 73 y 75 inciso 7º de la Constitución Política de la República y artículo 6º letra b) número 6 del Código Tributario.

Lo anterior, se puede resumir en la siguiente descripción de inconstitucionalidad: 1º) Se atropella el contenido de los principios básicos del Estado Democrático de Derecho, esto es, el principio de legalidad, el principio de supremacía constitucional, el principio de responsabilidad; 2º) Se vulnera gravemente el principio jurídico del debido proceso de ley; 3º) Se vulnera el principio de legalidad en cuanto a la determinación de los tribunales de justicia por un texto de ley; 4º) No se respeta la disposición que establece la facultad de los administrados ante el atropello de sus derechos por parte de la Administración Tributaria, para reclamar ante los tribunales que establece la ley; 5º) No se respeta el principio constitucional relativo al nombramiento y designación de los jueces letrados. Con esto queda patente la inconstitucionalidad evidente y cuya discusión no merece mayor análisis por lo evidente de la trasgresión al ordenamiento jurídico constitucional-tributario.

La inconstitucionalidad de la delegación de facultades jurisdiccionales del Director Regional de Impuestos Internos, sobre la que nos hemos referido anteriormente, ha sido confirmada por la mayoría de la doctrina tributaria constitucional; sin embargo, la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia, ha sido contradictoria y contraria a una correcta interpretación constitucional⁵⁷, así, y sólo de manera ejemplar, podemos citar el fallo

⁵⁴ Según el artículo 115 del Código Tributario, "El Director Regional conocerá en primera o en única instancia, según proceda, de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, salvo que expresamente se haya establecido una regla diversa.

Será competente para conocer de las reclamaciones el Director Regional de la unidad del Servicio que emitió la liquidación o el giro o que dictó la resolución en contra de la cual se reclama; en el caso de reclamaciones en contra del pago, será competente el Director Regional de la unidad que emitió el giro al cual correspondió el pago. Si las liquidaciones, giros o resoluciones fueren emitidos por unidades de la Dirección Nacional, o el pago correspondiere a giros efectuados por estas mismas unidades, la reclamación deberá presentarse ante el Director Regional en cuyo territorio tenga su domicilio el contribuyente que reclama al momento de ser notificado de revisión, de citación, de liquidación o de giro.

El conocimiento de las infracciones a las normas tributarias y la aplicación de las sanciones pecuniarias por tales infracciones, corresponden al Director Regional que tenga competencia en el territorio donde tiene su domicilio el infractor.

Tratándose de infracciones cometidas en una sucursal del contribuyente, conocerá de ellas el Director Regional que tenga competencia en el territorio dentro del cual se encuentre ubicada dicha sucursal".

Por su lado el artículo 6º letra B) número 6 del Código Tributario señala que: "Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes y, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias. Dentro de las facultades que las leyes confieren al Servicio, corresponde: B) A los Directores Regionales en la jurisdicción de su territorio: 6º Resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes, de conformidad al libro Tercero".

⁵⁵ De acuerdo a esta norma, "El Director Regional podrá autorizar a funcionarios del Servicio para conocer y fallar reclamaciones y denuncias obrando por orden del Director Regional".

⁵⁶ Según esta disposición los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos podrán, de acuerdo con las normas impartidas por el Director Nacional, autorizar a funcionarios de su dependencia, para resolver determinadas materias o para hacer uso de algunas de sus atribuciones, actuando por orden del Director Regional.

⁵⁷ Sobre el tema de la interpretación constitucional es interesante revisar: *Baldus Aldunate, Larz, en Interpretación Constitucional, en Revista de Derecho Público*, volumen 64, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2002, pp. 157 ff. *Verdugo Marinkovic, Mario, en Interpretación Constitucional, en Gaceta Jurídica*, número 185, Editorial Jurídica Conosur, Santiago, Chile, año 1996, pp. 7 ff.

⁵² Valdés Costa, Ramón, en obra citada supra nota 12, pp. 308.

⁵³ Idem, pp. 309.

recordo en los autos caratulados Labbé Blanc con Servicio de Impuestos de Internos⁵⁸, Rol de Ingreso Corte Suprema 5681-2003, de fecha 31 de Mayo de 2004.

Sin embargo, nuestros tribunales también han realizado una correcta interpretación de las normas constitucionales y han fallado conforme a sus principios en varios asuntos, v.gr. la Corte de Apelaciones de Santiago, en los autos "Molinera Heredia S.A. con Servicio de Impuestos Internos"⁵⁹, ha señalado en su considerando 1º, resolviendo un recurso de apelación en contra de la sentencia dictada con motivo de un reclamo tributario de liquidación de impuestos, que:

"(...) la delegación que han hecho de sus funciones jurisdiccionales los Directores Regionales de Impuestos Internos es improcedente, por lo que las sentencias dictadas por los llamados "Jueces Tributarios" lo han sido por autoridades administrativas que carecen de jurisdicción, vicio que influye substancialmente en la marcha del juicio y en lo dispositivo del fallo, razón por la cual han invalidado las respectivas resoluciones por no haber sido dictadas por tribunal establecido por la ley y repuesto la causa al estado que el Juez Tributario competente dé el debido trámite a la reclamación interpuesta, anulándose en consecuencia todo lo obrado⁶⁰".

Esta jurisprudencia es correcta en cuanto a la evidente inconstitucionalidad de la delegación de facultades de parte del Servicio de Impuestos Internos y, en forma muy reciente ha sido confirmada por la Corte Suprema, quien en fallo de mayoría redactado por el Ministro don Adalís Oyarzún Miranda, con fecha 20 de Diciembre de 2002⁶¹, y resolviendo sobre una cuestión de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, en los autos caratulados "Guillermo Verdugo P. y Compañía Limitada con Servicio de Impuestos Internos", causa rol de ingreso 3419-2001⁶²,

Este sentencia recayó sobre sendos recursos de casación en la forma, y en el fondo interpuestos por el contribuyente, don Christian Labbé Blanc, contra la sentencia de la Corte de Apelaciones de Rancagua, que rechazó un incidente denominado "de nulidad de derecho público" y confirmó el fallo de primera instancia, del tribunal tributario de la misma ciudad. Este último rechazó el reclamo interpuesto en contra de las liquidaciones presentadas por el contribuyente, giradas en razón de haber estimado el Servicio de Impuestos Internos no justificado el origen de los fondos aplicados a determinadas inversiones. Este caso es una clara muestra de cómo la Corte Suprema, dejando de aplicar la fuerza normativa de la Constitución, legitima una situación aberrantemente contraria al Código Político haciendo prevalecer cuestiones de forma, antes de aplicar directamente la Constitución, lo cual resulta de la sola lectura del Considerando 7º, señalando, "7º) Que, además, hay que hacer presente que el artículo 6º, letra B) N°6 del Código Tributario establece que los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, en el territorio de su jurisdicción, están facultados para resolver las reclamaciones que presentan los contribuyentes de conformidad a las normas del Libro Tercero, y dentro de este Libro se ubica el artículo 116, según el cual pueden autorizar a funcionarios del Servicio para conocer y fallar reclamaciones y denuncias, obrando por orden del Director Regional. Esta Corte Suprema ha fallado, también con reiteración, que la existencia del mencionado artículo 116 plantea un problema que debe ser resuelto no por el camino del recurso de casación, sino que por la vía del recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, al tenor del artículo 80 de la Carta Fundamental, por lo que se trata de una cuestión ineludablemente alegada".

En el mismo fallo resulta el considerando segundo, pues examina detenidamente las principales normas constitucionales que vulneran las delegaciones de facultades de los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, el cual puede consultarse en Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales, Tomo XXVII, número 2(Mayo - Agosto), Sección Segunda, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 2000, Material proporcionalizado por el sitio web www.microjuris.com, el cual se encuentra conforme con la fuente original.

Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales, Tomo XXVII, número 2(Mayo - Agosto), Sección Segunda, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 2000, Material proporcionalizado por el sitio web www.microjuris.com, el cual se encuentra conforme con la fuente original.

Este fallo ha generado un gran debate, pues a partir de su dictación las Cortes de Apelaciones, especialmente, de Santiago y San Miguel, comenzaron a retrotraer los asuntos tributarios a primera instancia, atendida la circunstancia de que hablan sido fallados en aquélla instancia por funcionarios sin competencia jurisdiccional, lo que equivale a una excelente aplicación del Principio de Fuerza Normativa de la Constitución. Sobre este último particular ver: Fernández González, Miguel Ángel, La Fuerza Normativa de la Constitución, Revista de Derecho Público, Volumen 63, tomo I, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2001, pp. 77 ff.

En igual sentido, más recientemente, se ha pronunciado la Corte Suprema en sentencia recaída en los autos sobre recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, caratulados "Moral Puig y Otros con Servicio de Impuestos

ha resuelto, no sólo este tema sino que otros de interés, no tan sólo para el ámbito tributario, sino que también para el constitucional.

Las principales líneas argumentativas sostienen los siguientes aspectos⁶³:

1) Posibilidad de conocimiento y resolución, por parte de la Corte Suprema de la inconstitucionalidad de una norma anterior a la entrada en vigencia de la Carta Fundamental. Señala el fallo del máximo Tribunal en sus considerandos noveno y décimo, los cuales trascribimos completamente, dado el interés, importancia y contenido jurídico de ellos, lo siguiente:

"Noveno: Que a todo lo ya dicho sobre este punto en los recién citados fallos de esta Corte sólo cabe añadir, en esta oportunidad, que el problema de la posible contradicción entre leyes viejas y Constitución nueva se ha presentado con cierta frecuencia en el campo del Derecho Comparado. En España, por ejemplo, el Tribunal Constitucional en una de sus primeras sentencias se manifestó en el sentido de que las leyes anteriores a la Constitución, o norma preconstitucionales, podían ser objeto de la cuestión de inconstitucionalidad. En el caso de que se tratara, el Abogado del Estado había formulado excepción de inadmisibilidad del recurso por entender que al tratarse de una legislación anterior a la Constitución, la cuestión suscitada es de derogación y no de inconstitucionalidad. La sentencia rechazó esta alegación y entró a pronunciarse sobre el fondo del recurso sosteniendo, entre otros argumentos, que no puede negarse que el Tribunal, intérprete supremo de la Constitución, según el artículo 1º de su Ley Orgánica, es competente para enjuiciar la conformidad o desconformidad con aquella de las leyes preconstitucionales impugnadas, declarando, si proceda, su inconstitucionalidad soberanamente... (sentencia N° 4 de 2 de Febrero de 1981). Esta misma doctrina fue reiterada en un fallo posterior de fecha 8 de Abril de 1981. Por su parte, en Italia, la primera sentencia de la Corte Constitucional, de 14 de Junio de 1956, decidió que el contraste entre ley ordinaria y ley constitucional es siempre un caso de ilegalidad constitucional. Comentando el fallo precedentemente citado, señalaba Piero Calamandrei que semejante decisión cuya importancia podemos calificar, sin adulación, de histórica, ha resultado en forma jurídica y políticamente inexceptionable la cuestión, vivamente combatida por la doctrina durante los meses precedentes, de la competencia exclusiva de dicha Corte para declarar la ilegalidad constitucional también de las leyes anteriores a la Constitución. Si la Corte Constitucional hubiese resuelto negativamente dicha cuestión, reservando su control, como alguien sostenía, sólo a las leyes posteriores a la Constitución, con esa autornulación, hubiese desilusionado la justa expectativa que se había

⁵⁸ Internos", Rol de Ingreso 2536-2003, de fecha 27 de Julio de 2004 y, asimismo, en autos sobre recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, caratulados "Musalem Tapia con Servicio de Impuestos Internos", Rol de Ingreso 3228-2003, de fecha 05 de Noviembre de 2004.

⁵⁹ En un interesante trabajo, de un profesor de Derecho Tributario de la Escuela de Derecho de la Universidad de Chile, sobre la inconstitucionalidad de la delegación de funciones jurisdiccionales por parte de la autoridad tributaria y comentando precisamente el fallo, "Guillermo Verdugo y Cia. Ltda. con Servicio de Impuestos Internos", se ha señalado que los principales argumentos del fallo pueden agruparse de la siguiente forma: 1. Ejercicio de la potestad jurisdiccional por parte del Director Regional de Impuestos Internos; 2. Derogación por Constitución posterior; 3. El carácter de ley orgánica constitucional del Código Tributario; 4. La delegación proviene de la resolución delegatoria y 5. Requisitos de la inaplicabilidad; Endress Gómez, Sergio, en La Jurisdicción Tributaria en el Banquillo de los Acusados, en Revista de Estudios de la Justicia, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2005, pp. 214 - 218.

formado acerca de ella en la opinión pública: la primera sentencia (y las que la han seguido) no ha traicionado la expectativa del pueblo italiano. Agrega en su comentario el citado autor que no es el caso extraer aquí las razones en virtud de las cuales la inmensa mayoría de los más autorizados constitucionalistas, antes ya de que se pronunciase la Corte Constitucional, se había pronunciado a favor de la tesis que después hizo suya la Corte. En la sobria motivación de esta primera sentencia, la Corte no se ha dejado arrastrar (y ha hecho bien) al laberinto de las sutiles disputas en que se había extendido y había ahondado la polémica: la sentencia se ha limitado a observar que la tesis según la cual la noción de ilegitimidad constitucional habría de entenderse limitada únicamente a las leyes posteriores a la Constitución, no puede ser acogida por dos argumentos fundamentales: uno textual (*ubi lex non distinguit*), y otro lógico, pues la relación de prevalencia entre las leyes constitucionales y las leyes ordinarias, sean éstas anteriores o posteriores a la Constitución, no se funda nunca en una razón de sucesión cronológica, sino siempre en una diversidad intrínseca de autoridad en la degradación de las fuentes jurídicas. (Estudios sobre el Proceso Civil. Vol. III. La primera sentencia de la Corte Constitucional, pg. 185 y sgts.)

Décimo: Que no se considere que esté de más agregar aquí, finalmente, en cuanto a este tema, que el recién citado maestro Florentino con fecha 11 de Febrero de 1956, o sea, con anterioridad al primer fallo de la Corte Constitucional, ya había manifestado su autorizada opinión sobre el problema en estudio expresando, entre otros conceptos, que cuando se dice que también la Constitución es una ley, y que, por tanto, si una ley ordinaria anterior es incompatible con la Constitución entrada en vigor posteriormente, sería este un problema de abrogación por incompatibilidad, el problema, planteado así, queda empujado: pues, en realidad, aquí la ley ordinaria incompatible con la Constitución viene a perder eficacia, no sólo, ni tanto, porque la norma constitucional es una norma que, por sí misma, tiene valor predominante. El parangón que debe hacer aquí el juez no atañe tanto a la relación cronológica entre la ley anterior y la ley posterior, cuanto a la relación funcional entre la ley ordinaria y la ley constitucional, es decir, un parangón que entra in toto (salvo el juicio preliminar y sumario acerca de su manifiesta falta de fundamento) en la competencia de la Corte Constitucional quore. Agrégase que, aunque se trate de contrate entre una ley anterior y la norma constitucional sobrevenida, el problema aquí sale de los estrechos límites del previsto por el ya recordado artículo 15, de la abrogación por incompatibilidad entre leyes ordinarias. La norma constitucional carece frecuentemente de la categoría puntualidad preceptiva propia de la ley ordinaria, cuya entrada en vigencia hace caer automáticamente por abrogación el precepto anterior incompatible con el anterior, que entra en su puesto; pero tiene frecuentemente la norma constitucional alcance al mismo tiempo más vasto y menos preciso, toda vez que, más que a dictar preceptos, se extiende a indicar los principios de orden general a que deben ajustarse las leyes ordinarias, de manera que el decidir si una ley ordinaria es o no incompatible con tales principios, no es ya un problema específico de sucesión de leyes, sino que implica una visión y una interpretación panorámica de todo el ordenamiento constitucional dentro del cual debe encuadrarse la ley ordinaria para que pueda sobrevivir, en una condición, como si dijéramos de homogeneidad constitucional, que sólo la Corte Constitucional puede valorar. (Piero Calamandrei. Ob. Cit. Pgs. 151 y 152)."

2) No corresponde al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, en su calidad de Tribunal, delegar funciones jurisdiccionales en funcionarios de menor jerarquía, por vía contravención a la Constitución Política.

