



UNIVERSIDAD DE VALPARAÍSO
Facultad de Derecho y Ciencias Sociales
ESCUELA DE DERECHO



Tesis de Derecho:

**Principio de Reserva Legal Tributaria:
Análisis Doctrinario, Normativo y
Jurisprudencial**

Profesor Guía:

Gonzalo Pardo Sainz.

Alumnos:

Giovanna Airola De la Fuente.

Juan Pablo Canales García.

Diciembre de 2013

Índice de Contenidos

Introducción	3
Desarrollo	6
Capítulo I: Reserva de Ley en la Dogmática y en la Constitución	6
1) Potestad Tributaria.....	6
2) Principio de Reserva Legal Tributaria como Límite	7
3) Consagración Normativa del Principio de Reserva Legal en nuestra Constitución.....	8
4) Amplitud del Principio de Reserva Legal: Absoluto o Relativo	10
4.1) Formulación clásica que ve a la Reserva Legal como un Principio Absoluto.	10
4.2) Formulación atenuada que ve a la reserva legal como un Principio Relativo.....	11
5) Consagración de Forma Absoluta en nuestra Constitución.....	14
6) Reserva de Ley como Garantía	18
Capítulo II: Una mirada a la Garantía de Reserva Legal en la Jurisprudencia y Normas Chilenas	20
1) Reserva Legal y Decretos con Fuerza de Ley	20
2) Reserva Legal y Potestad Reglamentaria Autónoma	21
3) Interpretación Administrativa del Servicio de Impuestos Internos	24
3.1) Circular n°19 de 1993	25
3.2) Oficio 440 del año 2012.....	26
4) Reserva Legal y Remisión Normativa de la Ley al Órgano Administrativo	26
4.1) Rol 822 del Tribunal Constitucional	27
4.2) Rol 773 del Tribunal Constitucional	28
4.3) Artículo 4 de la Ley 18.525.....	30
4.4) Ley 19.030 que Crea el Fondo de Estabilización del Petróleo	31
4.5) Artículo 3 inciso 3°del Decreto Ley 825, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.....	31
5) Reserva Legal y Reglamento de Ejecución	36
5.1) Rol 247 del Tribunal Constitucional	36
5.2) Rol 773 del Tribunal Constitucional	38
5.3) Artículo 5 del Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios....	38

5.4) Artículo 40 del Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios...	39
5.5) Artículo 12 del Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios:	40
6) Crítica al Tribunal Constitucional	42
7) Propuestas de Reforma y Promoción	43
7.1) Permitir constitucionalmente que en materia tributaria se autorice la delegación de facultades legislativas en el Presidente de la República.....	44
7.2) Toma de razón por parte de la Contraloría General de la República a las resoluciones exentas del Servicio de Impuestos Internos	46
7.3) Promover la información y conocimiento acerca de los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros	46
Conclusiones	48
Bibliografía	51

Resumen: La facultad de establecimiento y regulación de tributos es de tal magnitud, que necesita ser limitada. Por lo anterior se configuran una serie de principios que limitan la potestad tributaria, siendo uno de estos el de Reserva Legal Tributaria, el cual tiene distintos alcances conforme al sistema adoptado. Nuestra Constitución adoptará este principio de manera absoluta y como garantía, así sólo una ley podrá regular la tasa, base imponible, hecho jurídico y sujeto pasivo de la obligación tributaria, además del establecimiento de exenciones. No obstante lo anterior, tenemos casos en que la ley, el reglamento de ejecución, y la autoridad administrativa, han ignorado este principio, y el propio Tribunal Constitucional ha resuelto contradictoriamente. Debido a esta disconformidad es necesario adoptar medidas y buscar soluciones como reformas constitucionales y mayor control a los órganos antedichos, para lograr armonizar el cumplimiento de tal principio conforme lo contempla la Constitución.

Palabras clave: Reserva Legal Tributaria. Reglamento. Delegación de facultades. Remisión normativa.

Introducción

La facultad impositiva de un Estado es intrínseca a éste, puesto que sin la recaudación tributaria no sólo no puede solventarse a sí mismo ni a los diversos proyectos que emprenden los gobernantes, sino que un Estado sin facultad de imponer y cobrar tributos a sus ciudadanos, es inconcebible.

A causa de lo anterior, el Estado tiene el monopolio en aspectos impositivos, puesto que él y sólo él puede establecer tributos para su posterior cobro por el Fisco u otro ente público al cual la Constitución y las leyes le otorguen esta prerrogativa, no estando permitido a los particulares imponer exacciones a otros particulares, generándose en definitiva su indelegable e imprescriptible potestad tributaria.

Al igual que el monopolio que tiene el Estado respecto del uso de la fuerza, se hace necesario regular el monopolio de éste en materia tributaria, para evitar no sólo el abuso que puede implicar el ejercicio de esta facultad, sino que además garantizar la estabilidad en materia económica, el respeto al derecho de propiedad, pero también aquel principio

básico y general a todo Estado de Derecho que consiste garantizar la igualdad y la seguridad jurídica, lo cual indiscutiblemente se logra a través de la ley, único mecanismo que asegura una discusión libre, pública y consensuada de la norma que va a regir a la sociedad.

Todo lo anterior se ve resguardado por un principio de máxima importancia, cual es, el Principio de Reserva Legal de los Tributos, el cual veremos, es adoptado de forma absoluta o relativa en diversos ordenamientos jurídicos.

La elección de uno u otro sistema es de gran relevancia, pues adoptarlo como un principio absoluto implica que sólo en virtud de una ley se pueden instituir, suprimir, reducir o condonar tributos, comprendiendo el acto de imposición el establecimiento de, a lo menos, cuatro elementos: el hecho jurídico tributario, la base imponible, la tasa y el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

En cambio, el acoger este principio de forma relativa, implica que la ley no sea la única que establezca, suprima, reduzca o condone tributos, sino que otras normas jurídicas de menor rango también regulen esta materia, estableciendo además estas otras normas, algunos de los elementos de la obligación tributaria.

Ante estas dos divergentes tendencias, nuestras tesis adopta la primera postura para la situación en Chile, planteando las siguientes hipótesis a desarrollar:

1) En Chile la reserva legal tributaria es un principio de carácter absoluto, pues así lo contempla nuestra Carta Fundamental en diversas disposiciones.

2) El referido principio se consagra además en forma de garantía constitucional que busca resguardar una serie de derechos, definiendo el contenido de este principio.

3) No obstante estar este principio contemplado de manera absoluta y estricta, los órganos del Estado incurren reiteradamente en su infracción, así algunos entes administrativos, incluido el Presidente de la República, en virtud de su potestad reglamentaria, dictan reglamentos instituyendo tributos, excediendo lo que es propiamente la aplicación de una ley tributaria, regulando directamente materias que no le son propias. Por su parte la autoridad fiscalizadora interpreta extensivamente las normas que imponen tributos, dándole un significado que puede terminar constituyendo un establecimiento de los mismos, circunstancia de gran peligro, puesto que las facultades de que goza la autoridad fiscal, atendida su especial función, son cuantiosas. Además las propias normas

del ordenamiento jurídico de forma inconstitucional vulneran tal garantía: así, la propia ley incumple cuando remite al órgano administrativo la regulación de una materia cubierta por el principio de reserva legal. A mayor abundamiento, el Tribunal Constitucional también infringe este principio al fallar erróneamente sobre requerimientos de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, extendiéndole competencias a normas de rango inferior, sin argumentos constitucionales ni doctrinales que justifiquen tal decisión, de la forma en que pasaremos a explicar más adelante en nuestro trabajo.

Para acreditar las hipótesis recién expuestas, el presente trabajo se dividirá en dos capítulos. El primero realiza un análisis dogmático, doctrinal y normativo de los sistemas de reserva legal (absoluto o relativo), concluyendo luego cuál es la situación en Chile. El segundo capítulo está dedicado a dar una mirada global respecto a lo que ocurre en la práctica chilena, tanto en el ordenamiento jurídico, como en los Tribunales o en el actuar de ciertos órganos, en orden a si se apegan o no al Principio de Reserva Legal; efectuando finalmente un análisis crítico a la situación que ocurre en la práctica y que vulnera esta garantía, proponiendo alguna solución que logre compatibilizar el respeto a este principio con la necesidad de rapidez, especificidad técnica y complejidad que implica imponer tributos.

De todo lo anterior no cabe deducir sino los siguientes problemas que se presentan respecto del tema a tratar:

- 1) Alcance del Principio de Reserva Legal en nuestra legislación.
- 2) Consecuencias de este alcance, en orden a las dificultades que presenta el principio al ser entendido de forma absoluta y como garantía.

Desarrollo

Capítulo I: Reserva de Ley en la Dogmática y en la Constitución

1) Potestad Tributaria

El Estado existe como una fuente de producción de normas que tiene entes revestidos de diversas potestades, las que son de tal magnitud, que requieren un establecimiento claro, además de un control para el ejercicio de éstas, pues tal y como lo contempla nuestra Constitución Política de la República (en adelante Constitución) en su artículo 5 inciso 2º, el ejercicio del poder soberano tiene límites, como lo son los derechos fundamentales, siendo deber de los órganos del Estado el respetar y promover tales derechos.

La *potestad jurídica* es la aptitud para realizar actos de voluntad, dirigidos a determinados efectos, circunscribiendo así la potestad a una esfera de la capacidad, habiendo en el derecho público diversas potestades, tales como las de dictar leyes, gobernar, administrar justicia, especificándose la potestad administrativa general en varias otras, a saber: potestad de policía, *potestad tributaria*, la de expropiar, etc.¹

Corresponde en este punto dar un concepto de *potestad tributaria*, entendiéndolo por tal “la atribución que detenta el Estado de imponer y cobrar tributos para el cumplimiento de sus fines propios.”² En un concepto más amplio, se señala que es “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”.³

¹ MASSONE, Pedro: *Principios de Derecho Tributario*. Edeval. Segunda edición. Valparaíso. 1979. Pág. 27-28.