Señala el Tribunal en su considerando vigésimo quinto que:

"Vigésimo Quinto: Que los autores de derecho procesal concuerdan en señalar que uno de los rasgos esenciales de la jurisdicción -actividad conceptualizada en términos generales, según se apuntó anteriormente, como aquella que permite a ciertos órganos del Estado dirimir conflictos jurídicos por medio de resoluciones dotadas con los atributos de la cosa juzgada- consiste en su indelegabilidad; lo que viene a significar, según opinión de los tratadistas, que resulta improcedente que un órgano en quien la ley ha depositado el ejercicio de la jurisdicción pueda delegarla válidamente en otro. Así, Luis Martirio, ex profesor de la Universidad de Turín, señala que delegar la función implica el acto de quien, investido de jurisdicción propia, confía el ejercicio de ésta a otro juez. Ahora bien, la delegación de la jurisdicción no está conforme a la lógica del Derecho ni a los vigentes estatutos de la justicia. Pugna, en efecto, con la esencia de la jurisdicción y con el sistema que nos rige concebir que un magistrado, *motu proprio*, pueda despojarse de sus atribuciones especiales, declinar por un motivo cualquiera la obligación que la ley le comete de conocer de una determinada causa y entregar tal función a otro juez. Por lo que el principio, según el cual, la jurisdicción propiamente dicha (ius dicere o ius declarar) no se puede delegar, es una de las bases de nuestro derecho procesal y no admite ni puede admitir excepciones de ninguna clase y concluye: Solo en ciertos casos permite la ley la delegación de otro magistrado o por un tribunal colegiado en uno de sus jueces, de un acto de instrucción del proceso o de cualquiera formalidad procesal que se deba realizar en el curso del juicio; más, aun en estos casos, la jurisdicción, esto es, la función de decidir la causa permanece siempre en el juez o magistrado que, por la ley está investido de la jurisdicción propia (Instituciones de Derecho Procesal Civil, Tomo I, Páginas 10 y 11, Madrid. La España Moderna). Parafraseando el acápite precedente, don Manuel Urrutia Salas, ex profesor de Derecho Procesal Civil de la Universidad de Chile, expresa: Lo dicho por Martirio es aplicable a nuestro derecho y aún reforzado por texto expreso de ley, porque no sólo no se permite la facultad de delegar la jurisdicción sino que se prohíbe a los jueces dejar de conocer un asunto por el hecho de que haya otro juez que pueda conocer del mismo asunto, regla fundamental de competencia, conocida con el nombre de inexcusabilidad y puntualiza este tratadista su opinión en los siguientes términos: 1°. La jurisdicción es indelegable, porque el juez investido de jurisdicción propia no puede entregar a otro la facultad de conocer de todo el asunto ni mucho menos la de juzgar ese mismo asunto, que debe ser resuelto por el tribunal que está conociendo del negocio; 2°. Sólo se permite la delegación de actos aislados de instrucción del proceso, los cuales, una vez realizados por el juez delegado, con todo lo actuado, debe remitirse al tribunal de origen que fallará en definitiva. Tal sucede, por ejemplo, cuando se pide a otro juez que reciba la declaración de testigos que se residen en un departamento diferente de aquél en que se sigue el proceso. En general, podemos decir que estas delegaciones aisladas se refieren a la práctica de determinadas diligencias probatorias; 3°. En estos casos en que un juez realiza ciertas formalidades de un juicio, por encargo del juez que está conociendo del negocio, lo que se delega no es la jurisdicción o mandato o calidad de juez de que está investido ya el magistrado, sino el ejercicio de ese mandato en un asunto radicado ante otro juez, es decir, se delega la competencia y sólo para realizar actos aislados del procedimiento" (Manuel Urrutia Salas. Manual de Derecho Procesal. Editorial Jurídica de Chile. Año 1949. Páginas 168-1670) El

procesalista Francisco Hoyos Henrichson, refiriéndose a la indelegabilidad como una de las notas distintivas de la jurisdicción, dice que delegarla -usa para ellos el término prorrogar- supondría transferir un juez a otro, no ya la posibilidad de juzgar sino la calidad de tal. En realidad -agrega- ésta es una característica que, por obvia, nadie ha discutido jamás. (Temas Fundamentales de Derecho Procesal. Página 23. Comoser Lexis-Chile. 2001). El catedrático Juan Colombo Campbell, aludiendo también a las características de la jurisdicción, sostiene que esta es un atributo de la soberanía y, en consecuencia, ella no puede faltar en una agrupación humana disciplinada capaz de dictar sus leyes y designar sus gobernantes. La jurisdicción, así considerada, como por lo demás, lo son todos los atributos de la soberanía, es indelegable y sólo corresponde ejercerla a los Tribunales creados en conformidad a ley (La competencia. Editorial Jurídica de Chile. 1959. Página 24). En el mismo sentido se pronuncia el profesor José Quezada Meléndez: La jurisdicción es indelegable: la delegación es el acto por medio del cual una persona o institución entrega las facultades que tiene a otra persona o institución. Indudablemente que, por los caracteres que hemos indicado precedentemente, la jurisdicción no se puede delegar. Tanto es así que el artículo 112 -del Código Orgánico de Tribunales- ni siquiera permite que un tribunal se excuse del conocimiento de un asunto bajo el pretexto de haber otros tribunales que puedan conocer del mismo asunto. Lo que sí permite la ley es la delegación de actos aislados de competencia; especialmente, se delegan actos de instrucción, de carácter probatorio (La Jurisdicción. Derecho Procesal Civil Chileno. Ediar Editores Ltda. Página 49). Para concluir este extenso repertorio de citas doctrinarias referentes a la indelegabilidad de la jurisdicción, se complementarán ellas con la opinión del tratadista argentino Clemente A. Díaz, el cual expone que el Estado realiza un acto de delegación de poder cuando inviste a una persona para el ejercicio de la jurisdicción (jurisdicción delegada), pero ella limita cuantitativa y cualitativamente la sucesiva delegación. El ejercicio de la jurisdicción es intransferible en forma absoluta: la persona a quien el juez delega el ejercicio de la jurisdicción, continuaría careciendo de la investidura de juez, sería un no-juez y sus hechos, aunque poseyeran la forma de un acto judicial, serían meras expresiones de desviación de poder (Instituciones de Derecho Procesal. Tomo II. Volumen A. Teoría de la Jurisdicción. Página 6. Abeledo Perrot. Buenos Aires, 1972).

Continúa el fallo en comentario señalando en su considerando trigésimo quinto que:

“**Trigésimo Quinto:** Que, tratadas las reflexiones que anteceden a la cuestión en estudio, el artículo 116 del Código Tributario viene a constituir la norma legal que permite a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos la delegación de las facultades jurisdiccionales de que se hallan investidos en otros funcionarios del Servicio; en tanto que el acto administrativo que concreta la delegación es la Resolución número 3.316 de junio de 1994 -a la que se hizo detallada referencia en el basamento vigésimo de este fallo-; mediante la cual, el Director Regional Metropolitano, Santiago Oriente, del Servicio, confirió la pertinente habilitación en el Jefe del Departamento Jurídico Regional. Se colige de lo anterior -reiterándose lo ya expuesto anteriormente sobre este punto- que no es, entonces, la ley la que practica la designación del funcionario que habrá de asumir, como delegado, la calidad de juez con las facultades jurisdiccionales inherentes, sino que dicho rol es asumido por la resolución del delegante -el Director Regional del Servicio de

Impuestos Internos”, quien, a través de ella, designa al órgano jurisdiccional en la persona de un subordinado suyo dentro de la respectiva escala jerárquica y le transfiere el ejercicio de potestades que le son propias, llegando ese acto administrativo a convertirse finalmente, en el título jurídico habilitante de la actuación del delegado. La afirmación precedente se corrobora a cabalidad en la situación de autos, en la cual el juez delegado -de primera instancia, don Juan Buratovic Ulla, al suscribir su fallo, lo hace en la calidad de Juez Tributario, invocando en apoyo de semejante investidura la mencionada Resolución n° 3.316 y no el artículo 116 del Código Tributario u otra cualquiera de las normas legales referentes a delegación de atribuciones”

Finaliza esta sentencia declarando, en su considerando trigésimo séptimo, la evidente inconstitucionalidad de la delegación de facultades:

“**Trigésimo Séptimo:** Que, por ende, el artículo 116 del Código Tributario, al permitir que, a través del mecanismo de la delegación, se constituya un órgano jurisdiccional cuya designación o determinación no provenga de manera inmediata de ley sino del llamado discrecional de otro ente administrativo, se opone a la normativa precitada de la Carta Fundamental; sin perjuicio de contravenir, además, lo dispuesto en sus artículos 6 y 7 -en relación con lo preceptuado en el artículo 73- que impiden la delegación de las funciones de índole judicial”.

Este fallo es de enorme importancia dado que hasta la fecha la misma Corte Suprema resolviendo sobre sendos recursos de inaplicabilidad por inconstitucionalidad declaró que no correspondía declarar dicho estado normativo, afirmándose en la disposición quinta transitoria de la Constitución. Sin embargo, con esta resolución se ha sentado en forma expresa y categórica la existencia de una inconstitucionalidad tan grande y evidente, que se llega al efecto de declarar nulos todos y cada uno de los juicios tributarios en los cuales el Director Regional, como Juez Tributario, ha delegado sus funciones adolecen de un vicio grave cuyo único medio de subsanación es retrotraer los autos al estado de primera instancia.

i.2. Competencia ante Tribunales Superiores. Las Ilustrísimas Cortes de Apelaciones poseen competencia para conocer los Recursos de Apelación que se interpongan en contra de las sentencias de los Directores Regionales que fallen un reclamo y, corresponde a la Excelentísima Corte Suprema el conocimiento de los recursos de Casación en la Forma y Fondo que se deduzcan en contra de las sentencias de segunda instancia dictadas por las Cortes de Apelaciones, así como el ejercicio de las facultades disciplinarias que la ley le entrega sobre todos los tribunales del país, entre éstos, los Tribunales Tributarios de primera instancia.

ii) Justificación de la existencia de Tribunales al interior de la Administración

El inciso segundo del artículo 38 de la Constitución Política de la República, señala que “cualquier persona que sea lesionada en sus derechos por la Administración del Estado, de sus organismos o de las municipalidades, podrá reclamar ante los tribunales que determine la ley”. Esta norma, que es la rectora de la existencia de tribunales encargados de revisar los litigios entre la administración y los administrados, anteriormente aludía expresamente a tribunales “contencioso-administrativos”, sin embargo este calificativo fue eliminado por el artículo único, número 17, de la Ley número 18.825, publicada en el Diario Oficial de fecha 17 de Agosto de 1989.

De esta forma, es claro el mandato constitucional que exige la existencia de tribunales competentes para dirimir las discrepancias y litigios que puedan darse entre los órganos del Estado y los particulares con motivo del ejercicio por parte de los primeros de las potestades públicas.

La regla, que excluye de la competencia de los tribunales pertenecientes al Poder Judicial los asuntos administrativos, no es una regla de índole constitucional, sino meramente legal, según lo dispone el artículo 4º del Código Orgánico de Tribunales, razón por la cual se tiene que la ley puede confiar a dichos Tribunales competencia en materia contencioso-administrativa, como en la práctica lo ha hecho; pero, normalmente la ha limitado a la revisión de procesos por la vía de la apelación de las resoluciones dictadas en primera instancia por instancias jurisdiccionales insertas en la misma administración.

De ello se sigue que la regla general, en Chile, es que la competencia para conocer de los litigios entre la Administración Pública y los administrados se ha encomendado por la ley a "tribunales" servidos por órganos especializados integrados en los mismos servicios públicos y sólo por excepción la ha puesto en la esfera de atribuciones de la justicia ordinaria. En materia tributaria, tenemos un ejemplo de esta situación, pues, "(...) la facultad jurisdiccional de primera instancia, en materia tributaria corresponde en la actualidad a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos. Por la vía de la delegación de facultades, se ha radicado en los Jefes de Departamento Tribunal Tributario de cada Dirección Regional. Ello ha permitido conformar una instancia jurisdiccional dotada de personal técnico de alta especialización, contar con mejores fallos y con una reducción del tiempo de duración de los procesos⁶⁴".

El motivo básico sobre el que gravita la existencia de este tipo de judicatura es el de permitir, a la administración, la corrección interna de sus actos por motivos de arbitrariedad o ilegalidad, en forma técnica, expedita y carente de mayor formalismo. En su instauración se ha hecho primar los principios de tecnificación del tribunal y economía de acceso y tiempo de resolución por sobre la exigencia de independencia del tribunal.

Sin embargo, hemos de criticar este tipo de organización jurisdiccional existente al interior de la administración tributaria, principalmente, por su falta de independencia respecto del organismo público que las cobija, esto es, el Servicio de Impuestos Internos. Al efecto, en nuestro país se ha señalado el caso de este tipo de tribunales es emblemático, sosteniéndose, en distintos tonos, que éste actúa como "juez y parte" al revisar los reclamos de los contribuyentes⁶⁵.

En el Proyecto de Ley que reestructura la justicia tributaria en Chile, se establece la creación de Tribunales Tributarios "independientes", circunstancia que se asegura, en los términos del proyecto, mediante diversos aspectos orgánicos relacionados con el establecimiento y funcionamiento de los mismos.

Para apoyar dicho objetivo se fijan los siguientes mecanismos:

- Fórmula mixta de designación de los Jueces y Abogados Resolutores de cada Tribunal, lo que permite asegurar la idoneidad de estas personas y su independencia respecto de la autoridad administrativa⁶⁶.

⁶⁴ Proyecto de ley que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria. Mensaje del Presidente de la República al Presidente de la Honorable Cámara de Diputados, número 206-348, de fecha 19 de Noviembre de 2002, pp. 3; material proporcionado por la página web www.leyesmanajuridica.cl, cuyo texto se encuentra conformado con el texto original.

⁶⁵ Valdés Costa, Ramón; en obra citada supra nota 12, pp. 305; Buchstehner, Axel; Ugaldé Prieto, Rodrigo y Concha, Luis; en Tribunales Tributarios: dudas de constitucionalidad de proyecto de ley, Seminario La Semana Jurídica, número 109, Editorial Lexis Nexis-Consur, Santiago, Chile, año 2002, pp. 4.

⁶⁶ Se lee en el artículo 2º del Proyecto de Ley que reestructura los Tribunales Tributarios lo que sigue: "Artículo 2. Introdúcese las siguientes modificaciones a la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el

- Libertad para interpretar los hechos de la causa y el Derecho aplicable. El juez tributario, en el ejercicio de sus facultades jurisdiccionales era libre para interpretar los hechos de la causa y definir el Derecho aplicable al caso particular, incluso respecto de la interpretación de la ley tributaria que haga el Director del Servicio de Impuestos Internos y no podrán ser removidos ni separados discrecionalmente de sus cargos por sus decisiones.
- Independencia y sometimiento a la supervigilancia directiva, correccional y económica de la Corte de Apelaciones respectiva⁶⁷.

Sobre este tema de la independencia de los tribunales tributarios, el Servicio de Impuestos Internos ha sostenido que "(...) hasta la fecha, no se ha podido sostener con fundamento que los fallos de los jueces tributarios hayan acomodado los hechos de la causa en beneficio de la pretensión fiscal, o sean parciales, toda vez que en todos los casos los jueces tributario han conocido y fallado aplicando la legalidad vigente. En este mismo trabajo, las estadísticas muestran la tasa de acogimiento que tiene ante estos jueces la posición de los contribuyente en los diferentes tipos de reclamos. Por otra parte, se puede constatar que la permanencia de estos funcionarios en sus cargos no se ha visto amagada por la línea que siguen en sus fallos manteniéndose la mayoría de ellos por largo tiempo en sus cargos, el que en general abandonan producto de promociones o por causas voluntarias⁶⁸"; sin embargo, sólo las observaciones realizadas por estos investigadores, permiten concluir que el sistema de la estructura en la que se apoya la justicia Tributaria en Chile, adolece de vicios de inconstitucionalidad tan evidente que la fracturan, manteniendo permanentemente inestables dichos sistema.

iii) Características de los Tribunales Tributarios

Si bien la actuación jurisdiccional de los Directores Regionales del Servicio o de sus delegados en tales materias, en un principio, suscitó el problema de determinar si se estaba realmente en presencia de un Tribunal que ejercía funciones de carácter jurisdiccional o si, por el contrario, se trataba sólo de un funcionario de la Administración que ejercía funciones d

Artículo Primero del Decreto con Fuerza de Ley número 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda. 6) Remplaza el Artículo 22, por el siguiente:

"Artículo 22. Los funcionarios del Servicio serán nombrados por resolución dictada por el Director. Sin perjuicio de lo anterior, el Juez Tributario y el Abogado Resolutor del Tribunal, serán nombrados, por Presidente de la República, a propuesta en una terna que le será sometida por la respectiva Corte de Apelaciones. La Corte deberá formar la terna correspondiente de una lista de un máximo de diez nombres que le será propuesta por el Ministro de Hacienda.

Para los fines del inciso precedente, producida la vacante, el Servicio abrirá un concurso por un plazo no inferior, a diez días. Los interesados deberán hacer valer los antecedentes justificativos de sus méritos y poseer los requisitos que se exigen para optar al cargo. Si al concurso no se presentaran candidatos con los requisitos exigidos, la Corte podrá formar la terna libremente.

La designación deberá ser materializada dentro de los treinta días siguientes a la recepción de la terna. Si transcurriere dicho plazo sin que se haya efectuado la designación, se entenderá nombrada en el cargo la persona que ocupó el primer lugar en la terna de que se trató."

⁶⁷ Esta circunstancia se grafica en la modificación que se pretende realizar a la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, por el Proyecto de ley que busca reestructurar la Justicia Tributaria en Chile, al señalar que: "Artículo. Introdúcese las siguientes modificaciones a la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el Artículo Primero del Decreto con Fuerza de Ley número 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda. 13) Introdúcese el siguiente artículo 41 bis:

"Artículo 41 bis. Los jueces tributarios serán independientes de toda autoridad del Servicio de Impuestos Internos en el desempeño de su ministerio. Les son aplicables a los jueces tributarios las disposiciones contenidas en los artículos 76, 77 y 79 de la Constitución Política de la República, durarán, por consiguiente, indefinidamente en sus cargos y no podrán ser removidos ni separados por el Servicio.

⁶⁸ Los jueces tributarios estarán directamente sujetos a la supervigilancia directiva, correccional y económica de la Corte de Apelaciones que ejercía jurisdicción sobre el lugar donde aquél tiene su asiento." En documento electrónico, "La Justicia Tributaria en Chile", por Subdirección Jurídica y Subdirección de Estudios del Servicio de Impuestos Internos, Santiago, Chile, año 2001, en sitio web www.sii.cl.

naturaleza administrativa; hoy podemos afirmar que estamos entre un verdadero tribunal, al que corresponde ejercer funciones de naturaleza jurisdiccional, recalando, sin embargo, que la inconstitucionalidad aparece desde el momento en que existe una delegación inconstitucional de facultades y, entre otras cosas, un grave atropello al Principio del Debido Proceso de Ley.

Partiendo de esta premisa, precisaremos las siguientes características que este Tribunal ofrece:

- De acuerdo con la clásica distinción entre tribunales ordinarios y tribunales especiales, se trata indudablemente de un tribunal especial, establecido por la ley para resolver determinadas materias, expresamente indicadas por la ley⁶⁹.
 - Por regla general es un tribunal de primera instancia, de cuyas sentencias se puede recurrir ante la Corte de Apelaciones respectiva⁷⁰.
 - No se encuentra sometido a la tutela disciplinaria de las Cortes de Apelaciones por las faltas o abusos en que pueda incurrir en su ejercicio ministerial. Si lo está respecto de la Corte Suprema, quien puede conocer de los recursos de queja que se interpongan en su contra en virtud de su potestad disciplinaria sobre todos los tribunales de la nación.
 - Si bien no es requisito legal, actualmente en todas las Direcciones Regionales del Servicio el cargo es servido por un juez letrado (por resolución administrativa del Director).
 - La competencia del Tribunal recae de lleno en lo contencioso-administrativo, ya que se refiere a los conflictos entre la administración pública, en este caso el Fisco-Acreedor, y particulares, en este caso los contribuyentes, con derechos o intereses amenazados por aquella.
 - Es un tribunal unipersonal, ya que está constituido por una sola persona⁷¹.
 - Es un tribunal de derecho, toda vez que está obligado a ceñirse estrictamente a la ley en los procedimientos y resoluciones que adopte.
 - La comparecencia ante el Tribunal es gratuita y no requiere el patrocinio de un abogado.
 - Finalmente, la justicia tributaria de primera instancia se caracteriza por el marcado tecnicismo de sus integrantes –jueces y resolutores–, esto es, poseen conocimientos especiales y relevantes de aspectos jurídico tributarios y contables.
- Las características que hemos descrito de los Tribunales Tributarios son muy similares los de una serie de autoridades administrativas, que de la misma forma que el Servicio de Impuestos Internos, ejercen actividades jurisdiccionales.
- El siguiente cuadro refleja lo antes señalado. Este material fue extraído del estudio La Justicia Tributaria en Chile⁷², documento elaborado por la Subdirección Jurídica y la Subdirección de Estudios del Servicio de Impuestos Internos, Abril de 2001, en página web, www.sii.cl.

Autoridad Administrativa y Jurisdiccional, caso análogo al de los Tribunales Tributarios

Autoridad Administrativa	Sanción	Tribunal de 1° Instancia	Corte de Apelaciones	Corte Suprema
Superintendencia de Electricidad y Combustibles	MULTAS	Superintendente tiene competencia, pero puede ser delegada a los Directores Regionales	Se puede recurrir de reposición o puede reclamarse ante la Corte de Apelaciones correspondiente	
M.O.P.T.T.	MULTAS	El Ministro tiene facultades para conocer y sancionar las infracciones de la Ley de Telecomunicaciones.	De las resoluciones adoptadas puede recurrir de apelación ante la Corte de Apelaciones de Santiago	Si la sanción impuesta corresponde a la caducidad de una concesión, el recurso de apelación puede deducirse ante la Corte Suprema
Superintendencia de Administradores de Fondos de Pensiones	Multas, Censura o Revocación de Autorización	Superintendente puede instruir investigaciones sumarias aplicando sanciones en caso de infracción	La Administradora puede apelar ante la Corte de Apelaciones que corresponda	
Superintendencia de Instituciones de Salud Previsional	Multas, Censura o Revocación de Autorización	El Superintendente puede aplicar sanciones en caso de infracción a las normativas que las rigen	De las resoluciones adoptadas por el Superintendente, la Institución afectada puede solicitar reposición ante la Corte de Apelaciones	
Juzgado de Policía Local	MULTAS	Tiene amplia competencia para conocer en Primera instancia una gran cantidad de materias de índole penal, de tránsito, forestal, de vecindad y otras.	De sus fallos se puede recurrir por la vía de la apelación ante la Corte de Apelaciones	
Superintendencia de Bancos	MULTAS	El Superintendente tiene competencia para conocer de las infracciones y aplicar multas	Los afectados pueden recurrir por la vía del Reclamo a la Corte de Apelaciones	

Ver artículo 5º del Código Orgánico de Tribunales.
 Revisar artículos 117 y 120 del Código Tributario.
 Según el Proyecto de Ley que busca reestructurar la Justicia Tributaria; los Tribunales Tributarios estarán compuestos por un Juez Tributario, por un Abogado Resolutor y por el personal profesional y administrativo necesario para la tramitación de las causas.

Tribunales Administrativos

Autoridad Administrativa	Sancción	1° Instancia	2° Instancia (apelación)
Dirección Nacional de Aduanas	MULTAS	Tribunales Aduaneros de las Direcciones Regionales conocen de las infracciones cuando la cuantía de la causa no excede de 100 UTM, el Tribunal Aduanero de la Dirección Nacional conoce los que exceden de 100 UTM	Junta General de Aduanas
Contraloría General de la República	MULTAS	Tribunal de Cuentas (Subcontralor)	Contralor General
Dirección General de Aeronáutica Civil	Amonestación Multas Suspensión o Cancelación de Permisos o Licencias.	Director General de Aeronáutica	Comandante en Jefe de la Fuerza Aérea de Chile
Dirección General del Territorio Marítimo y Marina Mercante	Multas y Amonestación	Director (única instancia) y Autoridades Marítimas	Se puede recurrir al Director como segunda instancia si se sancionó por alguna autoridad marítima

iv) Competencia de los Tribunales Tributarios determinada por materia

De conformidad con lo que disponen los artículos 6° letra B) número 3 y 6, 115°, 124°, 148°, 149°, 161° y 165°, todos del Código Tributario, los Tribunales Tributarios, existentes al interior del Servicio de Impuestos Internos, conocen en única o en primera instancia, según corresponda, de:

iv.1. Reclamamos de liquidaciones: Impugnaciones que el contribuyente plantea respecto del acto administrativo por el cual el Servicio efectúa un acercamiento tributario respecto de diferencias detectadas entre lo declarado o pagado por el contribuyente y la real acreencia fiscal, según el artículo 124 del Código Tributario.

iv.2. Reclamo de giros. Impugnaciones que el contribuyente deduce en contra de la "orden de ingreso" en virtud de la cual la administración tributaria realiza la intimación de cobro de un impuesto, según el artículo 124 del Código Tributario.

iv.3. Reclamo de resoluciones. Impugnaciones en contra de resoluciones emitidas por los Directores Regionales que inciden en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinar, según el artículo 124 del Código Tributario. Sobre estos tres ámbitos de competencia volveremos al analizar el procedimiento general de reclamo.

iv.4. Reclamo de avalúos determinados de una reasación general o en una modificación individual Impugnaciones del valor que se ha fijado para un inmueble y que sirve de base al cobro del impuesto territorial, según el artículo 149 del Código Tributario.

iv.5. Reclamo de denuncias por infracciones a la ley. Impugnaciones deducidas en contra de la notificación de una denuncia notificada por funcionarios del Servicio (Ministros

de Fe), en los casos que detectan la comisión de un hecho que constituye infracción a la ley tributaria, según los artículos 161 y 165 del Código Tributario.

c) El Procedimiento de Reclamo ante el Servicio de Impuestos Internos

i) Generalidades

Los artículos 123 y siguientes establecen el procedimiento general de las reclamaciones, con las siguientes particularidades:

i.1. **Tribunal Competente.** Los arts. 6 letra b) N° 6 y 115 y ss. CT le entregan al Director Regional de Impuestos Internos la facultad de conocer y fallar los reclamos. Sin embargo, en la práctica este juez ha delegado sus facultades en el Jefe del Departamento Jurídico de la Dirección Regional, sobre este tema ya nos hemos referido en los apartados anteriores.

i.2. **Comparencia.** La representación, en estos reclamos, debe hacerse conforme a las normas del Código de Procedimiento Civil, pues el art. 148 se remite expresamente al Libro I de dicho texto legal, con dos excepciones, lo cual determina la granitud de las actuaciones ante este Tribunal: a) No se requiere ser abogado. b) La declaración por la cual se otorga el poder se realiza ante un funcionario del tribunal tributario, que se denomina secretario de este tribunal.

Se discute si se puede comparecer de conformidad a lo preceptuado en el artículo 9° del Código Tributario, que exige sólo un poder escrito sin formalidades, sin embargo, considerando lo prescrito por el artículo 1297 del mismo cuerpo legal, pues el artículo 9° parece aplicable para efectos no contenciosos.

i.3. **Plazos.** El artículo 131 establece que los plazos son de días hábiles y que el feriado judicial no se considera inhábil.

En esta materia ha producido controversia el artículo 10 inciso 3 que dice: "Los plazos relacionados con las actuaciones del Servicio que venzan en días sábado o en día feriado, se entenderán prorrogados hasta el día hábil siguiente"; v.gr., tengo el plazo de 60 días hábiles para interponer el reclamo, el último día cae un día sábado, de acuerdo al artículo 10 inciso 3° ¿tengo que presentarlo el sábado o puedo presentarlo el lunes? ¿Se prorroga el plazo? no se prorroga el plazo porque la ley se refiere a las actuaciones del Servicio de Impuestos Internos, sus actuaciones son las que admiten la prórroga.

i.4. **Horario y lugar en que deben cumplirse las actuaciones.** Las oficinas del Servicio de Impuestos Internos están abiertas de lunes a viernes de 09:00 a 17:30 hrs.

A las presentaciones que debe hacer el contribuyente se le aplican las normas del derecho común (por remisión del artículo 148 al Libro I del Código de Procedimiento Civil), por lo tanto, los plazos son de días completos por lo que corren hasta la medianoche del último día del plazo; en los casos en que la presentación no pueda realizarse en la oficina de Impuestos Internos hay que ir al domicilio del secretario del tribunal tributario.

i.5. **Notificaciones.** Los artículos 11 a 15 del Código Tributario, establecen las normas generales sobre la forma de realizar las notificaciones en materia tributaria, las que son plenamente aplicables al procedimiento general de reclamación.

En la práctica la regla general es que las notificaciones se efectúan mediante carta certificada, de acuerdo a lo establecido en el inciso 1° del artículo 11 del Código Tributario⁷².

El artículo 11 inciso 4° del Código Tributario, señala desde cuándo se cuenta el plazo: "En las notificaciones por carta certificada, los plazos empezarán a correr 3 días después de su

⁷² Señala el artículo 129 del Código Tributario que: "En las reclamaciones a que se refiere el presente Título, sólo podrán actuar los contribuyentes por sí o por medio de sus representantes legales o mandatarios". Decimocuinta edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1997, pp. 79.

⁷³ De acuerdo con esa norma, "Toda notificación que el Servicio deba practicar se hará personalmente, por cédula o por carta certificada dirigida al domicilio del interesado, salvo que una disposición expresa ordene otra forma de notificación".

envío". El Servicio de Impuestos Internos sostiene que la fecha de envío es el envío por ellos y no por parte de Correos.

i.6. **Expediente.** El artículo 130⁷⁴ del Código Tributario, establece la forma del expediente tributario y se remite a las normas del derecho común, por lo tanto, deben ser: foliados, agregación sucesiva, se deja constancia de todas las actuaciones del proceso, etc.

El examen del expediente está reservado sólo al contribuyente y sus representantes. No existe fundamento para esta práctica restrictiva de la publicidad de toda controversia judicial.

ii) El Procedimiento de Reclamo Propiamente Tal⁷⁵

Se verifica generalmente en dos instancias: a) Primera instancia ante el Director Regional o su delegado y b) Segunda instancia ante la Corte de Apelaciones respectiva. En la primera instancia podemos distinguir las siguientes etapas:

ii.1. Etapa de Discusión. Aquí, a su vez, se pueden distinguir a 4 actuaciones:

a) La liquidación -ver materia del primer semestre- o la resolución que se está impugnando. b) El reclamo interpuesto por el contribuyente. c) El informe del fiscalizador. d) Las observaciones al informe.

ii.2. Prueba.

ii.3. Sentencia.

ii.1. Etapa de Discusión

ii.1.1. El Reclamo según el artículo 124 del Código Tributario, puede interponer en contra de los siguientes actos de la administración tributaria que constituyen resoluciones y actuaciones impugnables por el contribuyente:

- La liquidación, que puede impugnarse por completo o parcialmente, pudiendo hacerse valer tanto argumentos de hecho como de derecho.
- El giro y pago. Esto en forma excepcional, pues el giro y el pago se pueden impugnar en la medida que cada una de estas actuaciones no se conforme con su antecedente.
- La resolución que incide en el pago del impuesto o de los elementos que sirvan de base para determinarlo.

Vale relacionar esta resolución que sí es impugnabile con las normas sobre interpretación de la administración. En materia tributaria sólo pueden interpretar el Director Regional y el Director Nacional, de acuerdo con el artículo 6º del Código Tributario, caracterizándose por la circunstancia de que su interpretación no es obligatoria para el contribuyente, aunque sí le da derechos, al tenor del artículo 26 del mismo cuerpo legal.

Hay ciertas interpretaciones que no cabe impugnarlas, entre otras, las que el Servicio de Impuestos Internos realiza a su juicio exclusivo, y tampoco aquellas establecidas en el inciso penúltimo del artículo 126 del Código Tributario.

Las resoluciones que denieguen las peticiones del artículo 126⁷⁶ del Código Tributario. La norma antes citada, dice que no constituirán reclamo las peticiones de devolución de impuesto, pero la resolución que se pronuncia sobre esta petición sí es reclamable.

⁷⁴ De acuerdo con el artículo 130 del Código Tributario: "La Dirección Regional llevará los autos en la forma ordenada en los artículos 29 y 34 del C.P.C. El reclamante podrá imponerse de ellos en cualquier estado de la tramitación, salvo de los oficios o piezas que la Dirección Regional mantenga en el carácter de confidenciales. Estos antecedentes confidenciales no formarán parte del proceso y, en consecuencia, no podrá fundarse en ellos la sentencia que se dicte", en Código Tributario, Décimo quinta edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1997, pp. 79.

⁷⁵ Ver Título II, del Libro III, del Código Tributario, titulado "Del Procedimiento General de la Reclamaciones", artículos 123 al 148 inclusive.

⁷⁶ Señala el artículo 124 del Código Tributario que: "Toda persona podrá reclamar de la totalidad o de algunos de las partidas o elementos de una liquidación, giro, pago o resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirven de base para determinarlo, siempre que

ii.1.2. Por otro lado existen resoluciones en contra de las cuales no se puede reclamar. El legislador se refiere a ciertas peticiones que no son reclamo, porque se trata de peticiones administrativas en que no hay una controversia, pues lo que está haciendo el contribuyente, en uso del artículo 126⁷⁷, es pedirle algo a la administración, por lo tanto, es lógico que a estas peticiones se les someta a un procedimiento administrativo y no contencioso.

ii.1.3. Plazo para interponer el reclamo. El reclamo debe interponerse: La regla general es de 60 días contados desde la notificación correspondiente; sin embargo, existe una calificada excepción, teniendo un plazo de 1 año, cuando el contribuyente pague la suma determinada por el Servicio de Impuestos Internos en el plazo de 60 días contados desde la notificación correspondiente.

El plazo de 60 días es legal, improterrible, fatal, de días hábiles, de días completos.

ii.1.4. Contenido del reclamo. 1. Debe contener el poder o mandato. 2. Puede invocarse el artículo 26⁷⁸ del Código Tributario. 3. También puede solicitarse la rectificación de errores propios, según el artículo 127 del mismo texto legal. 4. La solicitud de que la sentencia definitiva se notifique por cédula al contribuyente. 5. Todas las menciones del artículo 125 del Código Tributario⁷⁹.

impugne un interés actual comprometido. En los casos en que hubiere liquidación y giro, no podrá reclamarse de giro, salvo que dicho giro no se conforme a la liquidación que le haya servido de antecedente. Habiendo giro y pago, no podrá reclamarse de giro último, sino en cuanto no se conforme al giro.
Podrá reclamarse, asimismo, de la resolución administrativa que deniegue cualquiera de las peticiones a que se refiere el artículo 126.

⁷⁷ El reclamo deberá interponerse en el término final de sesenta días, contado desde la notificación correspondiente. Con todo, dicho plazo final se ampliará a un año cuando el contribuyente de conformidad con lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 24, pague la suma determinada por el Servicio dentro del plazo de sesenta días, contado desde la notificación correspondiente.

⁷⁸ Si no pudieran aplicarse las reglas precedentes sobre la computación de plazos, éstos se contarán desde la fecha de la resolución, acto o hecho en que la reclamación se funde, en Código Tributario, Decimoquinta edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1997, pp. 77.

⁷⁹ Señala el artículo 126 del Código Tributario que:
"No constituirán reclamo las peticiones de devolución de impuestos cuyo fundamento sea:
1º. Corregir errores propios del contribuyente.
2º. Obtener la restitución de sumas pagadas doblemente, en exceso o indebidamente a título de impuestos, reajustes, intereses y multas.

Con todo, en los casos de pagos provenientes de una liquidación o giro, de los cuales se haya reclamado oportunamente, sólo procederá devolver las cantidades que se determinen en el fallo respectivo. Si no se hubiere reclamado no procederá devolución alguna, salvo que el pago se hubiere originado por un error manifiesto de la liquidación o giro.
3º. La restitución de tributos que ordenen leyes de fomento o que establecen franquicias tributarias.
A lo dispuesto en este número se sujetarán también las peticiones de devolución de tributos o de cantidades que se asimilen a éstos, que, encontrándose dentro del plazo legal que establece este artículo, sean consideradas fuera de plazo de acuerdo a las normas especiales que las regulen.

Las peticiones a que se refieren los números precedentes deberán presentarse dentro del plazo de tres años, contado desde el acto o hecho que le sirva de fundamento.
En ningún caso serán reclamables las circulares o instrucciones impartidas por el Director o por las Direcciones Regionales al personal, ni las respuestas dadas por los mismos o por otros funcionarios del Servicio a las consultas generales o particulares que se les formulen sobre aplicación o interpretación de las leyes tributarias.
Tampoco serán reclamables las resoluciones dictadas por el Director Regional o por la Dirección Regional sobre materias cuya decisión este Código y otros textos legales entreguen a su juicio exclusivo", en Código Tributario, Décimo quinta edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1997, pp. 76.

⁷⁸ Reza el artículo 26:
"No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentadas por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular.
En caso que las circulares, dictámenes y demás documentos mencionados en el inciso 1º sean modificados, se presume de derecho que el contribuyente ha conocido tales modificaciones desde que han sido publicadas de acuerdo con el artículo 15º", en Código Tributario, Decimoquinta Edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1997, pp. 27.

⁷⁹ Las menciones del artículo 125 del Código Tributario son las siguientes:
"La reclamación deberá cumplir con los siguientes requisitos:

ii.1.5. Informe del Fiscalizador. Interpuesto el reclamo, el Servicio de Impuestos Internos solicita que el fiscalizador que confeccionó la liquidación emita un informe enviándole una copia del reclamo. Normalmente este informe es una mera repetición de lo consignado en la liquidación, y por lo tanto, aporta pocos antecedentes, además es realizado por personas de profesión contable no por abogados.

ii.1.6. Observaciones al informe. Una vez evacuado el informe del fiscalizador se da traslado al contribuyente quien realiza una actuación llamada observaciones al informe.

El plazo para evacuar este traslado es de 10 días, de acuerdo con el artículo 132 inciso 2º del Código Tributario.

La presentación de las observaciones al informe supone la clausura del debate, no teniendo valor las alegaciones posteriores.

ii.2. Etapa de Prueba

Según el artículo 132 del Código Tributario, es facultativo recibir la causa a prueba, sin embargo, estimamos que si existen hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos debe recibirse la causa a prueba.

ii.2.1. Medios probatorios y procedimientos para rendir la prueba. En esta materia se aplican in integrum las normas del derecho común.

El artículo 148 del Código Tributario se remite en cuanto al procedimiento al Libro I del Código de Procedimiento Civil, pero con carácter supletorio, esto ha hecho que la prueba en esta materia se someta a las normas de los incidentes: término probatorio de 8 días; la lista de testigos debe ser presentada dentro de los 2 primeros días del probatorio, entre otras cosas.