² RIBERA, Teodoro: La Potestad Tributaria del Estado. *En Revista de Derecho Público*. Universidad de Chile. Volumen n° 62. 2000. Pág. 22.

³ MEZA, Bárbara; IBACETA, David: *El Principio Constitucional de Legalidad en Materia Tributaria*. Cuadernos del Tribunal Constitucional. Santiago de Chile. 2007. Pág. 42.

2) Principio de Reserva Legal Tributaria como Límite

Como emana del concepto de potestad tributaria, es evidente que en su ejercicio se podría dar pie a actos de arbitrariedad e ilegalidad, vulnerando con ello derechos fundamentales; es por esto que el derecho constitucional tributario consagra una serie de principios, que además de establecer la potestad tributaria, la limitan.

Dentro de los variados principios que limitan la potestad tributaria, está el Principio de Reserva Legal, el cual a su vez forma parte de otro principio más amplio, como lo es el Principio de Legalidad Tributaria. El primero se refiere a la delimitación de un ámbito material determinado respecto del cual sólo cabe regulación a través de una norma con rango de ley; en cambio el segundo, actúa además como cobertura exigida para todo acto proveniente de la administración.⁴ Es decir la *legalidad tributaria* incluye a la *reserva de ley*, a la legalidad en el actuar de los órganos de la Administración, como también a la legalidad de la Administración en la forma como interpreta y aplica las normas tributarias.

Nuestra tesis se centrará específicamente en el Principio de Reserva Legal, y pese a la distinción realizada con antelación, para efectos de simpleza y para evitar confusiones nos referiremos a ella con el nombre de Reserva Legal pero también como Legalidad Tributaria, pues en general la doctrina y la jurisprudencia tienden a hacerlas sinónimas.

El Principio de Reserva Legal se entiende como la necesidad de determinar en una ley, por lo menos, los siguientes elementos: el hecho jurídico tributario, la correspondiente base imponible, la tasa, y el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Además, veremos que algunos autores agregan al principio en estudio no sólo las normas que instituyen tributos, sino también aquellas que regulan su determinación y aplicación, y las sanciones por la posible infracción de las mismas.⁵

Es decir, si quisiésemos resumir el Principio de Reserva Legal en una sola frase, cabría afirmar que *sólo en virtud de una ley se puede ejercer la potestad tributaria*.

⁴ Ibídem. Pág. 124.

⁵ MASSONE, Pedro, ob. cit. Pág. 33.

3) Consagración Normativa del Principio de Reserva Legal en nuestra Constitución

El establecimiento del Principio de Reserva Legal emana de varios artículos. En este apartado nos enfocaremos sencillamente a indicar bajo qué normas se contempla la reserva legal, sin calificarla de momento como absoluta o relativa, pues este último análisis lo realizaremos en esta tesis con posterioridad.

Para efectos pedagógicos identificaremos dos grupos de normas que serán las correspondientes a la parte orgánica de la Constitución y normas correspondientes a los Derechos y Garantías Constitucionales.

Al respecto cabe mencionar que para un sector de la doctrina el Principio de Reserva Legal se encuentra contemplado en la parte orgánica⁶, mientras que para otro sector de la doctrina se ubica en la parte de las Garantías⁷, pero nosotros estimamos apropiado ubicarlo en ambos grupos de normas y hacer una interpretación armónica de éstas, a saber:

3.1) En lo que respecta a normas de carácter orgánico, tenemos que formalmente este principio se consagra en:

El artículo 63 n°14 de la Constitución, que señala como materias de ley “Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República”.

La norma anterior nos envía al artículo 65 inciso 4° n°1, disposición que indica: “Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para: 1°. Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer sus exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión”. Consagra así esta norma el principio de iniciativa exclusiva del Presidente de la República en materia de formación de la ley Tributaria.

Es necesario detenernos en la expresión “de cualquier clase o naturaleza” que denota el concepto amplio de la palabra tributo, el cual no sólo se refiere al impuesto, que

⁶ ASTE, Christian: *Curso de Código Tributario*. Editorial de Aste Ltda. 2002. Pág. 17.

⁷ AVILÉS, Víctor: *Legalidad Tributaria*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago de Chile. 2005. Pág. 110.

es una clase de tributo, sino, conforme lo define el Modelo de Código Tributario para América Latina en su artículo 13, a toda “prestación en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”. De esta forma, el Principio de Reserva Legal se extiende a todo tipo de tributos.

El artículo 65 inciso 2° indica que “Las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean, sobre los presupuestos de la Administración Pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados”.

3.2) En lo que respecta a normas relativas a Derechos y Garantías Constitucionales que regulan el fondo del Principio de Reserva Legal en materia tributaria, tenemos el artículo 19 n°20 de la Constitución que señala: “La Constitución asegura a todas las personas: 20°.- La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que *fije la ley*, y la igual repartición de las demás cargas públicas.

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

Esta norma establece la *igualdad tributaria* a través de la igual repartición de los tributos, en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije *la ley*. Es decir, la Constitución señala que este principio de igualdad, entre otras formas impositivas, se logra a través de los impuestos progresivos como con la igual repartición de las demás cargas públicas. Finalmente, la Constitución deja abierta la posibilidad al legislador, al utilizar la expresión “forma”, para crear tributos que puedan determinarse de manera diversa a las ya enunciadas.⁸

Gran parte de la doctrina y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sostienen que la reserva de ley se consagra precisamente a propósito de la igual repartición de los tributos, porque sólo a través de una ley puede garantizarse el principio de la Igualdad en materia tributaria. En este punto nos detendremos más adelante.

Además se entiende que hablamos de ley, tanto en sentido material como en sentido formal. *Ley en sentido material* consiste en que el tributo se encuentre previsto en una norma que tenga las características de ser un mandato general, imperativo, heterónimo,

⁸ EVANS, Enrique; EVANS, Eugenio: *Los Tributos ante la Constitución*. Editorial Jurídica de Chile. Primera Edición. 1997. Pág. 66.

bilateral, abstracto, y dictado en forma unilateral por el Estado, además de coercible. Por su parte *Ley en sentido formal* implica que la norma jurídica se establezca por el órgano competente y ceñido a los trámites señalados en la Constitución.⁹

4) Amplitud del Principio de Reserva Legal: Absoluto o Relativo

A nivel doctrinario es posible observar dos grandes posturas respecto a la amplitud del Principio de Reserva Legal, siendo necesario para ambos sistemas que el tributo sea creado por la ley, diferenciándose en que la reserva absoluta exige que la ley defina todos los elementos (sujeto, existencia, estructura, cuantía, presupuesto, base imponible, exenciones, tasa) en cambio la reserva relativa exige que la ley regule sólo algunos.¹⁰

4.1) Formulación clásica que ve a la Reserva Legal como un Principio Absoluto: Esta postura sostiene que la ley, en sentido formal y material, debe contener todos los elementos del tributo.¹¹ “No podrá ser un reglamento, un decreto, ni menos una resolución administrativa o una circular los que definan y determinen los elementos del tributo que, por mandato de la Constitución, competen exclusivamente a la ley”.¹²

Ante este postulado cabe preguntarse cuáles son estos elementos que deben estar en la ley. Conforme a esta teoría, indiscutiblemente serán el hecho gravado, los sujetos, el objeto, la base imponible, la tasa, y las exenciones.¹³ Ahora bien, se produce una discusión doctrinal en torno a si se extiende además a otros elementos o no. Algunos autores entre quienes ubicamos a Massone, hacen extensible este principio no sólo a las normas que instituyen tributos, sino que además a las que regulan su determinación y aplicación y las sanciones por la infracción a estas normas¹⁴. En el mismo sentido, Evans de la Cuadra y

⁹ MEZA, Bárbara; IBACETA, David, ob. cit. Pág. 127.

¹⁰ SPISSO, Rodolfo: *Derecho Constitucional Tributario*. Aveledo Perrot. Quinta Edición. 2011. Pág. 247.

¹¹ AVILÉS, Víctor: Congreso Nacional y protección del principio de la legalidad de los tributos. *En Revista de Derecho Público*. Universidad de Chile. Volumen n° 65. 2003. Pág. 112.

¹² FERMANDOIS, Arturo: *Derecho Constitucional Económico Tomo II. Regulación, Tributos y Propiedad*. Ediciones UC. Primera Edición. 2010. Pág. 153.

¹³ AVILÉS, Víctor. *Legalidad Tributaria*, ob. cit. Pág. 50.