En la práctica el juez tributario dicta una resolución fijando los puntos de prueba, la que puede ser objeto de reposición en virtud del artículo 133 del Código Tributario. Antes de la modificación del recurso de queja se interponían quejas en contra de estas resoluciones, pero con el carácter restringido que éstas hoy tienen parece que esto no es posible.

Una vez firme la resolución que recibe la causa a prueba empieza a correr el plazo del término probatorio. Los testigos generalmente se examinan los dos últimos días del probatorio.

ii.3. Etapa de Sentencia

ii.3.1. Plazo para dictar sentencia. El artículo 135 del Código Tributario, no establece un plazo expreso para que el tribunal tributario dicte sentencia, pues le otorga la facultad al contribuyente de solicitar —en las oportunidades que señala la norma en comentario— que se fije un plazo para que ésta sea dictada, plazo que no puede ser superior a 3 meses.

Si transcurre el plazo y no se ha dictado sentencia el Servicio de Impuestos Internos debe tener por denegado el reclamo —a petición del contribuyente— y debe enviarlo de inmediato a la Corte de Apelaciones sin sentencia.

Esta prerrogativa prácticamente no se utiliza porque la Corte deberá considerar un informe elaborado por el juez tributario sobre la causa, que en el fondo viene a ser lo mismo que dictara sentencia.

1º. Precisar sus fundamentos.

2º. Presentar acompañada de los documentos en que se funde, excepto aquellos que por su volumen, naturaleza, ubicación u otras circunstancias, no puedan agregarse a la solicitud.

3º. Contrar, en forma precisa y clara, las peticiones que se someten a la consideración del Tribunal. Si no se cumple con los requisitos antes enumerados, el Director Regional dictará una resolución, ordenando que se subsanen las omisiones en que se hubiere incurrido, dentro del plazo que se señale al efecto, el cual no podrá ser inferior a quince días, bajo apercibimiento de tener por no presentada la reclamación; en Código Tributario, Decimocuarta Edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1997, pp. 77.

ii.3.2. Contenido de la sentencia⁸⁰. El fallo que resuelve un reclamo tributario presenta las siguientes particularidades:

1. El juez está obligado a declarar la prescripción de las liquidaciones realizadas fuera de plazo.

2. La condenación en costas al contribuyente, sin embargo, se le podrá eximir cuando haya tenido motivos plausibles para litigar.

No se ha discutido la posible condenación en costas del Servicio de Impuestos Internos, pero tampoco hay norma que lo impida, en todo caso en Corte de Apelaciones sí se lo ha condenado, pero debe pedirse esta condena en el reclamo.

3. La fijación de la cuantía.

4. Los demás requisitos de la sentencia, establecidos en el artículo 170 Código de Procedimiento Civil.

ii.3.3. Notificación de la sentencia. La sentencia, por regla general, es notificada por carta certificada, pero si se ha solicitado puede notificarse por cédula.

Una vez notificada la sentencia se produce el desasimiento del tribunal, por lo tanto, no podrá modificarla ni alterarla.

ii.3.4. Recursos en contra de la sentencia.

ii.3.4.1. Recursos de apelación para ante la Corte de Apelaciones respectiva, y también procede el recurso de reposición.

ii.3.4.2. El artículo 140 del Código Tributario dispone que en contra de la sentencia de primera instancia, no cabe el recurso de casación en la forma ni su anulación de oficio.

ii.3.4.3. Contra la sentencia que falla la apelación cabe el recurso de casación, ello de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 145 del Código Tributario. La misma norma remite la regulación de la casación a las normas del Título XIX del Libro III del Código de Procedimiento Civil. Finalmente, se establece una causal especial de casación, esto, cuando se produce la omisión en el fallo de segunda instancia de las consideraciones sobre el informe a que se refiere el inciso 2º del artículo 135 del Código Tributario.

Como hemos podido apreciar el Servicio de Impuestos Internos cuenta con un mecanismo legal que permite, en principio, resguardar el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, entendido este, como el respeto que ha de guardar la Administración Tributaria, tratándose de la relación Fisco-Contribuyente y del respeto que ha de guardarse por las condiciones mínimas que impidan la arbitrariedad y la actuación más allá de los márgenes que la propia ley ha entregado a este órgano del Estado.

Pero además este Procedimiento de Reclamo, como instrumento de resguardo de la Legalidad, busca impugnar actuaciones que puedan dejarlo desvalido, fundamentalmente, tratándose de la determinación de la base imponible y del tributo, especialmente los impuestos, que se encuentra obligado a pagar el contribuyente.

Sin embargo, tanto el accionar del Servicio de Impuestos Internos como las particularidades del Procedimiento de Reclamo, presentan importantes reparos de inconstitucionalidad, sea por la vulneración del Principio del Debido Proceso de Ley, por la violación de los más importantes principios del Estado Democrático de Derecho en la práctica de la delegación de facultades jurisdiccionales, o por el atropello a los Principios básicos de la jurisdicción, entre otros; dificultan un verdadero respeto por el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, lo que es igual a un atropello evidente de los derechos fundamentales de las personas, razones más que suficientes para realizar una seria y completa revisión de las imperfecciones que mueven a nuestro ordenamiento tributarioconstitucional, de modo tal que se entregue al ciudadano

⁸⁰ Véase los artículos 136 y 137 del Código Tributario.

común la debida certeza y seguridad jurídica, tan necesaria en el actual estado de desarrollo de los derechos de las personas.

Chile ha comenzado un lento tránsito hacia el perfeccionamiento del sistema y prueba de ello, es el último proyecto de ley, por el cual el Ejecutivo pretende fortalecer y perfeccionar la justicia tributaria, sin embargo, son iniciativas tímidas, que adolecen de importantes reparos, los cuales deben subsanarse durante su tramitación y discusión. Queda entonces abierto el llamado a los especialistas de las áreas tributaria y constitucional, a los profesores de dichas disciplinas, al Gobierno, a los Parlamentarios y muy fundamentalmente al mundo académico, para que en un esfuerzo mancomunado se realice un diagnóstico de todos y cada uno de los problemas, y se formulen los mecanismos idóneos tendientes a mejorar nuestra justicia tributaria, y en último término a fortalecer los derechos fundamentales de las personas.

CAPÍTULO QUINTO

EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN LOS SISTEMAS COMPARADOS DE TENDENCIA CONSTITUCIONAL

Luego de haber analizado los aspectos más relevantes del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, primero tratándose de la creación del tributo, y luego revisando los mecanismos de control de dicho principio, en su operatividad en el ordenamiento constitucional tributario chileno, corresponde realizar una breve mirada a algunos sistemas de Derecho Comparado.

Nuestro estudio, en este acápite tiene como objetivo fundamental dar una muestra de los sistemas más importantes y relevantes, entre ellos España, Argentina o Uruguay.

Con esto buscamos extraer los aspectos más trascendentales de los sistemas que serán estudiados y compararlos con nuestros sistemas, de manera que podamos perfeccionar, reforzar o mantener la actual estructura del sistema constitucional-tributario chileno.

A. ESPAÑA

En el ordenamiento jurídico tributario español, el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, constituye un Principio Constitucional Tributario de carácter formal, esto, que atiene a los elementos externos que definen el tributo, distinto, de aquellos principios denominados materiales, que conjuntamente "(...) elementos básicos del ordenamiento financiero y ejes sobre los que se construyen los distintos institutos financieros –tributos, ingresos crediticios, patrimoniales y monopolísticos; presupuesto– (...)".¹

1) Principio de Reserva de ley en materia Tributaria.

a) Consagración Constitucional

El Principio de Reserva de Ley, para nosotros de Legalidad Tributaria, se encuentra plenamente reconocido por texto expreso de la Constitución Española de 1.978; precisamente el artículo 31.3, del texto Constitucional señala que:

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

¹ Martín Queralt, Juan; Lozano Serrano, Gernardo; Casado Ollero, Gabriel; y Tegner López, José; en Curso de Derecho Financiero y Tributario; Editorial Tecnos, Madrid, España, año 1999, pp. 128.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.
3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley².

Esta norma se complementa con la del artículo 133 de la Ley Fundamental Española, cuando señala que:

- “1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.
2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.
3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.
4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes³”.

Otra norma en estricta relación con las anteriores, y que termina de construir el sustrato normativo de la Legalidad Tributaria Española, es el artículo 134.7. de la Constitución el cual señala que: “7. La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea⁴”.

De esta forma, las normas constitucionales antes señaladas representan la recepción, al máximo nivel normativo, de un principio que viene a cumplir, en el Estado Constitucional Español, un doble fin:

- Garantiza el principio de autoimposición;
- Garantiza el correcto resguardo del derecho de propiedad.

b) Consagración legal de la Reserva de Ley Tributaria

En el ámbito legal, el principio de Legalidad Tributaria, encuentra plena consagración en la Ley General Tributaria 230/1963⁵; en adelante LGT, especialmente en los artículos 2, 9 y 10 de este cuerpo legal.

Según el artículo 2º de la LGT, “La facultad originaria de establecer tributos es exclusiva del Estado y se ejercerá mediante Ley votada en Cortes”. Esta norma refuerza la idea de que

² La Ley General Tributaria Española, ha sido modificada por diversos cuerpos legales, a saber: Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha modificado los artículos 3, 64, 81.3, 81.4, 81.5 y 151.1; Ley 25/1998, de 13 de julio, de Modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, ha modificado el artículo 26.1.a); Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias ha modificado el artículo 113.1; Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social ha modificado los artículos 107.4 y 128.3; Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, ha modificado el artículo 112.4; Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social ha modificado el artículo 107.4; Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes del estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa ha modificado el artículo 107.4; Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa ha modificado el artículo 107.4; Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social ha modificado los artículos 43.5, 66.1.a) y 96.1.f); Resolución de 20 de septiembre de 2001, de la Secretaría General Técnica, por la que se da publicidad a la conversión en leyes de los valores de infracciones y sanciones, así como de los precios y tarifas correspondientes a las competencias ejercidas por el Ministerio de Hacienda y Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social ha modificado los artículos 43.2, 105, 123 y 130.

sólo el Estado es el titular de la creación del tributo, facultad que se realiza mediante el ac denominated ley.

Más tarde en el artículo 9º se establece que normas regirán las diversas materias tributari: esto, cuando señala que:

- “1. Los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter, se regirán:
 - a) Por la presente Ley, en cuanto ésta u otra disposición de igual rango no preceptúe lo contrario.
 - b) Por las Leyes propias de cada tributo.
 - c) Por los Reglamentos Generales dictados en desarrollo de esta Ley, en especial los de gestión, recaudación, inspección, jurados y procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas y por el propio de cada tributo; y
 - d) Por los Decretos, por las Ordenes acordadas por la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos y por las Ordenes del Ministro de Hacienda publicados en el “Boletín Oficial del Estado”.
2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común”.

De esa forma, en primer término, los diversos tributos se regirán por las normas de LGT, luego por las de cada tributo, y finalmente por los reglamentos que desarrollan dichas normas.

Más tarde, el artículo 10 de la LGT establece una norma de complemento de las norm anteriores, reforzando la norma constitucional del artículo 31 de la Constitución Español fijando en forma específica las materias tributarias que serán objeto de ley. Señala el artícu en comento que:

- “Se regularán, en todo caso, por ley:
- a) La determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, salvo lo establecido en el artículo 58.
 - b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias.
 - c) La modificación del régimen de sanciones establecidas por Ley.
 - d) Los plazos de prescripción o caducidad y su modificación.
 - e) Las consecuencias que el incumplimiento de las obligaciones tributarias puedan significar respecto a la eficacia de los actos o negocios jurídicos.
 - f) La concesión de perdones, condonaciones, rebajas, amnistías o moratorias.
 - g) La fijación de los supuestos de hecho que determinen la competencia de los jurados tributarios.
 - h) El establecimiento y la fijación de las condiciones esenciales de los monopolios fiscales.
 - i) Las prohibiciones de localización en ciertas zonas del territorio nacional, por motivos fiscales, de determinadas actividades o explotaciones económicas.
 - j) La implantación de inspecciones o intervenciones tributarias con carácter permanente en ciertas ramas o clases de actividades o explotaciones económicas; y
 - k) La obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria⁶”.

Las normas anteriormente descritas, conforman el marco normativo básico que establece el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria en el sistema jurídico español.

c) Características en el sistema español

En el ordenamiento tributario-constitucional español, el Principio de Reserva de Ley, presenta caracteres estructurales que lo diferencian, en cuanto a su operatividad, con otros ordenamientos.

En primer lugar, la reserva de ley, es un instituto de carácter constitucional, al igual que en nuestro sistema —aún cuando para estos investigadores es de un principio de derecho público—, que se presenta como vazo vinculante entre el Ejecutivo y el Legislativo, en cuanto a la producción normativa.

En segundo lugar, constituye un límite y una obligación para los poderes antes descritos, para el legislativo un límite al estar prohibido el ejercicio de potestades reglamentarias para crear tributos; para el legislativo, por cuanto no puede dejar de ejecutar el mandato constitucional obligatorio.

En tercer lugar, el Principio de Reserva de Ley tiene plena eficacia, desde el momento que existe una instancia jurisdiccional capaz de juzgar la correcta sujeción del legislativo al mandato constitucional, dicha atribución es ejercida por el Tribunal Constitucional Español.

d) Alcances del Principio de Legalidad Tributaria en España

El artículo 31 de la Constitución Española, en principio, ya nos indica el alcance del Principio en comento, pues su fuerza normativa se concentra o refiere a las prestaciones personales o patrimoniales de carácter público.

Lo que nos importa a nosotros son las prestaciones patrimoniales, ellas, según Queralt, “(...) no pueden identificarse simplemente con las prestaciones tributarias, sino que se extienden, cada vez con mayor intensidad, a un campo muy variado de prestaciones diversas, tales como los precios de servicios públicos industriales, cotizaciones a la Seguridad Social, pago de prestaciones farmacéuticas, etc.”

Ahora, si debemos delimitar el alcance de la Legalidad Tributaria en cuanto a sí este tiene un carácter absoluto o relativo, podemos señalar sin timbeos que en este sistema la reserva de ley en materia tributaria tiene un carácter relativo.

Las materias que deben regularse por ley sólo se limitan al establecimiento de tributos y a beneficios fiscales que afecten a tributos del Estado.

Ahora, esta es la opinión de la doctrina⁴ y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español⁵; sin embargo, resulta necesario preguntarse: ¿A qué se refiere la doctrina española cuando habla de establecimiento de tributos? Al parecer existe cierta confusión con relación a determi-

3 Martín Queralt, Juan; Lozano Serrano, Carmelo; Casado Ollero, Gabriel; y Tejedor López, José; en obra citada supra nota 1, pp. 155.

4 Martín Queralt, Juan; Lozano Serrano, Carmelo; Casado Ollero, Gabriel; y Tejedor López, José; en obra citada supra nota 1; en el mismo sentido Alonso González, Luis Manuel; en Jurisprudencia Constitucional Tributaria, Ediciones Civitas Fiscal, Madrid, España, año 2000, pp. 88 ff.

5 Sentencia del Tribunal Constitucional 179 de 19 de Diciembre de 1985, que señala en lo pertinente de su fundamento tercero: “(...) si bien la reserva de Ley en materia tributaria ha sido establecida por la Constitución (arts. 31.3 y 133 de la C.E.) de una manera flexible, tal reserva cubre los criterios o principios que dirige a las medidas se ha de regir la materia tributaria y concretamente la creación ex novo del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuraciones del mismo. En el mismo sentido en la Sentencia 37/81, de 16 de noviembre (R.D., J. 4) se consideró, en relación con la creación por parte de la Comunidad Autónoma Vasca de un canon o tasa, que los arts. 31.3 y 133.2 exigen, en igual modo Sentencia del Tribunal Constitucional 19 de 17 de febrero de 1987; Sentencia del Tribunal Constitucional 14 de 22 de Enero de 1998, entre otras.

nar que significa establecimiento de tributo, pues resulta que de nuestro estudio en los capítulos anteriores, hemos de concluir que establecer un tributo significa fijar en forma determinante los elementos primarios de la obligación tributaria que conforma el tributo determinado, lo que importa un sistema de reserva legal absoluta, de ahí entonces, que para nosotros exista cierta confusión conceptual en el derecho español.

Aun más, señala la propia doctrina española que “(...) una ley que pretendiera limitar a establecer un tributo, sin fijar sus señas de identidad —sujetos pasivos, hecho imponible, elementos mínimos de cuantificación— no habría establecido siquiera dicho tributo, sino un entelequia. Establecimiento de un tributo, en definitiva, supone cuando menos definir sus elementos esenciales”. Esto sólo confirma la idea de que la nomenclatura de reserva legal relativa en materia tributaria en el sistema español, es por lo menos discutible, amen de consideración como la antes señalada.

2) Creación y Modificación de tributos por la Ley de Presupuestos.

Un tema bastante controvertido en el sistema español es el de la posibilidad de crear tributos por medio de la Ley General de Presupuestos, problemática que se produce por lo establecido en el artículo 134.7 de la Constitución Española; este artículo señala que: “La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea.”

Este precepto buscaba regular en forma correcta las relaciones entre la Ley de Presupuestos y el ordenamiento jurídico tributario, impidiendo, principalmente, atajar reformas en materia tributaria, “(...) efectuadas a través de ley de presupuestos”, de debate y procedimiento más rápido y abreviado que las demás, en lugar de utilizar leyes tributarias sustantivas, como resultó más correcto”. Aquí se producen innumerables problemas de interpretación de la norma e comento, principalmente en cuanto a la autorización que por ley sustantiva podía darse para crear o modificar tributos a través de la Ley de Presupuestos.

Fue el Tribunal Constitucional Español⁶ quien despidió las dudas que la aplicación de la norma suscitaba, solucionando los puntos más discutidos en la materia, a saber:

- i) La concreción normativa del término “modificación de tributos”.
- ii) La concreción de concepto de “ley tributaria sustantiva”, como norma habilitante para la operatividad de la Ley de Presupuestos en materia tributaria.
- iii) Determinar si la norma del artículo 134.7 de la Constitución ha de aplicarse también a las leyes tributarias anteriores a la entrada en vigor de la Carta Fundamental.

En primer lugar, el Tribunal Constitucional señaló que en cuanto al término modificación del tributo, si bien esta totalmente prohibida la creación de tributos por la Ley de Presupuestos se permite su modificación, aún de carácter sustancial siempre que exista una norma que lo prevea, y siempre existirá la posibilidad de un tratamiento en la Ley Presupuestaria de mera adaptación del tributo a la realidad. Se deja de manifiesto, sin embargo, que cuando no exist esta mera adecuación circunstancial, debe necesariamente contar la Ley de Presupuestos con la autorización de Ley Tributaria Sustantiva.