Evans Espiñeira señalan que el principio en comento se extiende a los supuestos de infracciones y a las sanciones correspondientes.¹⁵ Por el contrario, autores como Avilés discrepan de este postulado y señalan que el Principio de Reserva Legal Tributaria es más acotado, no extendiéndose a estos últimos dos asuntos.¹⁶

Estimamos que en Chile, sin perjuicio de pequeñas diferencias en sus postulaciones, los autores de forma unánime adhieren a ésta postura, coincidiendo en general en que nos encontramos ante una materia respecto de la cual no procede la delegación o remisión de facultades al órgano administrativo, aun cuando esta delegación esté contenida en una ley, como así tampoco procede el ejercicio de la potestad reglamentaria autónoma y, finalmente, si bien la ley es la única que puede y debe regular los elementos del tributo, de todas formas sí se admitiría la potestad reglamentaria de ejecución para precisar algunos conceptos secundarios, pero se trataría de una potestad reglamentaria *secundum lege*, causada en el impedimento práctico de que la ley pueda regular todos los aspectos fácticos así, “la existencia de una reserva legal poderosa no excluye la potestad reglamentaria de ejecución. Ella debe subordinarse a los parámetros precisos definidos por la ley al establecer los elementos esenciales de la regulación o restricción de derechos fundamentales”.¹⁷

4.2) Formulación atenuada que ve a la reserva legal como un Principio Relativo: Esta tesis señala que la ley sólo establece el tributo en su esencia y ella puede complementarse con normas reglamentarias. Las justificaciones a esta concepción son varias, como el apelar a la excesiva rigidez de las normas tributarias que se contraponen a la necesidad de la rapidez de la realidad económica, también la necesidad de la potestad de eximir de un tributo por parte del Ejecutivo.¹⁸

Al respecto se afirma que a nivel de derecho comparado existen dos variantes dentro de ésta doctrina, como lo son la doctrina italiana y la doctrina española, y ambas se

¹⁴ MASSONE, Pedro, ob. cit. Pág. 33.

¹⁵ EVANS, Enrique; EVANS, Eugenio, ob. cit. Pág. 51.

¹⁶ AVILÉS, Víctor. Legalidad Tributaria, ob. cit. Pág. 95.

¹⁷ FERMANDOIS, Arturo: La Reserva Legal: Una Garantía Sustantiva que Desaparece. *En Revista Chilena de Derecho*. Pontificia Universidad Católica de Chile. Volumen 28 n°2. 2001. Pág. 298.

¹⁸ AVILÉS, Víctor: Legalidad Tributaria, ob. cit. Pág. 52.

configuran en torno a la fórmula utilizada por sus cartas fundamentales que establecen el principio de manera flexible, aludiendo a los términos *con base a la ley* o *con arreglo a ella*.

4.2.1) La Constitución italiana de 1947 en su artículo 23 establece “Ninguna prestación personal o patrimonial podrá ser impuesta si no es en base a la ley”.

Esta fórmula lleva a los autores a concluir que se contempla la posibilidad de que se establezcan tributos en base a una ley, pudiendo algunos de los elementos ser establecidos por el Poder Ejecutivo,¹⁹ equivaliendo esto a disponer que es la propia ley la que puede encomendar al reglamento el determinar alguno de los elementos del tributo que la ley crea, denominada esta variante como “acto legislativo primario”.²⁰

Exponente importante de esta doctrina fue Berliri quien, citado en la obra de Valdés, sostiene que “no es necesario que la ley formal regule todos los elementos del impuesto, pudiendo, por el contrario, encomendar al reglamento la especificación de algunos de esos elementos”.²¹

Sin embargo, otra parte de los autores, apoyándose en la obra de Fedele, sostienen que en verdad si se analiza correctamente la tesis de la Constitución italiana, no existe gran divergencia con la doctrina de la reserva legal absoluta, siendo la contradicción entre estas dos teorías algo aparente más que real, pues “en lo que dice relación con la determinación cuantitativa de la prestación pecuniaria (base imponible y tasa) se admite la atribución a la norma reglamentaria de un cierto margen de decisión. Este margen variará, caso a caso, pero siempre dentro de los criterios y de los límites que establece la ley”.²²

Discrepando con este último grupo de autores, estimamos que la tesis relativista italiana no se asemeja a la absolutista, puesto que la base imponible y la tasa son dos

¹⁹ VALDÉS, Ramón: *Instituciones De Derecho Tributario*. Lexis Nexis, Depalma. Segunda edición. Buenos Aires. 2004. Pág. 136.

²⁰ FIGUEROA, Juan: *Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago. 1985. Pág. 111.

²¹ VALDÉS, Ramón, ob. cit. Pág. 137.

²² UGALDE, Rodrigo; GARCÍA, Jaime: *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*. Legal Publishing. Cuarta Edición. 2010. Pág. 46.

elementos que la doctrina de la reserva legal absoluta señala que deben estar establecidos *claramente* en la ley, y no es una afirmación similar decir que en la fuente primaria (la ley) existan criterios y límites adecuados para guiar las decisiones reglamentarias en este punto, a afirmar en cambio que en ella deban establecerse claramente estos dos elementos.

4.2.2) En lo que respecta a la vertiente española de la doctrina de la reserva legal relativa, ésta se basa en la Constitución española de 1978 que en su artículo 31.1 dispone que “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”, encontrándose también la doctrina dividida al interpretar esta norma.

Por una parte los autores han entendido que la ley puede contener los elementos esenciales del tributo, siendo éstos el sujeto activo, el sujeto pasivo, la obligación tributaria y los supuestos de exención, mas no serían esenciales, y por ende se pueden delegar al Poder Ejecutivo, la base imponible y la tasa, para ello esta doctrina se basa en diversas sentencias del Supremo Tribunal Constitucional español, siendo la más controvertida de todas la sentencia de 4 de febrero de 1983 que señala “que en el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria y que la reserva de Ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquiera otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo.”²³

No obstante, otra parte de la doctrina ve en la formulación del artículo de la Constitución un sistema clásico u ortodoxo, pues afirman que la ley debe contener todos los elementos esenciales del tributo.²⁴

Ahora bien, en un análisis al sistema español, Meza e Ibaceta señalan que en ese sistema la reserva de ley tiene un carácter relativo, pero luego de esta afirmación hacen ver que en la propia vertiente española hay cierta confusión en orden a que la doctrina y jurisprudencia española se autodenomina un sistema relativo, pero acto seguido de tal

²³ Cuestión de Inconstitucionalidad, STC 6/1983, de 4 de febrero de 1983. Supremo Tribunal Constitucional de España.

²⁴ AVILÉS, Víctor: Legalidad Tributaria, ob. cit. Pág. 53.

declaración señalan que al menos el establecimiento del tributo debe estar determinado en la ley, y si establecer el tributo implica fijar los elementos primarios de la obligación tributaria, esto importaría en verdad un sistema de reserva legal absoluta.²⁵

En este sentido compartimos la observación de Meza e Ibaceta, pues se puede evidenciar la confusión en comento en la sentencia del Supremo Tribunal Constitucional español de 19 de Diciembre de 1985, en la cual, refiriéndose al fallo anteriormente citado, afirmó “Ya en su Sentencia 6/83 (...) este Tribunal declaró que 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 con arreglo a los cuales 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.”²⁶ Así, tal como a los autores recién señalados, nos parece claro cómo el Supremo Tribunal declara ceñirse a la doctrina de reserva legal relativa, para luego señalar que, no obstante lo anterior, los elementos esenciales del tributo deben de estar establecidos en la ley²⁷.

5) Consagración de Forma Absoluta en nuestra Constitución

Realizando una interpretación armónica de las normas contenidas en la Constitución, creemos que ella consagra a la reserva legal tributaria como un principio absoluto, además lo consagra como una garantía, develando esto último más adelante.

5.1) Como primer paso en este análisis corresponde ir de lo general a lo particular. Para ello partiremos señalando lo ya dicho en este trabajo, respecto a que nuestra Constitución en su parte orgánica reserva a la ley las materias de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, siendo una de éstas su en materia tributaria, debiendo además estas leyes tener su origen en la Cámara de Diputados.

²⁵ MEZA, Bárbara; IBACETA, David, ob. cit. Pág. 196-197.

²⁶ Cuestión de Inconstitucionalidad, STC 179/1985, de 19 de diciembre de 1985. Supremo Tribunal Constitucional de España.

²⁷ Cabe hacer presente que la sentencia 6/1983 hace alusión a la disposición transitoria 2º letra b, del Real Decreto Ley 11/1979, cuerpo legal que fue refundido por el Real Decreto Legislativo 781/1986, actualmente vigente. En lo que respecta a la sentencia 179/1985, esta se basa en diversas disposiciones de la Ley 24/1984, la cual se encuentra vigente.

Es así como emana de los artículos 63 n° 14, 65 inciso 4° n°1 y 65 inciso 2° de la Constitución que los tributos deben ser *impuestos, suprimidos, reducidos o condonados por ley*, y además deben ser *establecidas por ley las exenciones o modificaciones, determinando su forma, proporcionalidad o progresión*. De esta forma no nos cabe duda de que estas materias tributarias así señaladas, están reservadas al legislador.

5.2) En segundo lugar, cabe hacer notar que nuestra Carta Fundamental no consagra ninguna norma que adopte la fórmula normativa de enunciados abiertos, como sí lo contemplarían las Constituciones italiana de 1947 y española de 1978, las cuales tal como vimos en su oportunidad, vía formulación abierta de establecer tributos *con base* a la ley o *con arreglo* a ella, adoptarían un sistema flexible de reserva legal.

En este sentido, el propio Tribunal Constitucional se pronuncia en orden a que este tipo de formulaciones abiertas admitirían la reserva legal relativa y con ello un campo de acción más amplio para el reglamento de ejecución, así en la sentencia rol n°370 de 9 de abril de 2003, en su considerando 16, citando a modo ilustrativo la sentencia rol n° 254 de 1997, señala: “Que, la Constitución establece que, en ciertos casos, la regulación de algunas materias por parte del legislador no debe tener la misma amplitud y profundidad que otras. Es por ello que hay casos en que la fuerza de la reserva legal puede ser calificada de absoluta o relativa. En este último caso, incumbe un mayor campo de acción a la potestad reglamentaria subordinada, siendo propio de la ley señalar sólo las bases, criterios o parámetros generales que encuadran el ejercicio de aquella potestad. Ello ocurre cada vez que la Constitución emplea expresiones como ‘con arreglo a la ley’, ‘de acuerdo con las leyes’, ‘con sujeción a la ley’, ‘de acuerdo a lo que determine la ley’ o ‘en conformidad a la ley.’”²⁸. Es decir, estas expresiones abiertas aludirían a casos de reserva legal relativa, cuestión que no sucede en nuestra Constitución en materia tributaria.