6 Martín Queralt, Juan; Lozano Serrano, Carmelo; Casado Ollero, Gabriel; y Tejedor López, José; en obra citada supra nota 1, pp. 155.

7 Alonso González, Luis Manuel; en Jurisprudencia Constitucional Tributaria, Ediciones Civitas Fiscal, Madrid España, año 2000, pp. 105.

8 Sentencia del Tribunal Constitucional Español, de fecha 20 de julio de 1981, reproducida por Martín Queralt Juan; Lozano Serrano, Carmelo; Casado Ollero, Gabriel; y Tejedor López, José; en obra citada supra nota 1 pp. 157.

En segundo lugar, el término ley tributaria sustantiva, esta referido a la ley que regula los elementos de la relación tributaria, eludiendo cualquier generalización y no su parte formal. De esta forma la habilitación puede incluso contenerse en una ley de bases, impidiéndose por lo mismo la autorización por la vía del Decreto Ley.

Finalmente, la máxima magistratura constitucional, señaló que en el caso de las leyes anteriores a la entrada en vigencia de la Constitución es imposible la exigencia de la habilitación de ley tributaria sustantiva, ello por la sencilla razón de no existir en la época de la dicitación de una ley anterior a la Constitución de 1978 el requisito antes aludido.

De este modo podemos concluir, que en el sistema constitucional – tributario español, la posibilidad de establecer o crear tributos a través de la Ley de Presupuestos, sólo puede producirse ante la existencia de una Ley Tributaria que entre sus normas, expresamente disponga la posibilidad de creación de tributos por la vía de la Ley de Presupuestos.

Como hemos podido apreciar, el Principio de Legalidad Tributaria en España, tiene una consagración constitucional, que arranca del texto expreso del artículo 31 de la Carta Fundamental, el cual según la doctrina hispana, pero con reparos de nuestra parte, tiene un carácter relativo; constituye un límite y obligación de cumplimiento de parte de los poderes a través de los cuales funciona el Estado, principalmente para el Ejecutivo y el Legislativo; finalmente, ha de destacarse la notable misión del Tribunal Constitucional Español, que se transforma en permanente garante del respeto por el Principio Constitucional en estudio, impidiendo de esa forma las posibilidades concretas de abuso de poder.

B. ARGENTINA

1) Generalidades

Para entender el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria y su operatividad en el ordenamiento jurídico argentino, debemos referirnos en forma muy breve al Principio de Legalidad en general.

De acuerdo con el artículo 19, segunda parte, de la Constitución Nacional Argentina “(...) Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”. Se desprende claramente la necesidad de la dicitación de una ley para que se obligue a las personas a realizar una determinada conducta o a otorgar una prestación.

Sobre el particular se ha dicho que “(...) esto significa que todo poder ejercido por un funcionario u órgano de gobierno de gobierno debe derivarse del orden jurídico establecido por las normas legales, y ajustarse a lo que ellas disponen”.

Aparte de establecer, en texto expreso constitucional, la regla máxima del derecho público, la norma del artículo 19 establece en términos muy claros y precisos la obligación de dicitación de ley para proceder a realizar cualquier actividad por los órganos públicos, como así también restringir o limitar el ejercicio de los derechos de las personas.

En cuanto al objeto del Principio de Legalidad en el sistema argentino, el gran jurista argentino German Bidart Campos ha dicho que “(...) el principio de legalidad se fundamenta en que la obediencia que las personas prestan a los gobernantes se basa racionalmente en la creencia de que estos gobiernan en nombre de la ley y de acuerdo con sus prescripciones”.

⁹ Spisso, Rodolfo; en Derecho Tributario Constitucional, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, año 2000, pp. 253.

¹⁰ Bidart Campos, German; en Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino, tomo I, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, año 1996, pp. 225.

De esta forma todos los integrantes de la comunidad nacional Argentina tienen fiel certeza de las prescripciones que obligan tanto a gobernantes como a gobernados.

2) El Principio Constitucional de Legalidad Tributaria en la Constitución Nacional

El texto de la Constitución Nacional Argentina regula en diversas disposiciones el Principio de Legalidad Tributaria, entendido como Principio de Reserva de Ley Impositiva.

a) Los tributos parte integrante del Tesoro Nacional

En primer término el artículo 4º, que se encuentra en el Capítulo Primero: Declaraciones, derechos y garantías, establece que “El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación; del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”; al determinar los fondos que integran el Tesoro Nacional, aquí se hace referencia expresa a las contribuciones que equitativa y proporcionalmente establezca el Congreso General, órgano que a su turno sólo puede imponerlas por la vía legal.

Esta norma, en lo relativo a los tributos, debe entenderse totalmente relacionada con el artículo 17 cuyo texto nos señala que “La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal Argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie”.

Como podemos apreciar, el artículo 17 regula el estatuto del Derecho de propiedad en el ordenamiento constitucional argentino, de esto se desprende claramente, que la imposición tributaria se entiende como una forma de expropiación, de limitación o de afectación en el derecho de propiedad, razón suficiente para que sea el Congreso, mediante un acto de ley, quien deba imponerlos, resguardando y cumpliendo de esa forma con el Principio de Legalidad Tributaria.

b) El Congreso único creador de los tributos.

Hemos adelantado que toca al Congreso de la Nación, el establecimiento de los tributos esta facultad ha sido expresamente establecida en el artículo 75 números 1 y 2 de la Constitución Nacional.

El artículo en comento señala que:

“Artículo 75: Corresponde al Congreso:

1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las avaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.

2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente

iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.

Una ley convalida, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la autonomía en la remisión de los fondos.

La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto: será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

La ley convalida tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente, ni reglamentada y será aprobada por las provincias.

No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso.

Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la Ciudad de Buenos Aires en su composición¹¹.

Como podemos apreciar, corresponde al Congreso legislar sobre normativas de imposición lanera, como asimismo imponer contribuciones directas o indirectas, estableciendo conjuntamente un sistema de coparticipación entre la Nación y las provincias, ello, en consideración al tema de organización del Estado argentino como Estado Federal, sistema lamente regulado por la norma del número 2 del artículo 75.

Una norma que se entienda íntimamente vinculada con esta facultad del Congreso y que determina precisamente que la autoridad administrativa no tiene facultades en materia de imposición de tributos es la que establece el artículo 100 número 7 de la Constitución nacional; esta norma dispone que: Artículo 100. "El jefe de gabinete de ministros y los demás ministros secretarios cuyo número y competencia será establecida por una ley especial, tendrán a su cargo el despacho de los negocios de la Nación, y refrendarán y firmarán los actos del Presidente por medio de su firma, sin cuyo requisito carecen de eficacia. Al jefe de gabinete de ministros, con responsabilidad política ante el Congreso de la Nación, le corresponde: 7. Hacer recaudar las rentas de la Nación y ejecutar la Ley Presupuestaria Nacional".

De la anterior disposición queda completamente excluida la posibilidad de imposición tributaria, solo correspondiéndole la recaudación de los tributos.

Iniciativa exclusiva en materia de imposición de contribuciones a la Cámara de Diputados

Según lo dispone el artículo 52 de la Constitución Nacional, y a diferencia de lo que ocurre en nuestro país, es la Cámara de Diputados la titular de la iniciativa exclusiva en materia de imposición de tributos, ello en el entendido de que se trata de la Cámara más cercana al interior del Congreso.

Señala en lo pertinente el artículo 52 que: "A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas". Observamos que el texto del artículo 52 es diametralmente opuesto al texto de nuestro artículo 62 inciso 4º número 1º que entrega la iniciativa exclusiva en materia de leyes tributarias al Presidente de la República.

d) Los poderes provinciales frente al principio de Legalidad Tributaria

Como ya adelantamos, el Estado Argentino es Federal, de ahí que convivan actuando en forma interrelacionada un poder central y varios poderes provinciales, radicados precisamente en cada una de las provincias argentinas.

El Principio de Legalidad Tributaria es plenamente aplicable a los poderes provinciales, esto se produce toda vez que las normas que regulan la imposición tributaria a nivel nacional, deben entenderse como "(...) bases inmutables, igualmente para los gobiernos de provincia, con referencia a sus propias legislaturas, toda vez que los Estados Provinciales deben conformar sus instituciones a los Principios de la Constitución Nacional, expresa o virtualmente contenidos en ella"¹²; esto demuestra dos cosas, a la luz del ordenamiento constitucional argentino, el respeto que debe siempre existir por el Principio de Supremacía Constitucional¹³ y conceptual al Principio de Legalidad Impositiva como un Principio de aplicación general en el ordenamiento jurídico nacional argentino.

En este mismo tema, es importante destacar la posibilidad que se otorga a las municipalidades para establecer e imponer ciertos tipos de tributos; sin embargo debemos reparar que dicha facultad sólo es operativa en aquellos casos en que el tributo sea impuesto por el órgano legislativo municipal y no por el ejercicio de la actividad discrecional administrativa.

3) Alcances del Principio de Legalidad Tributaria en el sistema argentino

Corresponde ahora preocuparnos de los aspectos de la relación tributaria que deben ser fijados por ley en el sistema constitucional – tributario argentino, de modo que se respete fielmente el Principio de Legalidad Tributaria.

Hemos de señalar que la Constitución Nacional, nada dice sobre el particular; sin embargo, algunas Normas Provinciales tratan el tema en forma bastante interesante, así, la Código Fiscal de la Provincia de Córdoba¹⁴ es uno de los que mejor trata y desarrolla el principio de Reserva de Ley:

Reza el artículo 2º de dicho cuerpo legal:

¹¹ Señala la norma, de la Constitución Política de Chile, en comento que: "Corresponden, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para: 1º. Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión".

¹² Spisso, Rodolfo; en obra citada supra nota 9, pp. 263.

¹³ Ejemplo de esta sumisión que han de tener las Constituciones Provinciales a los principios consagrados por la Constitución Nacional, es el artículo 71 de la Constitución de Córdoba el cual dispone: "artículo 71: El sistema tributario y las cargas públicas se fundamentan en los principios de legalidad, equidad, capacidad contributiva, uniformidad, simplicidad y certeza"; a su turno el artículo 51 de la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, señala que: "No hay tributo sin ley formal, es nula cualquier delegación explícita o implícita que de esta facultad haga la Legislatura"; sin dudas que este último artículo es uno de los más firmes en cuanto a determinar la necesidad de un sistema uniforme, sea para la Nación ora para las provincias, en que se respete sin discusión el Principio de Legalidad Tributaria.

¹⁴ Spisso, Rodolfo; en obra citada supra nota 9, pp. 265.

"Ningún tributo puede ser establecido, modificado o suprimido sino en virtud de ley. Sólo la ley puede: a) definir el hecho imponible; b) indicar el contribuyente y, en su caso, el responsable del pago del tributo; c) determinar la base imponible; d) fijar la alícuota o el monto del tributo; e) establecer exenciones y reducciones; f) tipificar las infracciones y establecer sus respectivas responsabilidades. Las normas que regulen las materias anteriormente enumeradas no pueden ser integradas por analogía".

Hasta ahora no hablamos revisado una norma tan completa y determinante en orden a fijar precisamente que debe ser regulado por ley para de esa forma dar estricto cumplimiento al Principio Constitucional de Legalidad Tributaria. La norma no deja posibilidad alguna de discrecionalidad administrativa en lo que nosotros denominamos la fijación de los elementos primarios de la obligación tributaria, a lo cual se une la expresa orden de que el ámbito infraccional o penal tributario también sea regulado por ley, lo cual es lógico toda vez que en cualquier sistema jurídico debe cumplirse con la máxima del derecho penal, "nullum crimen, nulla poena sine lege", aspecto determinante en un verdadero Estado Democrático de Derecho.

En Argentina, al igual que en Chile, es necesario que todos los elementos primarios de la obligación tributaria sean regulados por ley, al igual que las exenciones y las infracciones tributarias. De esta forma se rescata un principio de reserva legal absoluta en materia tributaria, ello desde el momento en que los elementos primarios, al igual que en Chile, deben regularse necesariamente por ley.

4) La Delegación de facultades legislativas en materia tributaria en el sistema constitucional argentino

En Argentina, para referirse al tema de delegación de facultades, se recurre normalmente, a lo establecido en la Constitución Nacional la cual regula esta circunstancia en su artículo 76.

De acuerdo al artículo 76 de la Constitución Nacional, "Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca". Luego el inciso 2º del artículo en comento señala que, "La caducidad resultante del transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior no importará revisión de las relaciones jurídicas nacidas al amparo de las normas dictadas en consecuencia de la delegación legislativa".

Según lo prescrito por este artículo la delegación esta prohibida, a menos que se trate de materias determinadas de administración o de emergencia pública, de lo cual resulta que en ningún caso existe posibilidad de delegación de facultades en materia de creación de tributos, que aún cuando no se establezca expresamente se desprende del contenido del mismo artículo 76, en este punto es de mejor técnica constitucional nuestro artículo 61, pues él señala en forma precisa las materias no susceptibles de delegación.

Ahora observamos que la Constitución habla de materias determinadas de la administración, término del todo impreciso y vago, por el cual no se permite en este ámbito preciso la delegación legislativa tributaria. Por su parte el término emergencia pública, admite en determinadas circunstancias la delegación legislativa tributaria, pero de un carácter absolutamente especialísimo.

Para la delegación a que nos referimos anteriormente deben cumplirse varios requisitos según Spisso¹⁵, estos son:

- Efectiva situación de emergencia pública, declarada por el Congreso.
 - Que la política legislativa este suficientemente definida en la Ley de Habilitación.
 - Que se haga exclusivamente en cabeza del Poder Ejecutivo.
 - Que la delegación no comprenda la creación de tributos, la definición del hecho y de la base imponible, la determinación de los contribuyentes o los responsables, exenciones o franquicias sino solo referida a asuntos cuantitativos de la obligación tributaria, esto es, las alícuotas, ta o montos fijos.
 - Que la facultad se conceda por tiempo determinado y se agote con el uso que se haga ella.
 - Que comprenda sólo tributos que por sus características exijan adecuaciones en el tiempo de la emergencia, y
 - Que se cumplan las exigencias establecidas en el artículo 100 número 13 de la Constitución Nacional¹⁶.
- Es claro, y así lo confirman los autores argentinos, en cuanto a que la posibilidad de delegación de facultades legislativas en materia tributaria, procede sólo tratándose de emergencia pública, en la forma acotada que antes señalamos, de forma tal que esta forma de determinar atribuciones, facultades y poderes de los diversos órganos del Estado contribuye a una efectiva de los derechos fundamentales de las personas.

MÉXICO

1) Generalidades

a) El ámbito normativo

Antes de entrar al estudio del Principio de Legalidad Tributaria en el sistema jurídico mexicano es importante considerar algunos aspectos sobre el principio de Legalidad general, por ello se hace necesario revisar en primer término el artículo 1º de la Constitución Mexicana. Señala el artículo 1º inciso 1º de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, que se encuentra en el Capítulo I "De las Garantías Constitucionales", que: "En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que la misma establece".

El texto de este artículo deja plenamente manifiesta la circunstancia de que toda restricción y suspensión de las garantías constitucionales debe realizarse de acuerdo con las normas principios que la propia Constitución establece, entre ellos, el Principio de Legalidad.

Más tarde, tratándose en especial de los Principios Constitucionales el artículo 14, texto Constitucional establece el Principio de Legalidad General, al señalar que:

¹⁵ Spisso, Rodolfo: en obra citada nota supra 9, pp. 281.

¹⁶ Señala el artículo 100 número 13 de la Constitución Nacional Argentina que: "Artículo 100. El jefe de gobierno, ministros y los demás ministros secretarías cuyo número y competencia será establecida por una ley especial, tendrán a cargo el despacho de los negocios de la Nación, y representarán y legalizarán los actos del presidente por medio de su firma cuyo repulido carecerá de eficacia. Al jefe de gobierno y ministros, con responsabilidad política ante el Congreso a Nación, le corresponde: 13. Representar conjuntamente con los demás ministros los decretos de necesidad y urgencia y decretos que promuegan parlamentariamente leyes. Someterá personalmente y dentro de los diez días de su sanción estos decretos a consideración de la Comisión Bicameral Permanente. El jefe de gabinete de ministros no podrá desempeñar simultáneamente otro ministerio."

"A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley; y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho".

El artículo en comento regula entre otros principios el de irretroactividad de la ley penal, el de protección de la vida, de la libertad y de la propiedad y el principio del debido proceso, sea en materia penal o civil.

b) Marco de legalidad del artículo 14 de la Constitución Mexicana

En primer término y como preámbulo, tenemos el que la mayoría de los ciudadanos y en particular los contribuyentes, desconocen sus mínimas garantías individuales, por lo que los gobernados no saben de las tutelas jurídicas que radican en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como consecuencia de ello, se permite que la autoridad maneje los relaros de las leyes o reglamentos a su antojo, y además esto aunado a la falta de cultura de la defensa fiscal, tema, por lo demás, muy similar al que ocurre en nuestro País, donde la presunción de conocimiento de la ley, y por lo mismo de los derechos que dichas leyes resguardan, no pasa de ser una hermosa declaración de principios sin operatividad práctica alguna.

Como lo acabamos de leer en el contenido del artículo 14 de la Constitución, en primer lugar, tenemos establecida a través de su cobertura legal la garantía de audiencia y el derecho de ser oídos y vencidos en juicio, esto es, tenemos una garantía de seguridad jurídica¹⁷.

Dentro del marco de legalidad del artículo 14 el cual plasma en forma clara y concreta, que dicha garantía jurídica deberá prever el que todos los contribuyentes, sean oídos y vencidos en juicio en el cual se respeten las formalidades del procedimiento; así como por esto se entenderá el que deberá existir o mediar juicio previo ante autoridad competente para poder ser sujeto a privación de los bienes, derechos, posesiones y en ello incluido la vida humana.

Ahora, si la autoridad tiene las facultades administrativas y potestad necesarias para realizar el acto de molestia y para como resultado el inferir en la esfera jurídica del contribuyente, no menos cierto es que también se le debe permitir al agraviado ejercer su medio idóneo de defensa, el tener la facultad de ser oído y vencido en juicio.

¹⁷ Ha señalado la Jurisprudencia de la Suprema Corte Mexicana que: "La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobierno la oportunidad de defensa previamente al acto privado de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento". Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se fogue la defensa; 3) La oportunidad de alegar y 4) El dictado de una resolución que firme las cuestiones debatidas. Observamos, y ello también vale para el sistema constitucional chileno, que de no respetarse estos requisitos, se dejara de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado, en definitiva se trata de un respeto necesario por el principio del debido proceso de ley; en Semanario Judicial de la Federación y Gaceta Judicial, Tomo II, Diciembre, Ciudad de México, México, año 1995, pp. 102.