5.3) En tercer lugar corresponde detenerse en el artículo 19 n°20 de la Constitución, norma que consagra la llamada “igualdad tributaria según ley”.

²⁸ Requerimiento de Inconstitucionalidad. Rol n° 370-03, de 9 de abril de 2003. Considerando decimosexto. Excelentísimo Tribunal Constitucional de Chile.

En este punto cabe destacar que algunos autores consideran esta norma como una reiteración del artículo 65 inciso 4° n°1 de la Constitución²⁹, en cambio otros estiman que no puede haber en esta norma una simple reiteración, puesto que en materia de interpretación constitucional existe un principio rector en orden a que no es lícito al intérprete asumir que el constituyente ha efectuado reiteraciones ociosas, por lo que debe buscársele el sentido a la norma.³⁰

Adherimos a ésta última postura y entendemos que pese a la similitud de ambas disposiciones, el artículo 65 inciso 4° n°1 consagra *formalmente* la reserva legal, estableciendo el mecanismo de formación de la ley y a ésta como una fuente en la cual tendrá iniciativa exclusiva del Presidente de la República en el ámbito tributario. El artículo 19 n°20 en cambio consagra la reserva legal ya no de manera formal, sino que consagra una *garantía*, y es la garantía de la igualdad tributaria según ley que incorporaría a *la reserva de ley como un presupuesto necesario para lograr esta igualdad*.

Sobre este punto, que desarrollaremos en profundidad en el siguiente acápite, adelantamos desde ya que entender a la reserva de ley como una garantía traerá una consecuencia práctica inmediata, y es que no habrá delegación de potestades legislativas en el Presidente de la República, lo que en nuestra opinión, torna aún más absoluta a la reserva de ley, pues ni siquiera podrá un decreto con fuerza de ley, que en términos jerárquicos equivale a una ley, establecer el tributo, y cabe agregar finalmente que si ni este tipo de norma puede establecer el tributo y sus elementos, por razones lógicas menos podrá hacerlo una norma de inferior jerarquía, como lo será un reglamento o un acto administrativo.

5.4) Ahora bien, como ya señalamos, el artículo 19 N°20 de la Constitución contempla la garantía de la reserva legal de forma absoluta al consagrar “La igual repartición de los tributos en *proporción* a las rentas (tributos de tasa proporcional) o en la *progresión* (tributos establecidos en base a tramos) o *forma* que fije la ley”. Reiterando el inciso segundo de esta norma que “en ningún caso *la ley*, podrá *establecer* tributos manifiestamente *desproporcionados* o *injustos*”.

²⁹ FIGUEROA, Juan, ob. cit. Pág. 96.

³⁰ AVILÉS, Víctor: Legalidad Tributaria, ob. cit. Pág. 105.

Deteniéndonos simplemente en las palabras que usa el constituyente, vemos que este precepto hace alusión al establecimiento del tributo, revelando, en las palabras que destacamos, a los elementos que cuantificarían el tributo, esto es la base imponible y la tasa, pero más importante aún y decidir nos parece el inciso segundo, que explícitamente emplea el vocablo *establecer*, a lo cual si realizamos un simple análisis semántico llegaríamos a la conclusión de que algo se establece instituyendo todos sus elementos; así por ejemplo, una ley que fija el hecho tributario, su tasa y su base, mas no al sujeto pasivo, en verdad no establece el tributo pues nos faltaría un importante elemento para su cabal entendimiento; sería un tributo dirigido a ningún sujeto, y por ende no sería un tributo.

5.5) Realizando una interpretación constitucional armónica, es imprescindible mencionar uno de los derechos que la reserva de ley tributaria tiene por objeto resguardar, y este es el derecho de propiedad que se encuentra consagrado en el artículo 19 n°24 de nuestra Carta Fundamental. El inciso 2° de este numeral es claro en señalar 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 deriven de su función social (...)” De esta forma, la norma nos parece clara: la ley y solamente ella puede establecer limitaciones y obligaciones al derecho de propiedad, siendo la tributación una clara limitación a este derecho.³¹ Tenemos de esta forma otro argumento para entender la reserva legal en un sentido amplio o absoluto, pues el constituyente ha sido claro.

5.6) Otro argumento en el mismo sentido es el artículo 19 n°26 que, cerrando la lista de derechos y garantías que consagra nuestra Constitución, establece un precepto que busca dar hermeticidad a todos los numerales del artículo 19, e indica que “La Constitución asegura a todas las personas: N°26. 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 afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio”. Es decir, nuevamente el constituyente es enfático en señalar que son los preceptos legales los que

³¹ MASBERNAT, Patricio: Garantías Constitucionales Del Contribuyente: Crítica al Enfoque de la Doctrina Nacional. *En Revista Ius Et Praxis*. Universidad de Talca. Volumen 8 N°2. 2002. Pág. 313.

regulan, complementan o limitan las garantías que la Constitución establece, estando entre éstas el artículo 19 n°20 y el recién mencionado artículo 19 n°24.

5.7) Existe finalmente una prohibición a que los órganos del Estado impongan tributos fuera de los casos expresamente autorizados por la ley. Esta prohibición emana del artículo 7 de la Constitución, el cual consagra el *principio de juridicidad o legalidad* en virtud del cual un órgano sólo podrá actuar previa habilitación y dentro de la competencia específica que tiene en esa materia, no pudiendo atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que las expresamente conferidas en virtud de la Constitución o de las leyes. De modo que si el órgano excede ese ámbito competencial, o actúa más allá de lo que está definido por la ley, su actuación es nula y además, como dice el inciso 3° de la norma en comento, generará las sanciones y responsabilidades que establece la ley. Así, el constituyente es claro en renegar de las potestades implícitas, siendo por ende la ley, la única autorizada constitucionalmente para el establecimiento de tributos.

6) Reserva de Ley como Garantía

Somos partidarios de la doctrina que propugna a la reserva legal no sólo como principio, sino además como garantía, y es a propósito de la *igualdad según ley* que se encuentra establecida como tal en el artículo 19 n° 20 de la Constitución.

Nuestra Constitución consagra a la igualdad en sus diversas fases; es así como el artículo 19 n°2 establece la igualdad *ante la ley*, esto es, ante la aplicación de ella, precepto que obligaría al juez y al órgano administrativo; además la norma consagra la igualdad *en la ley*, en el sentido de prohibirle a ésta, establecer discriminaciones arbitrarias.

El 19 n°20 por su parte establece que en materia tributaria rige la igualdad *según ley*. El contenido de la garantía es que es la ley, de forma exclusiva, la llamada a establecer o repartir igualitariamente un tributo, por la vía de establecerlo en todos sus elementos.

Al referirse la norma a la igual repartición de los tributos en la forma que señale la ley, reservaría el constituyente a ésta el establecimiento del tributo en su fase objetiva y subjetiva. La fase objetiva tiene relación con el hecho gravado, base imponible y tasa, así

como exenciones de tipo real. La fase subjetiva se relaciona con los sujetos a los que se ha de aplicar el tributo y a las exenciones personales.³²

En este punto cabe decir que discordamos de autores como Massone o Evans de la Cuadra y Evans Espiñeira, quienes, como señalamos previamente, extendían el principio de reserva legal tributaria a la determinación y aplicación de las sanciones, pero hacemos la salvedad que no lo contemplamos en el Principio de Reserva Legal Tributaria, sino que forma parte de otro principio y garantía, como lo es el Principio de Reserva Legal en materia Penal.

En directa relación con entender el Principio de Reserva Legal como una garantía, está el artículo 64 inciso 1° y 2°, que señala “El Presidente de la República podrá solicitar autorización al Congreso Nacional para dictar disposiciones con fuerza de ley durante un plazo no superior a un año sobre materias que correspondan al dominio de la ley.

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 quórum calificado”. Esta norma, según nuestra opinión, contempla la prohibición de dictar decretos con fuerza de ley en materia de establecimiento del tributo, pues como se evidencia del artículo 19 n°20 de la Constitución, la reserva de ley en materia tributaria es una garantía constitucional, quedándole así vedado al Presidente de la República el dictar decretos con fuerza de ley.

Así lo ha entendido también el Tribunal Constitucional, el cual en la causa rol 773 de 26 de Noviembre de 2007, señala “A ello, debe agregarse, que no cabe autorizar al Presidente de la República para dictar disposiciones con fuerza de ley respecto de materias comprendidas en las garantías constitucionales, en los términos que indica el artículo 64 de la Constitución Política de la República”³³ (Considerando 23).

Así discrepamos de autores como Figueroa, quien no obstante nominar a la reserva de ley como una garantía, señala que siendo la ley la llamada a establecer el tributo, esto “debe ser entendido con la excepción de la delegación de facultades legislativas en el

³² AVILÉS, Víctor: Legalidad Tributaria, ob. cit. Pág. 106.

³³ Requerimiento de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad. Rol n° 773 de 26 de Noviembre de 2007. Excelentísimo Tribunal Constitucional de Chile.