2) Funcionamiento del Principio de Legalidad Tributaria en el ordenamiento mexicano. Organos titulares de la potestad tributaria

El artículo 31 inciso cuatro de la Constitución Mexicana, establece que: "Los mexicanos deben contribuir al gasto público de la Federación, Distrito Federal, los estados y los municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes".

El Principio de Legalidad, en México, constituye una garantía esencial en el Derecho Tributario, según el cual se requiere que todo gravamen sea sancionado por una ley material formalmente entendida, esto es, que emane de un órgano constitucionalmente facultado con la potestad legislativa y conforme al procedimiento que la propia Constitución de la República contempla para su formulación.

El Principio de Legalidad del Tributo encuentra su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho a la propiedad privada, debido a que, en ejercicio de sus facultades, se sustrate a favor del Estado algo de su patrimonio.

Se ha señalado que, "(...) un cabal y efectivo cumplimiento de la garantía de legalidad en materia tributaria en nuestro país, da lugar a que el fisco, sea federal o local, no pueda realizar o llevar a cabo acto alguno sin que previamente éste facultado para ello. De lo contrario, la autoridad estaría actuando inconstitucionalmente.

La garantía de legalidad tributaria se traduce no sólo en que la contribución debe estar contenida en un ordenamiento formal y materialmente legislativo, sino que es preciso el que ostente con claridad y certeza todos los elementos del tributo, para que, de ésta manera, gobernado tenga la certeza jurídica respecto de su obligación constitucional de contribuir con el gasto público¹⁸.

Desde el punto de vista formal y material, sólo el Congreso de la Unión y las legislaturas de los Estados y el Distrito Federal cuentan con la facultad de expedir leyes en materia tributaria, ya que el artículo 115 de la Constitución, en la fracción cuarta, dispone que los municipios administran libremente su hacienda, que se forma con las contribuciones señaladas por las legislaturas de cada estado.

De modo que en el sistema mexicano, se cumple a cabalidad con el respeto al Principio de Legalidad Tributaria toda vez que para contribuir al gasto público debe dictarse una ley que así lo disponga, sea por el Congreso Nacional, las Legislaturas de los Estados o del Distrito Federal.

De acuerdo con el artículo 115 de la Constitución Mexicana, que se encuentra en el Título Quinto "De los Estados de la Federación y del Distrito Federal", se establece que:

"Artículo 115. Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes:

- IV) Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:
- a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división,

¹⁸ Diego Rosas, Jorge Nieto Martínez, Gerardo Oréndain Kunhardt, Ignacio Saldúa Orzoco, Jaime Jesús y Zenteno García, Gil Alonso, en Los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las Garantías en materia Tributaria, Revista Fiscal, número 12, Julio, Ciudad de México, México, año 1992, pp. 54

consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los Municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones;

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados;

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo. Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las Legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los Ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los Ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles”.

Según la norma anterior, los municipios tienen la facultad de establecer ciertos tipos de cursos, denominados contribuciones, lo cual es de lógica coherencia, habida consideración construir México un Estado Federal, en el cual la autonomía de los Estados constituye uno los elementos diferenciadores de este tipo de Estado.

Más tarde la norma nos da una serie de normas relativas a la percepción de tributos, como mismo normas especiales sobre participación, establecimiento de exenciones y aprobación leyes de ingreso de los ayuntamientos.

Por su parte el artículo 122 de la Constitución establece la potestad tributaria del Distrito leral, al señalar que:

“Artículo 122. Definida por el artículo 44 de este ordenamiento la naturaleza jurídica del Distrito Federal, su gobierno está a cargo de los Poderes Federales y de los órganos Ejecutivo, Legislativo y Judicial de carácter local, en los términos de este artículo.

A su vez, el artículo 73 de la Constitución, en su sección séptima, establece la Facultad del Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, condicionando el ordenamiento jurídico fundamental, en el artículo 72 inciso H, que toda iniciativa de ley sobre contribuciones o impuestos se discuta en la Cámara de Diputados, procedimiento que se estima adecuado, en virtud de que en dicha Cámara, conforme a la teoría constitucional sobre el sistema federal, es donde se encuentran los representantes de los intereses del pueblo.

“Artículo 73. El congreso tiene facultad: VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto”.

Con esto no se hace más que reafirmar que el establecimiento de tributos debe realizarse el órgano más representativo del ordenamiento jurídico del Estado respectivo, al igual que ree en Chile.

3) Iniciativa en materia de leyes tributarias

En México, al igual que en Argentina, pero a diferencia de Chile; las materias tributarias tienen su origen en la Cámara de Diputados, como también el inicio de su discusión, así lo señala el artículo 72 letra h) de la Constitución Mexicana.

Señala el artículo en comento que:

“Artículo 72. Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones H. La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados”.

En el ordenamiento mexicano, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad.

4) Contenido del Principio de Legalidad en el sistema tributario mexicano

El Principio de Legalidad¹⁹ que se analiza, establece que para la existencia jurídica de cualquier contribución, se requiere que se encuentre prevista en la ley. A través de éste principio se pretende garantizar certidumbre a los contribuyentes frente a la actuación de la administración pública, ya que limita el cobro de las contribuciones a las previstas en ley, misma en la que deben precisarse las características y elementos necesarios del impuesto. Es decir, tanto el impuesto como el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, deben señalarse en ley. Se discute al respecto, si sólo en leyes emanadas del legislativo se deben establecer dichos elementos, a fin de que se considere cumplimentado el principio de legalidad; y el razonamiento y conclusión es que sí, ya que el reglamento no es ley, la pormenoriza.²⁰

Se ha dicho en México que la reserva de ley exige mucho más, es decir, que la ley regule en todo o en parte, pero en ambos casos de manera suficientemente precisa y con objeto de limitar la discrecionalidad administrativa, de las materias o asuntos que de ella son objeto.

Señala el profesor mexicano que “Nadie, estará obligado a soportar el cumplimiento de una obligación a título de tributo si la causa invocada para ello no se halla explicitada en una ley en sentido formal y material”²¹.

Continua señalando que: “Es unánime la doctrina en admitir que los valores implícitos en la reserva de ley no se ven salvaguardados, si está se reduce al sólo establecimiento del tributo, es decir, a su enunciado nominal. Por lo que la reserva deberá ir más allá del mero enunciado

¹⁹ Sánchez León, Gregorio: en Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Cárdenas, Ciudad de México, México año 2000, pp. 152.

²⁰ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús en El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de legalidad tributaria, Revista Lex, número Mayo, Ciudad de México, México, año 1999, pp. 211.

²¹ Jiménez González, Antonio: en Lecciones de Derecho Tributario, Editorial Escobar, Ciudad de México, México, año 1996, pp. 182.

del tributo, debiendo comprender en consecuencia la previsión de los elementos esenciales o fundamentales de cada tributo".

Luego agrega que, "(...) cuáles sean tales elementos calificables de "fundamentales" o "esenciales" de cada tributo, constituye el nudo de la gran controversia. E identificados éstos, hasta donde deba penetrar en cada caso dicha reserva, es cuestión igual que suscita las más agueridas posturas encontradas²²

Continúa señalando que:

"Si el principio de reserva de ley de vigencia exclusiva en materia tributaria se explica como la exigencia de que sólo mediante leyes en sentido formal y material, en la medida que constituyan actos que contengan imperativos generales, abstractos y dotados de coacción provenientes del órgano del Estado que tenga conferida la potestad legislativa, pueden imponerse al gobernado cargas patrimoniales a título de tributo, es obvio que el alcance de tal principio puede ser variable en la medida que la reserva puede ser totalizadora respecto a dicho sector o sólo regir con la relación a determinadas zonas de la referida materia²³."

5) Modalidad del Principio de Reserva de Ley en el sistema Mexicano

Para comprender el tema es necesario hacer presente una Jurisprudencia del Pleno de la Corte Suprema de Justicia Mexicana.

Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que: "(...) el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia permitida a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que

²² Jiménez González, Antonio: en obra citada nota supra 21, pp. 183.
²³ Idem, pp. 185.

supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precisado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativo, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria²⁴."

De acuerdo a lo señalado por la máxima Magistratura mexicana, tenemos un sistema de reserva de ley relativa; sin embargo, como señalamos en capítulos anteriores, los que nosotros hemos denominado elementos primarios de la obligación tributaria, deben regularse por ley, luego, observamos cierta confusión, según nuestro criterio, al momento de determinar cuando estamos en presencia de una reserva legal absoluta o relativa. Lo anterior nos lleva nuevamente a señalar, que no correspondería, en materia tributaria hablar de un principio de reserva legal absoluta o relativa, sino más bien que de un "Principio de Reserva Legal" sin calificativos.

Además se confirma la Jurisprudencia del máximo Tribunal Mexicano, por lo dispuesto en el artículo 73 fracción VII (Título Tercero, Capítulo II, Sección III, De las Facultades del Congreso), señala:

"Artículo 73. El Congreso tiene facultad: VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto."

D. URUGUAY

1) Generalidades

El Principio Básico de Legalidad se encuentra expresamente recogido en el artículo 10 inciso 2º de la Constitución Uruguaya cuando señala que:

"Las acciones privadas de las personas que de ningún modo atacan el orden público ni perjudican a un tercero, están exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la República será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe²⁵."

²⁴ Semanario Judicial de la Federación y Gaceta Judicial, Tomo VI, Noviembre, Ciudad de México, México, año 1997, pp. 78.
²⁵ Valdés Costa, Ramón: en Instituciones de Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, año 1996, pp. 228.

Se advierte claramente la regla básica del Derecho Público, de la cual se desprende el Principio de Legalidad que evidentemente se aplica al ámbito tributario.

2) El Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución Uruguaya

La norma general del artículo 10 de la Constitución Uruguaya se complementa y desarrolla en el ámbito tributario, en el artículo 85, este señala que:

"Artículo 85: A la Asamblea General compete:

(...) 4. Establecer las contribuciones necesarias para cubrir los presupuestos, su distribución, el orden de su recaudación e inversión, y suprimir, modificar o aumentar las existentes.

(...) 9. Crear nuevos Departamentos por mayoría de dos tercios de votos del total de componentes de cada Cámara; fijar sus límites; habilitar puertos; establecer aduanas y derechos de exportación e importación aplicándose, en cuanto a estos últimos, lo dispuesto en el artículo 87; así como declarar de interés nacional zonas turísticas, que serán atendidas por el Ministerio respectivo".

Hemos de señalar que aun cuando el constituyente se refiere a contribuciones, esto se produce por confusión del constituyente uruguayo, pues se trata en definitiva, como señala Valdés Costa, de tributos en cualquiera de sus especies.²⁶

Además, debemos tener presente que las facultades del Poder Legislativo no sólo se refieren a la creación de tributos, sino que también para suprimirlos, modificarlos o aumentarlos.

Se debe considerar, además, lo dispuesto en el artículo 87 que señala: "Artículo 87. Para sancionar impuestos se necesitará el voto conforme de la mayoría absoluta del total de componentes de cada Cámara".

De esta forma, y por la relación de las normas antes señaladas, se configura el sistema del Principio de Legalidad Tributaria en el Uruguay.

Debemos señalar que es la Asamblea General, el órgano titular de la función legislativa, por lo cual a ella corresponde la formación de las diversas leyes en el ordenamiento uruguayo; por otra parte, "(...) no existe en la Constitución ninguna norma que admita, ni expresa, ni implícitamente, la posibilidad de que dichos actos sean dictados por otro órgano que el Poder Legislativo".²⁷

3) Alcances y contenido del Principio de Legalidad Tributaria

En cuanto al alcance y contenido del principio de Legalidad Impositiva, la ley debe establecer todos los elementos referentes a la existencia y cuantía de la obligación tributaria, lo que implica la existencia de un Principio de Reserva Legal Absoluta, pues los elementos primarios de la obligación tributaria deben establecerse por ley.

Valdés Costa ha señalado que "(...) esta característica surge del texto del artículo 85, al decir que a la Asamblea General compete establecer las contribuciones. La expresión establecer, en su acepción más adecuada al caso, significa "ordenar, mandar, decretar" y, por tanto, implica que el pronunciamiento sea completo; de lo contrario el tributo no estaría establecido".²⁸

²⁶ Valdés Costa, Ramón; en obra citada supra nota 25, pp. 231 - 232.

²⁷ Ídem, pp. 228.

²⁸ Ídem.

Esta concepción del Principio de Legalidad Tributaria, se encuentra regulado a nivel legal en el artículo 2º del Código Tributario Uruguayo cuando nos dice que:

"Artículo 2 (Principio de legalidad).

Sólo la ley puede: 1) Crear tributos, modificarlos y suprimirlos. 2) Establecer las bases de cálculo y las alícuotas aplicables. 3) Establecer exoneraciones totales o parciales. 4) Tipificar infracciones y establecer las respectivas sanciones. 5) Crear privilegios, preferencias y garantías. 6) Establecer los procedimientos jurisdiccionales y los administrativos en cuanto éstos signifiquen una limitación o reglamentación de derechos y garantías individuales.

En los casos de los numerados 2, 3 y 4 la ley podrá establecer también las condiciones y límites dentro de los cuales el Poder Ejecutivo deberá precisar o determinar las bases de cálculo, alícuotas, exoneraciones y sanciones aplicables".

El anterior constituye un excelente artículo que determina con exactitud los diversos ámbitos que debe cubrir el Principio Constitucional de Legalidad, dejando de lado cualquier tipo de interpretación que produzca confusión o aplicación errónea.

Con la norma del artículo 2º del Código Tributario Uruguayo, quedan completamente cubiertos todos y cada uno de los aspectos que deben regularse por ley, de modo que en ese tipo de materias no cabe la posibilidad de regulación reglamentaria. Constituye este un buen ejemplo de excelente técnica legislativa que podría ser copiada por nuestros legisladores.

En síntesis, como señala Valdés Costa "(...) nuestro régimen constitucional establece rigidamente el principio de Legalidad, con algunas excepciones expresas que no afectan la esencia del principio de que no hay tributo sin ley que lo establezca, ni que admitan delegaciones de competencias en lo que concierne a la creación, modificación y supresión de tributos".²⁹

²⁹ Valdés Costa, Ramón; en obra citada supra nota 25, pp. 228.

CAPÍTULO SEXTO

CONCLUSIONES Y COMPROBACIÓN DE LAS HIPÓTESIS PROPUESTAS

Después de analizar extensamente las diversas manifestaciones del Principio Constitucional de Legalidad en materia Tributaria, corresponde dar a conocer las conclusiones a que estos investigadores han llegado y proceder a la confirmación o rechazo de las hipótesis propuestas en las primeras paginas de esta investigación.

A. PRIMERA HIPÓTESIS

Nuestra primera hipótesis de trabajo a quedado plenamente demostrada y, más aún, comprobada con mayor fuerza. Efectivamente el Principio de Legalidad en materia Tributaria más que un principio constitucional, constituye un principio de "Derecho Público", que regula todas las materias que quedan comprendidas en su ámbito de aplicación.

Este carácter de principio de derecho público, no sólo emana del propio texto de las disposiciones de los artículos 7º, 19 número 20 inciso 1º, 60 números 2 y 14 y 62 inciso 4º número 1, de nuestra actual Carta Fundamental; sino que se trata de un principio consagrado en todos y cada uno de los textos constitucionales de que ha tenido noticia nuestra historia republicana.

Lo anterior queda plenamente demostrado con la sola lectura de las siguientes normas de los diversos textos constitucionales, a saber:

Reglamento Constitucional Provisorio de 1812: artículos 7 y 8;

Reglamento Constitucional de 1814: artículo 2º;

Constitución Política de 1818: artículo 3º, capítulo II, título I, artículo 4º, capítulo III, título III;

Constitución Política de 1822: artículos 47 números 1 y 2, 48, 49, 113, 221 y 222;

Constitución Política de 1823: artículos 38 número 2, 39 número 4, 69 número 2 y

235; Constitución Política de 1828: artículos 1º, 46 números 1, 2 y 3, 47 número, 49, 84

número 2, 114 número 7 y 122 número 4;

Constitución Política de 1833: artículos 160, 37 número 1 y 3 inciso 2º, 40, 148 y

149; y, Constitución Política de 1925: artículos 4º, 10 número 9, 44, 45 inciso 3º, 72 y 98

inciso 1º.

Además, debe señalarse que el carácter de principio de Derecho Público no solo se encuentra establecido en el ámbito interno, sino que podemos observar que en los textos constitucionales clásicos, como asimismo en las Constituciones de algunos países como España, Argentina o

léxico, la consagración del principio objeto de este estudio es guiada en la idea de consagrar un principio de Derecho Público

B. SEGUNDA HIPÓTESIS

Nuestra segunda hipótesis de trabajo también ha quedado comprobada, según lo que a continuación se señala:

El Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, según la configuración que le da la Constitución Política, se presenta como un principio fundamental del derecho público chileno, que actúa en carácter de reserva legal absoluta, debiendo ser respetado tanto por el Estado-Acreedor-Fisco como por el Contribuyente; circunstancia del todo comprensible entendido el triple carácter del Estado: i) Creador del Tributo; ii) Acreedor del Tributo; y iii) Juez Tributario, según el esquema del derecho tributario constitucional chileno. La actividad del Poder Legislativo debe ejercerse dentro de los límites que la propia Constitución ha establecido en su capítulo V, no más que ello, pero tampoco menos que eso, por lo cual no puede ni debe renunciar a su función de regular las diversas opciones que las materias tributarias exigen sean reguladas por ley, esto es, imponer, reducir, suprimir o condonar tributos, como asimismo determinar y establecer las exenciones a favor de los contribuyentes que cumplan con los requisitos legales. La ley está llamada a regular los elementos primarios del tributo, que puede entenderse como aquellos elementos necesarios para determinar la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria, esto es, el hecho gravado, en cada uno de los elementos que lo componen; los sujetos, sean pasivo o activos y en el caso de los pasivos no solo el propio contribuyente directo sino que también los responsables o los sustitutos; la Base Imponible y la Tasa Impositiva; ello sin perjuicio de la necesidad de que también debe regular los aspectos relativos a la responsabilidad, a la tipificación de las infracciones tributarias y a la imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones de los derechos y garantías individuales.

Tratándose de los elementos secundarios de la obligación tributaria, nuestro parecer es que debe mantenerse la actual actividad del Servicio de Impuestos Internos en orden a regular mediante su propia actividad normativa, principalmente las circulares, aquellas materias que por su complejo contenido técnico deben quedar en manos de funcionarios altamente calificados que pueden aplicar las normas generales a las diversas situaciones de hecho que cada vez se presentan con más frecuencia en el campo tributario. De existir limitaciones al Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, estas deben estar consagradas explícitamente en el propio texto Constitucional, debiendo tratarse de normas de interpretación estricta y no analógica. De lo cual se colige que la posibilidad de actuación Administrativa es plenamente reglada por la propia ley y no discrecional. Finalmente cabe realizar una fuerte crítica a aquellos que señalan que el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria es un principio caduco y en retirada, frente a una necesidad cada vez más imperiosa de regular con ciertos matices de eficiencia y eficacia determinadas materias entre ellas, la de carácter tributario.

Estimamos imprescindible mantener la Legalidad Tributaria, pero acortando o delimitando correctamente su margen de acción, esto es, a los elementos primarios de la obligación tributaria, ello atendido el cúmulo de derechos de diversa significación que entran en juego, el derecho de propiedad.

Por último, compararnos lo señalado por el profesor Spisso, en cuanto a que "(...) en momentos en que el mundo esta de vuelta de muchas transnochadas aventuras, cuando ha caído el muro de Berlín y el comunismo se resigna a ceder el monopolio del poder en la misma Rusia, cuando se siente la necesidad impostergable de que los gobiernos exhiban una conducta más moral, más ética y renacen en el mundo occidental con fuerza arrolladora los principios liberales, que se erigen en herramienta insustituible, y tienden a asegurar la vigencia de los derechos humanos e impulsar el desarrollo económico, adquiere invalorable significación la revalorización del principio de reserva de ley, como forma de asegurar la realización del programa constitucional".

La lúcida conclusión del profesor Spisso no puede ser más contundente y determinante en cuanto a repositionar al Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, no tan solo en nuestro sistema jurídico, sino que en todos aquellos en que haya de privilegiar los derechos fundamentales de la persona humana.

C. TERCERA HIPÓTESIS

Nuestra tercera hipótesis de trabajo también ha sido confirmada, sin embargo también se nos presenta con nuevas aristas que refuerzan con mayor profundidad la importancia de un principio tan importante en el Derecho Público.

En el Estado Constitucional de Derecho, en una primera aproximación, el Principio de Legalidad Tributaria busca un objetivo doble: por una parte garantizar el respeto del Principio de Autoimposición, lo que implica la idea de que los contribuyentes sólo paguen aquellos tributos que han consentido en su establecimiento; mientras que por otra parte intenta resguardar—de los abusos de la administración—el importante derecho fundamental de propiedad.

Esto es entendible, considerando el marco histórico en el cual se configuraron estos elementos como supuestos necesarios de la reserva de ley tributaria—Siglo XIX—, época en la cual la tributación era vista como una forma o mecanismo, a través del cual, el Estado intervenía reduciendo el patrimonio de las personas.

El principio fundamental del derecho Tributario se ha sintetizado en el aforismo jurídico "no hay tributo sin ley que lo establezca", inspirado en el tan conocido del derecho penal "nullum crimen, nulla poena, sine lege".

El principio de autoimposición descansa en la exigencia propia del estado Democrático de Derecho, de que sean los representantes del Pueblo quienes tenga directa intervención en aquellos actos del poder político tributario, tendientes a obtener del patrimonio de los particulares los recursos necesarios para el cumplimiento de los fines de bien común del Estado. Se trata de una manifestación latente de la soberanía que ejercen los componentes del pueblo, de una clara evidencia de que un grupo de personas reunidas en un espacio físico determinado, poseen la facultad de darse una organización y un sistema ordenado y coherente².

¹ Spisso, Rodolfo; en *Derecho Tributario Constitucional*, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, año 2000, pp. 268.

² Hemos buscado en nuestra jurisprudencia alguna manifestación, en el ámbito tributario, de este principio de la autoimposición, no encontrándola; sin embargo de la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación Argentina, rescatamos lo siguiente: "Que entre las prerrogativas generales que predominan en el régimen representativo republicano del pueblo para crear contribuciones necesarias a la existencia del Estado. Nada exterioriza más la posesión de la plena soberanía que el ejercicio de aquella facultad que le libre disposición de lo propio, tanto en la particular como en lo propio, es el rango más saliente de la libertad civil. Todas las Constituciones se ajustan a este régimen, entregando a los Congresos o Legislativos este privilegio exclusivo, pues como lo enseña Cooley: «en todo Estado Soberano el Poder Legislativo es el depositario de la mayor suma de poder, y es, a la vez,

Si bien se ha dicho que el Principio de Autoimpedición como justificación de la Legalidad Tributaria ha ido perdiendo fuerza, debe considerarse que sigue siendo al interior del Parlamento donde se confunden y se hayan representadas en mayor medida las diversas fuerzas, ideas, opiniones y convicciones de una Nación, por lo cual constituye un principio plenamente vigente y conformador del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

El Derecho de Propiedad, también es uno de los antecedentes que justifican la Legalidad Tributaria, lo que se produce por un simple mecanicismo. La tributación, en cualquiera de sus formas, implica una limitación, restricción o disminución de la propiedad, todo ello pues la satisfacción del tributo se produce a través de una detracción del patrimonio del contribuyente, por esto, y por el especial rol que la Constitución otorga a este derecho, asegurándolo en cualquiera de sus diversas especies sobre cualquier clase de bienes y garantizando que las normas que complementen, regulen o limiten dicho derecho, no podrán en caso alguno afectarlo en su esencia o imponer condiciones, tributos o requisitos que limiten su ejercicio; es que se perfila este derecho como fundamento necesario y primario de la Legalidad Tributaria.

Sin perjuicio de todo lo antes señalado, una nueva corriente tendiente a fundamentar la Legalidad Tributaria, comienza a establecer otros fundamentos; así Alonso González, señala que, "(...) Es evidente que si el tributo no puede considerarse hoy en día como una institución que sirve desde el Estado para desposeer a los individuos y restringir su esfera de libertad y propiedad, sino, antes bien, como un instrumento de redistribución de rentas, el fundamento que hace ciento cincuenta años sustentaba la reserva de ley tributaria no puede permanecer inalterado"³.

Evidentemente la evolución de la dogmática constitucional tributaria nos entrega nuevos criterios por los cuales se justifica la imposición tributaria, mientras en nuestro País la tendencia sea en orden a mantener los fundamentos señalados en párrafos anteriores. Han señalado los autores que hoy en día el respeto verez por:

- i) El Principio Democrático de Separación de Funciones, de carácter esencial en el actual régimen democrático, impidiendo en su virtud la acumulación excesiva de los poderes, que siempre trae aparejada la arbitrariedad, el autoritarismo y, lo más importante, la negación, desconocimiento y atropello de los más fundamentales y esenciales derechos de las personas; y,
 - ii) El Principio de Igualdad ante la Ley Tributaria.
- Ambos constituyen fundamentos suficientes que justifiquen la Legalidad en el ámbito de los tributos.

De lo anterior ya podemos perfilar algunas consideraciones: en primer término, señalar que a la luz de nuestro sistema constitucional tributario, el principio de autoimpedición y la protección de la propiedad, siguen constituyendo bases justificativas de la Legalidad Tributaria; en segundo lugar, que a lo anterior deben unirse hoy en día, la circunstancia de que la Legalidad Tributaria busca actuar como una garantía de igualdad y de justicia – solidaridad, ello desde el momento en que la Constitución – en los incisos 1º y 2º del número 20 del artículo 19 – exige en forma expresa que la imposición tributaria sea igual en su repartición, que no carga en desproporcionadas manifestaciones y que sea justo; y, en tercer lugar, que los fundamentos antes señalados llevan consigo la ineludible obligación, para el Estado administrador tributario, de conciliar los programas de política económica y los aspectos fundamentales del sistema pre-

³ *El representante más inmediato de la soberanía*, texto extractado de Rodolfo Spisso, en Derecho Constitucional Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, año 2000, pp. 262.
Alonso González, Luis Mannudi, en Jurisprudencia Constitucional Tributaria, Ediciones Civitas Fiscal, Madrid, España, año 2000, pp. 83.

supuestario-financiero del país con los objetivos, bases o fundamentos del sistema tributario nacional, pues sólo con ellos y en virtud de ellos, podrá lograrse la obtención adecuada de finalidades propuestas anteriormente por nosotros y que se reducen, desde la óptica constitucionalista, a la obtención del bien común, tal como reza el inciso 4º del artículo 1º de nuestra Ley Fundamental.

D. CUARTA HIPÓTESIS

En Chile la operatividad del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria se encuentra asegurado a través de diversos medios de control constitucional o legal.

Así, los mecanismos de control constitucional se encuentran radicados en manos del Tribunal Constitucional, con su control de constitucionalidad de las leyes con carácter preventivo; de la Corte Suprema de Justicia, a través del conocimiento y fallo de los recursos de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, forma de control represivo de la constitucionalidad de las leyes, como asimismo a través del conocimiento de las acciones de protección que las personas deduzcan ante esta magistratura, quedando en evidencia la posibilidad cierta de recurrir por esta vía frente a las acciones u omisiones, arbitrarias o ilegales que produzcan perturbación o amenaza en el legítimo ejercicio de los derechos. También existe un mecanismo de control constitucional ejercido por la Contraloría General de la República por medio de la Toma de Razón de las diversas manifestaciones de la potestad reglamentaria del Presidente de la República como de los diversos órganos e instituciones que conforman la Administración del Estado. Se trata de un mecanismo eficaz que pretende regular un correcto desarrollo de principio de Supremacía Constitucional, velando por la legalidad y la constitucionalidad de los reglamentos y decretos, mecanismo por el cual se asegura una operatividad real del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

Tratándose de los mecanismos legales de control, nos encontramos con un problema de larga data en el sistema jurídico chileno, cual es, el de la verdadera independencia de los tribunales tributarios, como asimismo la inconstitucionalidad con la cual han actuado durante muchos años.

Es necesario recalcar que un importante requisito, condición e imperativo, tratándose de la justicia tributaria, es la necesidad de lograr una adecuada independencia. Esta independencia debe cubrir los diversos ámbitos de actuación de estos órganos, ya sea en lo funcional, en lo organizacional, en lo administrativo y en lo financiero.

La independencia funcional dice relación con el hecho de la necesidad de que la justicia tributaria no forme parte de la estructura administrativa del Estado, ello, desde el momento en que aquella es parte permanente del proceso jurisdiccional tributario, de modo que se requiere afinar todo mecanismo que no deje como una simple declaración de principios el "debido proceso de ley".

En este punto se hace imprescindible distinguir dos tipos de problemas, por una parte el de la ubicación de este tipo de tribunales, en la organización de los diversos órganos del Estado; y en segundo lugar, el problema de la efectiva independencia de sus integrantes respecto de la persona Estado-Fisco-acreedor.

En nuestro país el problema es mayúsculo, existiendo reparos de inconstitucionalidad, primero, en cuanto a la verdadera aplicación del debido proceso de ley, lo que significaría un atropello manifiesto a los derechos fundamentales de las personas; y en segundo lugar, la problemática surgida a propósito de la delegación de facultades, en manifiesta violación a los principios básicos del Estado Democrático de Derecho, consagrados en los artículos 6º y 7º del Texto Constitucional.

A la luz de las particularidades de nuestro sistema no es raro que nos preguntemos, ante tan evidentes inconstitucionalidades: ¿De qué sistema de control estamos hablando si no hay un órgano externo e independiente que pueda fiscalizar el actuar de: a) El Estado creador unilateral del tributo, b) El Estado acreedor de esa obligación y c) El estado juez en caso de controversia, como realmente deba ser?

A lo primero no podemos sino señalar que, en nuestro ordenamiento tributario-constitucional, el sistema de control de la Legalidad Tributaria por parte del Servicio de Impuestos Internos es abiertamente inconstitucional y, más aún, podemos sentenciar que dicho sistema de control en este ámbito no existe, desde la perspectiva de la seguridad y protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

La independencia de los tribunales tributarios también ha de alcanzar a los aspectos funcionales y de organización, ello, pues se requiere que en la designación de los jueces tributarios, en los factores que determinan el ascenso en la carrera funcionaria, en el régimen disciplinario o en las remuneraciones de estos funcionarios no existan móviles de ningún tipo que no sean técnico y jurídicos.

Como podemos apreciar la independencia funcional de la justicia tributaria, tiene una multitud de consecuencias benéficas para el ordenamiento jurídico: se da plena eficacia al debido proceso de ley, se respeta íntegramente el principio de bilateralidad de la audiencia, se refuerza el estado de certeza y seguridad jurídica del sistema normativo, entre otras.

Finalmente el tema de la independencia financiera no es tan solo un tema de importancia para esta organización jurisdiccional, sino que lo es en general, para todo el sistema de justicia. La posibilidad de contar con los recursos suficientes para el desarrollo de las diversas finalidades de cada órgano jurisdiccional, unido a la facultad de gestionar dichos recursos con criterios técnicos, redunda en buenos resultados en cuanto a la obtención de las metas propuestas por cada órgano, en este caso, los tribunales tributarios.

Ahora, en cuanto a los reparos de inconstitucionalidad que presenta el sistema de justicia tributaria en Chile, el panorama es el siguiente:

- a) Se atropella el contenido de los principios básicos del Estado Democrático de Derecho, esto es, el principio de legalidad, el principio de supremacía constitucional, el principio de responsabilidad;
- b) Se vulnera gravemente el principio jurídico del debido proceso de ley;
- c) Se vulnera el principio de legalidad en cuanto a la determinación de los tribunales de justicia por un texto de ley;
- d) No se respeta la disposición que establece la facultad de los administrados ante el atropello de sus derechos por parte de la Administración Tributaria, para reclamar ante los tribunales que establece la ley;
- d) No se respeta el principio constitucional relativo al nombramiento y designación de los jueces letrados. Con esto queda patente la inconstitucionalidad evidente y cuya discusión no merece mayor análisis por lo evidente de la trasgresión al ordenamiento jurídico constitucional-tributario.

El problema más grave y recurrente es el de la inconstitucionalidad de la delegación de facultades jurisdiccionales del Director Regional del Servicio de Impuestos Internos; sin embargo debemos aplaudir el actuar de la Corte Suprema de Justicia quien realizando un ejercicio de corrección del sistema tributario-constitucional ha declarado expresamente dicha inconstitucionalidad con fecha 20 de Diciembre de 2002, resolviendo sobre un recurso de inconstitucionalidad, en los autos caratulados "Guillermo Verdugo P. y Compañía Limitada

con Servicio de Impuestos Internos", causa rol de ingreso 3419-2001⁴, tema de interés no sólo para el ámbito tributario sino que también para el constitucional.

El fallo del máximo Tribunal de la República no tan sólo es un llamado a la Administración Tributaria en cuanto a corregir su actuación enteramente apartada de los más básicos y fundamentales principios de nuestro ordenamiento constitucional, sino que también es un llamado de atención fuerte y categórico a nuestros legisladores para que se establezca en nuestro País verdadero control del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria ejercido por un órgano independiente y altamente calificado, que constituya una real garantía para los derechos las personas.

Las hipótesis de trabajo de nuestra investigación han sido comprobadas y confirmadas su totalidad, sin embargo, nos hemos encontrado con diversos elementos que amplían considerablemente el ámbito sobre las cuales se concluyeron. Consideramos sumamente importante realzar el verdadero rol del Principio de Legalidad Tributaria, pues a través de él se hace posible un verdadero resguardo de los derechos de las personas, como asimismo el reforzamiento solo del Estado de Derecho, sino como señala el gran jurista argentino, Augusto Mario More el reforzamiento del Estado de Justicia.

⁴ Este fallo ha generado un gran debate, pues a partir de su dicitación las Cortes de Apelaciones, especialmente de Santiago y San Miguel, comenzaron a retornar los asuntos tributarios a primera instancia, atendida la circunstancia de que habían sido resueltos en aquella instancia por funcionarios sin competencia jurisdiccional que equivale a una excelente aplicación del Principio de Fuerza Normativa de la Constitución. Sobre este último particular ver: Ferrández González, Miguel Ángel, "La Fuerza Normativa de la Constitución", *Revista de Derecho Público*, Volumen 63, tomo I, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2001, pp. 77 f.

BIBLIOGRAFÍA

OBRAS LITERARIAS DE AUTORES NACIONALES Y EXTRANJEROS

1. *Alessandra Rodríguez, Arturo; Somarriva Undurraga, Manuel; Vodanovic Hacklik, Antonio;* Derecho Civil, Parte General y Preliminar, tomo I, Editorial Jurídica Ediar Conosur Ltda., Santiago, Chile, año 1991.
2. *Alessandra Rodríguez, Arturo; Somarriva Undurraga, Manuel; Vodanovic Hacklik, Antonio;* Tratado de las Obligaciones, tomo I, Volumen de las Obligaciones en General y de sus Diversas Clases, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 2001.
3. *Alonso González, Luis Manuel;* Jurisprudencia Constitucional Tributaria, Ediciones Civitas Fiscal, Madrid, España, año 2000.
4. *Andrade Goywitz, Carlos;* Génesis de las Constituciones de 1925 y 1980, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1988.
5. *Asorey Rubén;* Protección Constitucional de los Contribuyentes, Ediciones de la Universidad Católica Argentina y Ediciones Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid-Barcelona, España, año 2000.
6. *Astorquiza, Gastón;* Límites y extensión de la potestad reglamentaria presidencial, Tesis para optar al Grado de Magíster en Derecho Público, Pontificia Universidad Católica de Chile, Santiago, Chile, año 1995.
7. *Araujo Falcao;* El Hecho Generador de la obligación tributaria, Editorial Cima, Buenos Aires, Argentina, año 1964.
8. *Bayona de Peragonda, Juan José y Soler Roch, María Teresa;* Derecho Financiero, tomo I, Librería Compás, Alicante, España, año 1989.
9. *Benedava, Santiago;* Derecho Internacional Público, Editorial Universitaria S.A., Santiago, Chile, año 1993.
10. *Bernaschina González, Mario;* Manual de Derecho Constitucional, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1958.
11. *Bidart Campos, Germán;* Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino, tomo I, Ediciones Ediar, Buenos Aires, Argentina, año 1993.
12. *Bravo Lira, Bernardino;* Portales: El hombre y su obra: La Consolidación del Gobierno Civil, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1989.