Ejecutivo, mediante el mecanismo de los decretos con fuerza de ley, y siempre que las leyes delegatorias delimiten precisamente las facultades tributaria.”³⁴ Esta misma crítica puede formularse a Aste, quien de forma casi idéntica señala que “esto es sin perjuicio de las delegaciones de facultades legislativas en materias tributarias.”³⁵

Capítulo II: Una mirada a la Garantía de Reserva Legal en la Jurisprudencia y Normas Chilenas

Luego de haber discurrido acerca de que el Principio de Reserva Legal en materia tributaria tiene un alcance absoluto y en forma de garantía en nuestra Constitución, es menester avocarse a hacer un análisis de la normativa que regula materias tributarias, como así también debemos referirnos a las decisiones que toman sobre el particular los tribunales superiores –en este caso, el Tribunal Constitucional- y la interpretación que le dan los diversos órganos de la Administración. Además finalizaremos este capítulo realizando una propuesta de reformas y recomendaciones, cuyo objeto será evitar futuras disconformidades entre lo que establece nuestra Carta Fundamental, y lo que en la práctica se lleva a cabo.

1) Reserva Legal y Decretos con Fuerza de Ley

Conforme se ha señalado en esta tesis, nuestra Constitución no admitiría la delegación de facultades legislativas del Congreso en el Presidente de la República en materia de establecimiento de tributos, pues al ser una garantía constitucional, queda vedada esta facultad por el artículo 64 inciso 2° de la Carta Fundamental.

No obstante lo anterior, en el ordenamiento jurídico podemos constatar cómo se ha delegado esta facultad al Presidente de la República, siendo por esto cuestionable la constitucionalidad de tal disposición. El caso al que nos referimos es el Artículo 5 de la Ley 19.247, el cual dispone: “Facúltase al Presidente de la República para que, dentro del plazo de un año contado desde el 1° de enero de 1995, mediante un decreto con fuerza de ley expedido por intermedio del Ministerio de Hacienda aumente a 18% o rebaje a 16% la tasa

³⁴ FIGUEROA, Juan, ob. cit. Pág. 100.

³⁵ ASTÉ, Christian, ob. cit. Pág. 18

del Impuesto al Valor Agregado establecida en el artículo 14 del decreto ley N° 825, de 1974. La tasa que fije en uso de esta facultad se aplicará a los impuestos que se devenguen a contar del 1° de enero de 1996 y hasta el 31 de diciembre de 1996, inclusive.

Facúltase al Presidente de la República para que, dentro del plazo de un año contado desde el 1° de enero de 1996, mediante un decreto con fuerza de ley expedido por intermedio del Ministerio de Hacienda, aumente a 18% o rebaje a 16% la tasa del Impuesto al Valor Agregado establecida en el artículo 14 del decreto ley N°825, de 1974. La tasa que fije en uso de esta facultad se aplicará a los impuestos que se devenguen a contar del 1° de enero de 1997 y hasta el 31 de diciembre de 1997, inclusive”.

Esta disposición legal permitía al Presidente de la República, en los plazos ahí señalados, modificar la tasa del impuesto dentro de 16 al 18%, mediante un decreto con fuerza de ley. Esta delegación a nuestro juicio es inconstitucional puesto que venimos afirmando que la delegación de facultades legislativas es contraria a la Constitución en materia tributaria porque el Principio de Reserva Legal está consagrado como garantía en la Carta Fundamental en el artículo 19 n°20 de ésta.

Cabe destacar que dado que la norma establecía su vigencia temporal, ya no es una norma aplicable en la actualidad y por lo tanto no merece más comentario.

2) Reserva Legal y Potestad Reglamentaria Autónoma

La doctrina nacional está conteste en negar la procedencia de la potestad reglamentaria autónoma en materia tributaria. Esto es evidente, al tenor de lo dispuesto en el artículo 63 n°14 de la Constitución, que señala como materias propias de ley aquellas que son de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, y como ya fue señalado con anterioridad, una de esas materias es la del establecimiento de tributos, conforme al artículo 65 inciso 4° n°1 de la Constitución. Así, al ser una materia reservada a la ley, bajo ningún respecto podría un reglamento autónomo regular estas materias, pues tal como señala el artículo 32 n°6, que establece las atribuciones especiales del Presidente de la República, dentro de aquellas atribuciones está la de ejercer la potestad reglamentaria en todas aquellas materias que no sean propias del dominio legal, es decir, la facultad de dictar reglamentos autónomos.

A propósito de los reglamentos autónomos, los autores suelen señalar que una discusión importante se suscita en lo que respecta al tema de las tasas, puesto que existe la disyuntiva de que en ocasiones el Estado califica lo que es en verdad una tasa, como tarifa, saltándose para ello el establecimiento a través de una ley, y fijando estas tasas en uso de su potestad reglamentaria.

Según esta doctrina³⁶, el tema tasa-tarifa sería un típico caso reglamentos autónomos estableciendo o regulando tributos, pero en verdad, en este trabajo, luego de llevar a cabo un análisis minucioso de los supuestos casos, hemos llegado a la conclusión que acá la doctrina se confunde e incurre en un evidente error, puesto que cada vez que un Servicio Público o algún Ministerio ha establecido estas tarifas, (o tasas, según la doctrina contraria), en verdad han sido casos en que es la ley la que ha remitido en blanco a algún reglamento de ejecución la regulación de estas tasas o tarifas.

Independientemente de que consideremos improcedente el reglamento de ejecución regulando elementos esenciales del tributo, nos parece importante hacer la crítica a estos autores, puesto que confunden un reglamento de ejecución con un reglamento autónomo.

A modo ilustrativo de tal error, queremos hacer mención de un fallo emblemático del Tribunal Constitucional, el cual la doctrina suele catalogarlo como un caso de reglamento autónomo estableciendo tasas, cuando a nuestro juicio es un caso de reglamento de ejecución que establece tasas.

En el fallo³⁷ a que nos referimos, un grupo de personas naturales y jurídicas dedicadas a la exportación y producción de frutas, interpone un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad al artículo 7 de la ley 18.196, que establece la

³⁶ Lo que venimos diciendo, lo basamos en lo señalado por AVILÉS, Víctor: *Legalidad Tributaria*, Pág. 141 y ss., cuando en el subtítulo “Potestad normativa autónoma en materia de tributos en el derecho chileno”, señala que “en efecto, el establecimiento de tarifas, en el sentido que hemos anotado, no se encuentra entregado por la Constitución Política de la República al legislador, y en razón de ello, existen buenos argumentos para señalar que a su respecto resulta aplicable la potestad reglamentaria autónoma”. Luego, cuando el autor en comento, se propone analizar casos en la jurisprudencia de reglamentos autónomos que establecen tarifas, resulta que señala que “existe abundante jurisprudencia en donde se ha discutido, precisamente, la delimitación entre las tasas y las tarifas”, pero acto seguido, indica que “al respecto y a efectos de evitar repeticiones ociosas, se analizará la misma en conjunto con la jurisprudencia relativa a la posibilidad de remisión normativa en materia tributaria.”, y posteriormente, vemos que nunca se hace cargo de su promesa, pues los casos posteriores, son de remisión normativa al reglamento de ejecución.

³⁷ Requerimiento de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad. Rol n° 1405, de 8 de Junio de 2009. Excelentísimo Tribunal Constitucional de Chile.

facultad de cobrar tarifas por inspecciones, análisis, certificaciones y otros, al Servicio Agrícola y Ganadero (en adelante SAG); y al artículo 7 letra ñ, de la ley 18.755 que establece normas sobre el SAG, que señala en su parte pertinente, que corresponderá al Director Nacional proponer tarifas y derechos que deba cobrarse por las prestaciones y controles que efectúe el Servicio.

En base a tales preceptos, los requirentes los impugnan por estimar que estas tarifas y derechos obedecen a la naturaleza jurídica de un tributo.

En el fallo, los recurrentes en ningún momento basan su alegación señalando que estamos ante un caso de potestad reglamentaria autónoma, sino que señalan que es la ley la que remite en blanco una materia que le era propia regular. En este caso, lo que hace el SAG, es emplear la técnica de la remisión normativa a partir de la ley, asimismo, el Tribunal Constitucional discurre sobre la idea de que el SAG, actúa en virtud de la “potestad reglamentaria de ejecución a que dan lugar los artículos 7° de la ley n° 18.196 y 7°, letra ñ), de la ley n° 18.755”. (Considerando 25).

Independientemente de que en este fallo el Tribunal Constitucional estimó que se estaba en presencia de tarifas y no de tasas, cuestión que es discutible, lo importante a destacar es que se argumenta, tanto por parte del requirente, como del Consejo de Defensa del Estado, y por parte del Tribunal Constitucional, que acá fue la ley, la que bien o mal, remitió una regulación a un reglamento de ejecución.

Es así como basamos nuestra crítica a la doctrina por la confusión en que incurre, y la razón principal de la misma, radica en que, en los hechos, jamás podríamos ver un reglamento autónomo estableciendo tasas, como tampoco tarifas, por cuanto siempre serán materias propias de ley, y por ende a lo más, serán reglamentos de ejecución los que inconstitucionalmente los hayan establecido, esto derivado no sólo del ya señalado artículo 63 n°14 de la Constitución, sino que además por el propio artículo 63 n°20.