13. Carrasco Delgado, Sergio; Génesis y Vigencia de los Textos Constitucionales Chilenos, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 2002.
14. Cea Egoña, José Luis; Tratado de la constitución de 1980; Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile; año 1998.
15. Cea Egoña, José Luis; El Sistema Constitucional de Chile: Síntesis Crítica; en Publicaciones de la Universidad Austral de Chile, Valdivia, Chile, año 1999.
16. Cea Egoña, José Luis; Teoría del Gobierno, Derecho Chileno y Comparado, Ediciones Universidad Católica de Chile, Santiago, Chile, año 1999.
17. D'Ors, Alvaro; Escritos Varios sobre el Derecho en Crisis, Ediciones Castilla, Madrid, España, año 1971.
18. Diccionario Larousse Ilustrado, Ediciones Larousse, Madrid, España, año 1999.
19. Diccionario Real Academia Española, Ediciones Espasa Calpe, Madrid, España, año 2002.
20. Díez Uruza, Sergio; Persona y Valores, su protección constitucional, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1999.
21. Dauverger, Maurice; Instituciones Financieras, Editorial Presses Universitaires de France, París, Francia, año 1960.
22. Evans de la Cuadra, Enrique; Evans Espineira, Eugenio; Los tribunales ante la Constitución, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1997.
23. Evans de la Cuadra, Enrique; Los Derechos Constitucionales, Editorial Jurídica de Chile, tomo I y II, Santiago, Chile, año 1999.
24. Ferrndez González, Miguel Ángel; Principio Constitucional de Igualdad ante la Ley, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago, Chile, año 2001.
25. Ferrerín Lapataza, José Juan; Ensayos sobre Metodología y Técnica Jurídica en el Derecho Financiero y Tributario; Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.; Madrid-Barcelona, España, año 1998.
26. Figueroa Valdés, Juan Eduardo; Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución de 1980; Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1985.
27. Figueroa Velasco, Patrio; Manual de Derecho Tributario, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1997.
28. Fischer, Stanley; Dorntusch, Rudiger y Schmaltensee, Richard; Economía, Editorial McGraw Hill, Santiago (Chile) – Madrid (España), año 1990.
29. García Belunze, Horacio; El Concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, año 1967.
30. García de Enterría, Eduardo, y Ferrndez, Tomas Ramón; Curso de Derecho Administrativo, tomo I y II, Editorial Civitas S.A., Madrid, España, año 1993.
31. Gilkani Fontrouge, Carlos; Derecho Financiero; Editorial Depalma; Buenos Aires, Argentina, año 2001.
32. González García, Eusebio; Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios, Instituto de Estudios Fiscales, Editorial Marcial Pons, Madrid, España, año 1997.
33. Huneeus, Jorge; La Constitución ante el Congreso; Imprenta Los Tiempos, San Chile, año 1879.
34. Interpretación, Integración y Razonamiento jurídicos; Universidad de Chile, Universidad Adolfo Ibáñez; Editorial Jurídica de Chile, Santiago – Viña del Mar, (año 1992).
35. Jarrach, Dino; Curso Superior de Derecho Tributario, Tomo I, Editorial Cima, Buenos Aires, Argentina, año 1980.
36. Jellinek, George; La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, traducción y estudio preliminar por Adolfo Posada, Serie Estudios Jurídicos, número 1; Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Ciudad de México, México, año 2000.
37. Jiménez González, Antonio; Lecciones de Derecho Tributario, Editorial Ecaña, Ciudad de México, México, año 1996.
38. Martín, José María; Introducción a las Finanzas Públicas, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, año 1987.
39. Martín Queral, Juan; Lozano Serrano, Carmelo; Casado Ollero, Gabriel; y López, José; en Curso de Derecho Financiero y Tributario; Editorial Tecnos, Madrid, España, año 1999.
40. Massone Parodi, Pedro; Principios de Derecho Tributario, Ediciones Edeval, Valparaíso, Chile, año 1979.
41. Molina Guaita, Hernán; Derecho Constitucional, Ediciones Universidad de Concepción, Concepción, Chile, año 1998.
42. Morales, Rodemil; Garantías Constitucionales de los Tributos, Material de Trabajo de la Cátedra de Derecho Tributario, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2001.
43. Nogueira Alcalá, Humberto; Acciones Constitucionales de Amparo y Protección: Revisión y Prospectiva en Chile y América Latina; Editorial Universidad de Talca, Talca, Chile, año 1999.
44. Pantoya Bauszá, Rolando; El Principio de Legalidad, Apuntes de la Cátedra de Derecho Administrativo, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, año 2000.
45. Pereira Menaut, Antonio Carlos; Teoría Constitucional, Editorial Jurídica Conosur, Santiago, Chile, año 1998.
46. Roldán, Alcibíades; Elementos de Derecho Constitucional, Sociedad Imprenta Lito Barcelona, Santiago-Valparaíso, Chile, año 1917.
47. Rosen, Harvey; Hacienda Pública, Ediciones McGraw Hill, Madrid, España 2002.
48. Quintana Linares, Segundo; Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional, tomo Editorial Alfa, Buenos Aires, Argentina, año 1953.
49. Sagüés, Néstor Pedro; Teoría de la Constitución, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, año 2001.
50. Saiz de Bujaña, Fernando; Lecciones de Derecho Tributario, Sección de Publicaciones de la Universidad Complutense, Madrid, España, año 1993.

REVISTAS Y ARTÍCULOS DOCTRINARIOS

- Sánchez Lehn, Gregorio*: Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Cárdenas, Ciudad de México, México año 2000.
- Schmitt, Carl*: Teoría de la Constitución, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, España, año 1934.
- Selamé Marchant, Francisco y Endress Gómez, Sergio*: Apuntes de la Cátedra de Derecho Tributario, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2000.
- Silva Bascurián, Alejandro*: Tratado de Derecho Constitucional, tomo III, La Constitución de 1980: Antecedentes y génesis; Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1997.
- Silva Bascurián, Alejandro*: Tratado de Derecho Constitucional, tomo IV, La Constitución de 1980: Bases de la Institucionalidad, Nacionalidad y Ciudadanía y Justicia Electoral; Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1997.
- Silva Bascurián, Alejandro*: Tratado de Derecho Constitucional, tomo V, La Constitución de 1980: Gobierno; Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 2000.
- Silva Cimma, Enrique*: Derecho Administrativo Chileno y comparado, Introducción y fuentes, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1996.
- Silva Cimma, Enrique*: Derecho Administrativo Chileno y comparado, Actos, Contratos y Bienes, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 2001.
- Smith, Adam*: Las Riquezas de las Naciones, Editorial Bosch, Barcelona, España, año 1947
- Spisso, Rodolfo*: Derecho Constitucional Tributario; Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, año 2000.
- Reyes Rieeros, Jorge*: La Nulidad de Derecho Público, Editorial Ediar Conosur S.A., Santiago, Chile, año 1998.
- Taboleta Oliveros, Raúl*: El Proceso en Acción; Editorial Libromar Ltda.; Valparaiso, Chile, año 2001.
- Ugaldé Prieta, Rodrigo*: El Recurso de Protección en Materia Tributaria, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago, Chile, año 1994.
- Valdés Costa, Ramón*: Instituciones de Derecho Tributario, Editorial Depalma; Buenos Aires, Argentina, año 1996.
- Valencia Avaria, Luis*: Anales de la República: Textos Constitucionales de Chile y Registro de los Ciudadanos que han Integrado los Poderes Ejecutivo y Legislativo desde 1810, volumen I y II, Editorial Andrés Bello, Santiago, Chile, año 1986.
- Valenzuela Somarriva, Eugenio*: Repertorio de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional; Editorial Jurídica de Chile, Santiago; Chile, año 1989.
- Vendugo Martinkovic, Mario, Pfeiffer Urquiaga, Emilio y Noguera Alcala, Humberto*: Derecho Constitucional, tomo I y II, Santiago, Chile, año 1994.
- Vendugo Martinkovic, Mario y Pfeiffer Urquiaga, Emilio*: Constitución Política de la República de Chile 1980; Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1993.
- Villalobos, Sergio*: Historia de Chile, Editorial Universitaria, Santiago, Chile, año 1991.
- a)
70. **REVISTAS**
Actas oficiales de las sesiones celebradas por la Comisión y subcomisiones encargadas del estudio del proyecto de Nueva Constitución Política de la República, Imprenta Universitaria, Santiago, 1925.
71. Actas oficiales de la Comisión Constituyente de la Nueva Constitución Política de la República; Ediciones Talleres de Gendamería, 11 Tomos, 1978.
72. Diario de Sesiones del Senado y de la Cámara de Diputados.
73. Fallos del Mes.
74. Fallos pronunciados por el Excelentísimo Tribunal Constitucional entre el 4 de mayo de 1981 y el 24 de septiembre de 1985; Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1986.
75. Fallos pronunciados por el Excelentísimo Tribunal Constitucional entre el 23 de diciembre de 1985 y el 23 de junio de 1992; Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1993.
76. Gaceta Jurídica, Editorial Lexis Nexis Conosur S.A.
77. Manual de Consultas Tributarias; Editorial Pulireca S.A.
78. Revista Chilena de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Chile.
79. Revista de Derecho de la Universidad Austral de Chile.
80. Revista de Derecho Público de la Universidad de Chile.
81. Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso.
82. Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales.
83. Revista de Derecho de la Universidad de Concepción.
84. Textos legales del Servicio de Impuestos Internos.
85. Semanario Judicial de la Federación y Gaceta Judicial.
- b)
- ARTÍCULOS DOCTRINARIOS**
86. *Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús*: El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de legalidad tributaria, Revista Lex, número Mayo, Ciudad de México, México, año 1999.
87. *Ayubín Azevedo, Arturo*: Límite de la Potestad Reglamentaria del Presidente de la República, Revista Chilena de Derecho, Ediciones Universidad Católica de Chile; volumen XI, Santiago, Chile, año 1984.
88. *Buchheiser, Axel, Ugaldé Prieta, Rodrigo y Concha, Luis*: Tribunales Tributarios: dudas de constitucionalidad de proyecto de ley, Semanario La Semana Jurídica, número 109, Editorial Lexis Nexis-Conosur, Santiago, Chile, año 2002
89. *Bulnes Aldunate, Luis*: Jurisprudencia del Tribunal Constitucional de Chile sobre Control de Constitucionalidad de la Ley y las Cuestiones de Constitucionalidad, en Revista de Derecho Público, volumen 61, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 1998/1999.

0. *Balboa Aldunate, Luis*: Interpretación Constitucional en Revista de Derecho Público, volumen 64, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2002.
1. *Burgos Salinas, Hernán*: La Incorporación del Derecho Internacional en el Derecho Interno y la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional; en Revista de Derecho Público, volumen 63, tomo II, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2002.
2. *Carróna Santander, Carlos*: Tendencias del Tribunal Constitucional en la relación ley-replanteamiento, en Revista de Derecho Público Universidad de Chile, volumen 61, Santiago, Chile, año 1998-1999.
3. *Carróna Santander, Carlos*: Un nuevo estado en la relación Ley-Reglamento: El ámbito del Reglamento, Revista de Derecho Público, volumen 63, tomo II, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2002.
4. *Cea Egaña, José Luis*: Dominio Legal y Reglamentario en la Constitución de 1980; en Revista Chilena de Derecho, volumen 11, Ediciones Universidad Católica de Chile, Santiago, Chile, año 1984.
5. *Cea Egaña, José Luis*: Notas sobre Orden Público Económico, Gaceta Jurídica, número 135, Editorial Conosur, Santiago, Chile, año 1991.
6. *Cea Egaña, José Luis*: Revisión de la Teoría Constitucional, Revista de Derecho, Volumen III, Universidad Austral de Chile, Valdivia, Chile, año 1992.
7. *Cea Egaña, José Luis*: Sobre el Principio de Legalidad Presupuestaria, Revista Chilena de Derecho, Volumen 19, Ediciones Universidad Católica de Chile, Santiago, Chile, año 1992.
8. *Cea Egaña, José Luis*: Los principios de reserva legal y complementaria en la Constitución, en Revista de Derecho Universidad Austral, volumen IX, Valdivia, Chile, año 1998.
9. *Cea Egaña, José Luis*: Jurisdicción Ordinaria y Jurisdicción Constitucional, en Revista de Derecho Público, volumen 61, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 1.998-1.999.
0. *Colombo Campbell, Juan*: El Conflicto Constitucional. Competencia del Tribunal Constitucional para su solución; en Revista de Derecho Público, volumen 61, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 1998/1999.
1. *Diep Rojas, Jorge; Nieto Martínez, Gerardo; Orendain Kimbardo, Ignacio; Saldaña Orozco, Jaime Jaksy y Zenteno García, Gil Alonso*: Los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las Garantías en materia Tributaria, Revista Fiscal, número 12, Julio, Ciudad de México, México, año 1992
2. *Fernández González, Miguel Ángel*: Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria, en Revista de Derecho Pontificia Universidad Católica de Chile, volumen 27, Santiago, Chile, año 2000.
3. *Felhi Segovia, Olga*: Los Tributos en la Constitución, en 20 años de la Constitución de 1980:1981-2001; Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago, Chile, año 2001.
4. *Fiamma Olivares, Gastón*: Acción Constitucional de Nulidad y Legitimación Activa Objetiva, Revista de Derecho Público, Universidad de Chile, número 49, Santiago, Chile, año 1996.
105. *García Barcelato, Ana María*: Tratados Internacionales y Tribunal Constitucional, en Revista de Derecho Público, volumen 63, tomo I, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2001.
106. *Guerrero del Río, Roberto*: La Constitución Económica, Revista Chilena de Derecho, Ediciones Universidad Católica de Chile, número VI, Santiago, Chile, año 1979.
107. *Itzcara Medina, David*: Nulidad de los Actos Administrativos: Breve Noticia sobre dos sistemas; Revista de Derecho Público, Volumen 64, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2002.
108. *Mohor Abunamad, Salvador*: Elementos de Juicio para la interpretación del artículo 5º inciso 2º de la Constitución de 1980; en Revista de Derecho Público, volumen 47/48, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 1990.
109. *Nararro Beltrán, Enrique*: Requerimiento al Tribunal Constitucional sobre Rebaja de Aranceles; Comentario número 1, en Revista de Derecho Público, volumen 61, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, año 1998/1999.
110. *Nararro Beltrán, Enrique*: El Estado Empresario a la luz de la Constitución de 1980, Revista de Derecho Público, Universidad de Chile, volumen 62, Santiago, Chile, año 2000.
111. *Nogueira Alcalá, Humberto*: en Las Constituciones y los Tratados de Derechos Humanos: América Latina y Chile, Revista de Derecho Público, volumen 63, tomo I, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2001.
112. *Pantoja Banaul, Rolando*: El Principio de Jurisdicción, en Revista de Derecho Público, Universidad de Chile, volumen 62, Santiago, Chile, año 2000.
113. *Perazzo Facio, Juan Carlos y Whitzlau, James A.*: Protección Constitucional de los Contribuyentes en Uruguay, en Protección Constitucional de los Contribuyentes, compendio de estudios, Director Responsable Rubén O. Asorey, Ediciones de la Universidad Católica Argentina y Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.; Madrid-Barcelona, España, año 2000.
114. *Pérez Royo, Fernando*: Principio de Legalidad. Deber de Contribuir y Decretos - Leyes en materia tributaria, en Revista Española de Derecho Constitucional, número 13, Madrid, España, año 1985.
115. *Piary Armas, Pedro*: Nulidad de Derecho Público: comentario a un comentario, Seminario La Semana Jurídica, No 11, Editorial Conosur, Santiago, Chile, año 2001.
116. *Ramallo Masana, Jorge*: Hecho Imponible y Cuantificación de la Obligación Tributaria; en Revista Española de Derecho Financiero, número 20, Madrid, España, año 1978.
117. *Sandonal López, Ricardo*: Acerca del Orden Público Económico, Revista de Derecho, Universidad de Concepción, número 188, Concepción, Chile, año 1990.
118. *Sainz de Bujanda, Fernando*: Impuesto Directos e Indirectos. Análisis jurídico de una vieja distinción, Revista Hacienda y Derecho, volumen II, Madrid, España, año 1962.
119. *Soto Klass, Eduardo*: La Nulidad de Derecho Público en el Derecho Chileno, Revista de Derecho Público, Universidad de Chile, número 47-48, Santiago, Chile, año 1990.
120. *Vanas Alfonso, Paulino*: El Nuevo Concepto de la Ley en la Constitución de 1980; en Revista Chilena de Derecho, Ediciones Universidad Católica de Chile, volumen XI, Santiago, Chile, año 1984.

1. *Vendigo Marinkovic, Mario*; Interpretación Constitucional, en Gaceta Jurídica, número 185, Editorial Jurídica Conosur, Santiago, Chile, año 1996
2. *Yamazabal Covarrubias, Arturo*; Principios Económicos de la Constitución de 1980; en Revista de Derecho Pontificia Universidad Católica de Chile, Volumen 14, Santiago, Chile, año 1987.
3. *Zúñiga Urbina, Francisco*; Concepto de Ley y tipos de leyes. Notas de jerarquía y competencia; en Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso, tomo XVIII, Valparaíso, Chile, año 1997.

NORMAS JURÍDICAS

1. Reglamento Constitucional de 1814.
2. Reglamento Constitucional Provisorio de 1812.
3. Código Civil.
4. Código Orgánico de Tribunales.
5. Código de Procedimiento Civil.
5. Código Tributario.
7. Ley de Organización y Atribuciones de la Contraloría General de la República, número 10.336, publicada en el Diario Oficial de fecha 10 de Julio de 1.964, modificada por la Ley Orgánica Constitucional número 19.817, publicada en el Diario Oficial de fecha 26 de Julio de 2.002.
3. Ley número 16.271, sobre Impuestos a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.
1. Ley número 17.997, Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional, de fecha 19 de Mayo de 1981.
1. Decreto Ley número 824, aprueba texto de la Ley sobre Impuesto a la Renta
1. Decreto Ley número 825, sobre Impuesto a las ventas y servicios.
2. Decreto con Fuerza de Ley número 7, de 15 de Octubre de 1980, que fija texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos y adecua disposiciones legales que señala.
1. Decreto con Fuerza de Ley número 1, de 16 de Diciembre de 1998, que fija texto refundido, coordinado, sistematizado y actualizado de la Ley número 17.235 sobre Impuesto Territorial.

- b) INTERNACIONALES
144. Constitución Política de España de 1978.
145. Ley 230/1968, de 28 de Diciembre. General Tributaria y modificaciones posteriores.
146. Ley 1/1998, de 26 de Febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.
147. Constitución Nacional de Argentina de 1994.
148. Constitución de los Estados Unidos Mexicanos.
149. Constitución Española de 1978.
150. Constitución de la República Oriental del Uruguay