A propósito de nuestra postura, haremos ahora una afirmación más radical aun, y es que en la práctica no existen los reglamentos autónomos, es imposible concebirllos, pues tal como señala Cordero, “En definitiva, los reglamentos autónomos no tienen espacio de

actuación porque en sentido estricto no existen, pues todo reglamento ha de someterse las determinaciones y directrices que establece la ley.”³⁸

Al respecto nos parece apropiado establecer por qué este autor llega a tal conclusión, y resumiendo su razonamiento observamos que Cordero afirma que si los reglamentos autónomos regulan los aspectos no esenciales de un ordenamiento jurídico, en esta labor no actuarán sin alguna referencia o guía, “pues en la emisión de dichos reglamentos se deberá tener presente lo prescrito en la Constitución y en las bases esenciales que ha estatuido el legislador al momento de regular una determinada materia. Así las cosas, el legislador tendrá ‘capacidad directiva’ sobre estos reglamentos en la medida que determina las bases esenciales del ordenamiento jurídico. Por su parte, el reglamento no puede ir en contra de dichas bases, so pena de invadir las competencias propias del legislador e incurrir en un vicio de inconstitucionalidad.”³⁹

Así, haciendo uso de una palabra que nos parece aclaratoria de todo lo anterior, los reglamentos autónomos son “artificios”, y lo único que existe en los hechos, son reglamentos de ejecución, por lo que en este punto, no es posible encontrar algún reglamento autónomo que establezca tributos ni que regule alguno de sus elementos esenciales, puesto que ese reglamento al referirse a esas materias, siempre estará ejecutando una ley, incluso en los casos en que la ley no se lo solicita.

3) Interpretación Administrativa del Servicio de Impuestos Internos

El Servicio de Impuestos Internos es un órgano público, descentralizado de la Administración del Estado, con personalidad jurídica y patrimonio propio, que se relaciona con el Presidente de la República a través del Ministerio de Hacienda y que conforme al Decreto con Fuerza de Ley n°7 de 1980, tiene como principal función la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos. El artículo 6 del Código Tributario pormenoriza estas facultades, radicándolas en el Director Nacional y en los Directores Regionales del Servicio.

³⁸ CORDERO, Eduardo. El sentido actual del dominio legal y la potestad reglamentaria. *En Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*. 2009, n°32, pág. 437.

³⁹ *Ibidem*, Pág. 434.

Dentro de las facultades que tiene el Servicio de Impuestos Internos se encuentra la de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos, como así también la facultad de absolver las consultas que sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias le formulen los funcionarios del Servicio, por conducto regular o las autoridades. En virtud de lo anterior el Servicio dicta diversas normas de carácter general o particular dentro de las cuales existen algunas que vulneran el Principio de Reserva Legal excediéndose del marco constitucional y atentando contra la Constitución. A modo de ejemplo citaremos:

3.1) Circular n°19 de 1993⁴⁰: Esta circular, que actualmente ya no tiene vigencia, puesto que la norma a la cual interpretaba fue derogada, la citamos de todas formas para demostrar un uso errado de la facultad de interpretación del Servicio, que afectó a los contribuyentes durante muchos años.

La norma en cuestión, aumentaba la base imponible del impuesto al valor agregado en las ventas posteriores de vehículos motorizados internados al país, que al momento de su importación fueron gravados con el impuesto especial establecido en el artículo 46 del DL 825 de 1974, conocido como “impuesto al lujo”.

En la interpretación administrativa llevada a cabo por el Servicio a través de esta circular, el Director aumentaba la base imponible del impuesto al valor agregado en las ventas posteriores de los vehículos nuevos internados al país, y que al momento de su importación fueron gravados con el impuesto del artículo 46. En efecto, disponía que la base imponible del impuesto al valor agregado en estas ventas posteriores, debía incluir el impuesto al lujo que se pagó en su oportunidad, lo cual implicaba la regulación de un elemento cubierto por el Principio de Reserva Legal Tributaria, que es la base imponible, por medio de norma infralegal, lo cual constituía un atentado a tal principio, de la forma en que ya hemos señalado en este trabajo.

⁴⁰ Circular n°19 de 1993, disponible en: <http://www.sii.cl/documentos/circulares/1993/circu19.htm>, vista con fecha 6 de Agosto de 2013.

3.2) Oficio 440 del año 2012⁴¹: Este es un caso donde hay un cambio de criterio interpretativo, en virtud del cual se entiende que todas las actividades que presta la empresa de selección y colocación de personal, se encuentran afectas a impuesto al valor agregado, por estimarla que es una agencia de negocios.

El criterio que antes sostenía el Servicio, era diferente, y se ve reflejado el oficio 30 del año 2011, donde señala que la selección de personal está afecta a impuesto al valor agregado, pero agrega que el servicio de evaluación psicológica efectuada a los postulantes, no está gravado con este impuesto, pues no está dentro del artículo 20 n° 3 y n°4 de la Ley de la Renta, y luego señala que las consultorías y asesorías que se realizan por escrito, tampoco estarían afectas a impuesto al valor agregado, por estar en el artículo 20 n°5 de la Ley de la Renta.

En definitiva, a partir de una norma legal que establece un tributo y que no ha cambiado, el Servicio, primero, señala que determinadas actividades no tributan, y luego, al año siguiente, señala que esas mismas actividades ahora sí tributan, valiéndose para ello de la interpretación que lleva a cabo, por lo que se concluye que el Servicio termina gravando un hecho sin haber cambio legal, sino sólo un cambio de interpretación, lo cual atenta contra el fin de seguridad y certeza jurídica que precisamente busca proteger la Reserva Legal Tributaria.

4) Reserva Legal y Remisión Normativa de la Ley al Órgano Administrativo

Una forma muy común de infracción al Principio de Reserva Legal, y a nuestro juicio, la más peligrosa, es la remisión que hace la ley en orden a señalar que el órgano de la Administración sea el que regule o establezca algunos de los elementos del tributo.

Como hemos dicho, consideramos que esta es la vulneración más peligrosa, puesto que ni siquiera se estaría remitiendo el establecimiento de un elemento del tributo a una norma de rango infralegal pero de características generales, cuestión que sería criticable en

⁴¹ Oficio 440 de 2012, disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/ventas/ja440.htm>, vista con fecha 23 de Octubre de 2013.

todo caso, pero que al menos resguardaría en mayor manera los principios de publicidad y certeza jurídica.

En este tipo de remisión en cambio, se deja a sólo criterio del órgano de la Administración la regulación de estas materias, y ya hemos señalado que el Principio de Reserva Legal busca justamente limitar un poder o facultad que, debido a su magnitud, debe ser restringido, puesto que en su ejercicio sería fácil cometer actos arbitrarios que atenten contra las garantías y derechos fundamentales.

No obstante todo lo señalado, en nuestro ordenamiento jurídico podemos constatar en reiteradas ocasiones cómo la ley se remite al órgano administrativo, y también se puede evidenciar, como son estos precisamente los casos en que el Tribunal Constitucional en fallos reiterados, declara conforme a la Constitución estas leyes con tales remisiones, lo cual nos parece del todo criticable. Es así, como en este título, haremos un análisis jurisprudencial y además normativo, de relevantes casos de remisión normativa al órgano, que a continuación pasaremos a señalar:

4.1) Rol 822 del Tribunal Constitucional.⁴² En esta causa se recurre de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de los artículos 1, 3 y 4 n°2 de la ley 17.235 sobre Impuesto Territorial, por cuanto estos no respetarían el Principio de Reserva Legal en materia tributaria dado que al momento de establecer uno de los elementos del tributo, cual es la base imponible, “no se precisarían aspectos medulares de la contribución de que se trata, y se entregan materias que son de su esencia a la decisión de un órgano administrativo como lo es el Servicio de Impuestos Internos”, o que es lo mismo, que los términos utilizados para la descripción y determinación de la base imponible del impuesto territorial, son de tal forma amplios, que en definitiva queda en manos del Servicio la determinación de la base imponible, lo cual sería inconstitucional.

La autoridad fiscal contesta el requerimiento indicando que la ley contiene todos los elementos de éste tributo, “ya que tanto la base imponible como la tasa del tributo de que se trata se encuentran determinadas por la ley, o son determinables conforme a parámetros claramente establecidos por ella”. Expresa que ante la práctica imposibilidad de que la ley

⁴² Requerimiento de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad. Rol n° 822, de 13 de Noviembre de 2007. Excelentísimo Tribunal Constitucional de Chile.

señale el avalúo fiscal de cada inmueble ubicado en el país, el legislador dicta normas que contienen criterios generales para que la Administración fije la base imponible, lo cual constituye una actividad administrativa técnica no discrecional, basándose para ello en doctrina de los profesores Ibaceta y Meza, y señala finalmente que los antecedentes a que hace referencia la ley, sobre construcciones y terrenos, son elementos de hecho que el Servicio no crea, sino que únicamente constata.

El Tribunal por su parte considera que los preceptos legales impugnados en el requerimiento “cumplen, en opinión de estos sentenciadores con las exigencias y alcances propios del principio de reserva legal del tributo (...) motivo por el cual este capítulo de objeción debe ser desechado. En efecto la ley 17.235 determina tanto el hecho gravado (el dominio de un bien raíz), la base imponible, constituida por el avalúo del mismo (para cuya cuantificación y actualización periódica es la propia ley la que imparte criterios objetivos de actuación), como también el sujeto obligado y la tasa aplicable, rechazando el recurso en definitiva.

4.2) Rol 773 del Tribunal Constitucional⁴³: Con fecha 18 de Abril de 2007, un particular recurre de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de varias normas contenidas en los artículos 1, 3, 4, 5, 7, 10, 12 y 16 de la ley 17.235 y artículo 2 de la ley 20.033. Para efectos pedagógicos hemos decidido analizar este complejo fallo en dos partes, pues toca dos temas distintos, correspondiendo en esta parte analizar aquel aspecto del fallo en que la ley se remite a la Administración para establecer la base imponible y la tasa del impuesto.

Respecto a los artículos impugnados de la ley 17.235, el requirente solicita se declaren inaplicables tales preceptos por cuanto estos dicen relación con el establecimiento del impuesto territorial, sobre todo en lo que se refiere a la determinación de la base imponible, en la cual tiene un rol relevante la Administración, por lo cual es dable concluir que las normas en cuestión serían inconstitucionales.

Este fallo a nuestro juicio tiende a la confusión, puesto que el Tribunal, parece confundir la potestad reglamentaria de ejecución con el acto administrativo particular, y

⁴³ Requerimiento de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad. Rol n° 773 de 26 de Noviembre de 2007. Excelentísimo Tribunal Constitucional de Chile.

señala así, que a propósito de la posibilidad de remisión a la potestad reglamentaria de ejecución en materia tributaria, el tribunal acoge la idea de que ésta remisión se deba referir sólo a “aspectos normativas no esenciales o de detalle” (Considerando 24). Prosigue el fallo sobre la misma idea, señalando que lo esencial es que los conceptos deben ser determinables según la ley al punto de excluir toda discrecionalidad y establecer una sola solución jurídicamente procedente. En esta parte el Tribunal hace suya la opinión de Víctor Avilés. Concluye el razonamiento del Tribunal sobre el particular señalando: “En suma, es la ley la encargada de precisar los elementos esenciales de la obligación tributaria, pudiendo la potestad reglamentaria de ejecución sólo desarrollar aspectos de detalle técnico que, por su propia naturaleza, el legislador no puede regular, pero que éste debe delimitar con suficiente claridad y determinación” (Considerando 25).

No obstante el fallo razonar de ésta manera en lo referido a la potestad reglamentaria de ejecución en materia tributaria, de todas formas no acoge el requerimiento en este punto, pues sostiene que en el caso en comento los elementos de la obligación tributaria han quedado claramente establecidos en la ley, quedando subordinado a la Administración sólo la determinación de la base imponible del impuesto territorial, mas no su establecimiento. Así el Tribunal hace una distinción entre el *establecimiento* y la *determinación* de la base imponible, debiendo quedar la primera siempre a cargo de la ley, y la segunda a cargo del órgano administrativo.

Siguiendo el razonamiento anterior, concluye el Tribunal en orden a que debido a la imposibilidad material y especificidad técnica de la materia, la ley entrega parámetros o lineamientos a la autoridad administrativa para singularizar la base imponible, lo que de acuerdo al sentenciador concurre en la especie, puesto que la ley en este caso, se ha encargado de señalar en sus aspectos generales y esenciales la naturaleza de las operaciones que deben efectuarse para determinar la base imponible del tributo.

Comentario a propósito de la Ley de Impuesto Territorial

No compartimos estas resoluciones adoptadas por el Tribunal Constitucional en orden a señalar que dichos preceptos impugnados se bastarían a sí mismos al momento establecer los elementos del impuesto, siendo por ello conformes a la Constitución. En

efecto, y de acuerdo por lo señalado por Massone⁴⁴ la ley cuestionada es de tal amplitud e indeterminación, que “deja un margen demasiado expuesto a la discrecionalidad de la administración”, puesto que al señalar elementos en los que se funda el avalúo fiscal de los inmuebles, sustrato inmediato del impuesto territorial que constituye su base imponible, enuncia algunos de tal indeterminación e intrínseca subjetividad, que en el fondo la ley no estaría entregando parámetro alguno que entregue la suficiente claridad a los administrados, dejando en definitiva la determinación del avalúo fiscal al arbitrio del Servicio de Impuestos Internos.

4.3) Artículo 4 de la Ley 18.525: Esta norma comete una doble infracción al Principio de Reserva Legal.

El artículo en cuestión señala: “Cuando el Presidente de la República desglose las partidas del Arancel Aduanero y modifique dichos desgloses para fines estadísticos o de otra índole administrativa no se afectará el tributo aduanero que corresponda pagar en la importación de las mercancías, establecido en el artículo 2º, salvo que se trate de un desglose necesario para aplicar sobretasas de las mencionadas en el artículo 9º o derechos antidumping y derechos compensatorios de los mencionados en el artículo 10.

El Servicio Nacional de Aduanas podrá efectuar los desgloses y modificaciones a que se refiere el inciso anterior, cuando así lo autorice el Presidente de la República. En tal caso, las resoluciones de dicho Servicio deberán publicarse en el Diario Oficial.

Al Director del Servicio Nacional de Aduanas corresponderá indicar las destinaciones aduaneras en que las mercancías deberán clasificarse empleando obligatoriamente la nomenclatura del Arancel Aduanero.”

Esta norma en su inciso 1º, señala que la tributación referida al arancel aduanero es objeto de ley, pero en la parte final de tal inciso abre la puerta al Presidente de la República para que en ciertos casos pueda regular la tributación excediéndose el Principio de Reserva Legal, puesto que lo faculta para modificar el tributo en caso de sobretasa.

⁴⁴ MASSONE, Pedro, disponible en: <http://www.ichdt.cl/conversacion.htm>, vista con fecha 5 de Agosto de 2013.

A mayor abundamiento, el artículo incurre nuevamente en una infracción cuando, en su inciso segundo, le permite al Servicio Nacional de Aduanas incurrir en la misma conducta, cuando el Presidente de la República se lo solicite.

4.4) Ley 19.030 que Crea el Fondo de Estabilización del Petróleo: Esta ley establece una banda dentro de la cual se mantendrá el precio del petróleo en el mercado nacional,⁴⁵ por otra parte se establece un precio de paridad que consiste en una cotización promedio semanal observada en ciertos mercados internacionales de algunos combustibles más utilizados. Si el precio de paridad se mantiene dentro de la banda, el fondo permanece estático, si el precio de paridad está bajo la banda, opera un impuesto que afecta la primera venta o importación del combustible, si el precio de paridad es mayor que el límite superior de la banda, opera un crédito fiscal a favor del productor, refinador o importador del combustible.

Como se puede concluir de lo anteriormente expuesto, la ley crea el tributo, pero la aplicación y establecimiento de los elementos esenciales del mismo se deben establecer por decreto, tal como lo señala la ley, decreto que emanará del Ministerio de Minería.

4.5) Artículo 3 inciso 3° del Decreto Ley 825, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios: El referido artículo, en su inciso 3°, señala: *“No obstante lo dispuesto en el inciso primero, el tributo afectará al adquirente o 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.**”*

Este es un caso en que la ley remite al órgano administrativo, a saber, la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos internos, una regulación que ella debió hacer. Esta remisión por lo demás, ni siquiera es en virtud de la potestad reglamentaria de ejecución del Presidente de la República, situación que de todas formas sería criticable, pero que al menos cumpliría con un requisito mínimo de publicidad y generalidad, sino que es por resolución del Director Nacional del Servicio.

⁴⁵ CÉSPEDES, Rodrigo: Principio de Legalidad Tributaria y Gravámenes al Comercio Exterior Chileno. *En Revista Actualidad Jurídica*. Universidad Del Desarrollo. Año 5, n° 10. 2004. Pág. 218.

El precepto legal reenvía en blanco, sin establecer o dar parámetros claros de cómo el órgano debía realizar dicha regulación para evitar la discrecionalidad, puesto que le remite la regulación o cambio del sujeto pasivo *a su juicio exclusivo*.

Por lo demás, este ni siquiera es un caso de un concepto jurídico indeterminado, puesto que no se le pide al órgano administrativo interpretar un concepto, ni le entrega parámetros para que realice la ejecución de la ley, sino que derechamente le remite la regulación de un elemento fundamental dentro de la imposición del tributo, la cual debiese ser en su totalidad regulada por ley.

Además, se debe tener presente, que esta norma va incluso más allá de remitir al órgano administrativo la determinación del contribuyente del impuesto, sino que también faculta realizar tal cambio, pero respecto de alguien que no es contribuyente, estableciendo así la figura del *sustituto*, el cual es una excepción a la normalidad de las cosas, pues el sustituto no verifica el hecho tributario.

A propósito de esta norma, nos parece apropiado comentar un reciente fallo⁴⁶ del Tribunal Constitucional, en el que el requirente solicita se declare inaplicable por inconstitucional el precepto, pero el Tribunal, en lo que nos parece una pobre argumentación, estima que es una norma conforme a la Constitución.

No obstante lo deficiente del fallo, estimamos que el mismo constituye un importante aporte a futuro, pues toca temas que antes no habían sido puestos a la palestra, y esto en nuestra opinión se debe al aporte que hizo el voto disidente, puesto que con gran claridad efectúa una crítica a la forma en que se falló, y al cambio de criterio jurisprudencial del Tribunal en torno a esta materia, sin fundamento razonable.

En Junio de 2011, IPEC Construcciones Limitada, requiere al Tribunal Constitucional, que se declare la inaplicabilidad por inconstitucionalidad del inciso 3° del artículo 3 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, Decreto Ley n° 825, en la parte que remite a la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos la facultad de disponer el cambio del sujeto pasivo de la obligación tributaria por impuesto al valor agregado, específicamente en la parte que señala “o las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo”.

⁴⁶ Requerimiento de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad. Rol n° 2038 de 31 de Enero de 2013. Excelentísimo Tribunal Constitucional de Chile.

El requirente señala que este cambio de sujeto afectó el Principio de Reserva Legal, que comprende la determinación por ley de los elementos esenciales del tributo, que son: el hecho gravado, la base imponible, la tasa y el sujeto obligado al pago. Señala además, que es contrario a la Constitución que una resolución administrativa⁴⁷, modifique quién sea el contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria, dejando al comprador o beneficiario de los servicios como sujeto pasivo del impuesto.

Por su parte, este requerimiento fue puesto en conocimiento del Consejo de Defensa del Estado y del Servicio de Impuestos Internos, los cuales formularon observaciones al mismo.

Así, el Consejo de Defensa del Estado, solicitó el rechazo del requerimiento, argumentando que la norma en cuestión es una herramienta eficiente de política tributaria que se entrega al Servicio de Impuestos Internos, pues, en este caso, vela por la recaudación fiscal en situaciones de contribuyentes de difícil fiscalización.

Señala además que este es un caso que más que implicar un cambio del sujeto del tributo, estaríamos frente a una instauración administrativa de un sustituto o agente retenedor, amparado esto en la ley

Agrega que fue el propio requirente quien solicitó tener la calidad de agente retenedor de IVA, circunstancia que omite en el requerimiento, amparándose así en la doctrina de los actos propios.

Argumenta también en el sentido que el requirente no estaría impugnando el precepto legal, sino que el acto administrativo que se dicta al amparo de éste, lo que escaparía al conocimiento de este Tribunal.

Finalmente señala, que de declararse inaplicable el precepto impugnado, de todas formas quedarían vigentes las resoluciones administrativas dictadas, pues el requirente no habría solicitado en este requerimiento que sean dejadas sin efecto.

El Servicio de Impuestos Internos formuló sus observaciones en términos similares a los del Consejo de Defensa del Estado, y suma como argumento, además, el hecho que en las instancias anteriores, el requirente en ningún momento impugnó la *potestad*

⁴⁷ En este caso se dictó la Resolución Exenta n°63 y n°46, ambas de 2003, que disponen el cambio total del sujeto pasivo del impuesto al valor agregado en los contratos de instalación o confección de especialidades, a las empresas constructoras que contraten la ejecución de este tipo de obras y que declaren en primera categoría su renta efectiva, mediante contabilidad completa, y cumpliendo determinados requisitos copulativos.

reglamentaria del Servicio de Impuestos Internos, cuestión que sólo habría hecho en el requerimiento.

Por su parte, el Tribunal Constitucional, en un fallo dividido, luego de hacer un largo análisis a variadas normas que no eran las impugnadas, y analizando además las Resoluciones Exentas dictadas al amparo de la norma impugnada, cuestión que creemos no venía al caso, puesto que lo que se reclamaba era la norma legal por ser inconstitucional, y no su consecuencia, estima finalmente que no se infringe la Reserva Legal Tributaria en el caso concreto y rechaza el requerimiento, señalando que “(...)En efecto, esta norma precisa que el tributo puede afectar al adquirente, **beneficiario del servicio** o persona que deba soportar el recargo. Las empresas constructoras son, precisamente, beneficiarias del servicio que prestan las distintas especialidades mencionadas por vía ejemplar (...)” (Considerando 27).

Señala además, que no se comparte la tesis del requirente, “pues ha quedado demostrado cómo, en la especie, los actos administrativos que, en ejercicio de la potestad reglamentaria de ejecución, dispusieron el cambio del sujeto obligado en el IVA a las empresas constructoras, como IPEC Construcciones Limitada, no han instituido el sujeto obligado sino que se han limitado a precisar qué tipo de beneficiario (...) quedará obligado por el IVA en virtud del cambio de sujeto que autoriza y contempla el artículo 3°, inciso tercero, del citado Decreto Ley n° 825 (...) en el presente caso, las condiciones esenciales de la obligación tributaria y, particularmente, el sujeto obligado, están determinadas por la ley (...) de modo que a la potestad reglamentaria de ejecución le ha correspondido sólo regular los aspectos de detalle técnico que, por su propia naturaleza y excepcionalidad, el legislador no ha podido regular” (Considerando 28).

Destacable en esta causa, resulta el análisis del voto minoritario⁴⁸, que estaba por la tesis de acoger el requerimiento, y nos parece interesante además, pues indirectamente realiza una crítica al fallo, y una crítica al cambio de precedente respecto a la tendencia anterior en estas materias.

Así los argumentos del voto en contra, aducen que en sucesivas sentencias, el Tribunal Constitucional había fijado claros contornos del principio de legalidad de los tributos, consagrada en el artículo 19 n°20 de la Constitución.

⁴⁸ Votaron en contra, los Ministros Marcelo Venegas Palacios e Iván Aróstica Maldonado.

Para el cometido anterior, citan la causas roles 247 de 1996, 822 de 2007 y 1234 de 2009, en las que se explica cómo se consagra en nuestra Constitución la garantía de reserva legal.

Denuncia el voto en contra, que no obstante el rigor de la garantía en cuestión (que no admitiría regulaciones en materia tributarias por parte de normas inferiores a una ley), el Tribunal Constitucional ha aceptado, en ciertas oportunidades, la complementación en materia tributaria, por vía del reglamento de ejecución del Presidente de la República, pero siempre cumpliéndose estrictas condiciones. Así, citan jurisprudencia en que el Tribunal ha señalado que es la ley la que debe determinar los elementos esenciales que configuran la obligación tributaria, a saber: el hecho gravado, la base imponible, el sujeto obligado y la tasa o cuantía del tributo a aplicar sobre la base imponible, admitiendo potestad reglamentaria de ejecución sólo para desarrollar aspectos de detalle técnico que, por su propia naturaleza, el legislador no puede regular, pero que sí debe delimitar con suficiente claridad y determinación.

Señala además el voto disidente, que en virtud de toda la jurisprudencia citada al efecto, queda de manifiesto que se excluía cualquier margen de discrecionalidad para la Administración, y se admite sólo el reglamento de ejecución del artículo 32 n°6 de la Constitución, esto es, el proveniente del Presidente de la República.

Así, en lo que nos parece un gran acierto por parte del voto disidente, éste destaca que “son ‘reglamentos’ aquellos actos administrativos de alcance y contenido general, aprobados por el Presidente de la República u otra autoridad constitucionalmente autónoma, debidamente publicados y sin plazo de vigencia predeterminado (...) De modo que no constituyen ‘reglamentos’ aquellos actos que, aun afectando a un número indeterminado de personas, poseen un objeto particular (...) En este caso, las ‘normas generales’ emanadas del Servicio de Impuestos Internos no pueden ser reconocidas como ‘reglamentos’, porque versan sobre el cambio en el sujeto pasivo de derecho del IVA en unos concretos y determinados contratos, por un lapso de tiempo determinado”.

Cerrando el análisis de esta norma y el fallo a que dio lugar, creemos que, pese a la evidente inconstitucionalidad del precepto, un órgano tan importante como el Tribunal Constitucional no se avocó a la función para la cual fue constituido, esto es, velar por el respeto a la Constitución. Por lo demás, tal como afirmó el voto disidente, estamos frente a

un cambio de criterio a la manera en que se venía fallando con anterioridad, sumado esto a la débil razonabilidad del fallo en cuestión por incurrir en confusiones jurídicas acerca de lo que es un reglamento, o un acto administrativo, cuestiones que sumadas todas, debilitan el Principio de Reserva Legal Tributaria en la forma consagrada en nuestra Constitución.

5) Reserva Legal y Reglamento de Ejecución

En lo que respecta a la remisión de la ley al reglamento de ejecución, ya sea del Presidente de la República o de cualquier otro órgano al que la Constitución o las leyes le otorgan facultad de dictar este tipo de reglamentos, ya habíamos señalado que debe hacerse una distinción en orden a que este tipo de reglamento está admitido para todo lo que no sea regular los elementos esenciales de la obligación tributaria. Así entonces, concluimos que el reglamento de ejecución sí es deseable y necesario para regular cierto tipo de materias, pero la dificultad está en determinar en cuáles procede y en cuáles no. Al respecto nos parece necesario analizar jurisprudencia del Tribunal Constitucional para buscar en ellas los criterios que puedan dar una respuesta. Además en este apartado, señalaremos casos no referidos a jurisprudencia constitucional, en que se ha hecho uso del reglamento en cuestión en materia tributaria, determinando si correspondía o no en cada caso:

5.1) Rol 247 del Tribunal Constitucional:⁴⁹ En Septiembre de 1996, un grupo de Senadores formularon requerimiento por inconstitucionalidad de los artículos 1 n°2 letra d) y artículo 6 del proyecto de ley que moderniza al Servicio Nacional de Aduanas, por estimar que este proyecto creaba un cobro que, independientemente de la denominación de tarifa que se le asigna, constituye en realidad un impuesto, dando sobre el particular los siguientes argumentos:

1.- Establecer una tarifa para efectuar operaciones destinadas a determinar la base imponible de derechos de Aduana, constituye el cobro de un impuesto a fin de obtener el pronto cobro de otro impuesto, surgiendo en definitiva dos impuestos que se sobreponen, *remitiendo a un reglamento la forma de determinar la base imponible* de este segundo

⁴⁹ Requerimiento de Inconstitucionalidad. Rol n° 247, de 14 de octubre de 1996. Excelentísimo Tribunal Constitucional de Chile.

impuesto en sus aspectos esenciales, estableciendo condiciones, plazos y tramos y otras modalidades para el pago. Además la base imponible podía ser revisada por el Servicio si el contribuyente estima que no ha sido bien atendido.

2.- El cobro de este impuesto constituiría ingreso propio del Servicio, el cual se incorporaría en su presupuesto, y dado que, la Constitución prohíbe los impuestos de afectación, estaríamos ante una nueva infracción constitucional.

3.- Finalmente, este impuesto sería injusto, porque carece de justificación racional, porque no existe servicio otorgado por el Estado consistente en cobrar al contribuyente un impuesto.

Sobre el particular el Tribunal Constitucional considera que “Al examinar las normas contempladas en el referido artículo 6, ha podido apreciar que ellas, persiguiendo el determinado objetivo de dotar de nuevos recursos al Servicio Nacional de Aduanas y de modificar procedimientos existentes, configuran una integridad a través de la cual intentar dar origen a un tributo con las características propias de una tasa, por todo lo cual no cabe sino calificar como un impuesto al tributo que el proyecto configura. Esto es, se está en presencia de un tributo, con la tipificación de impuesto”. Prosigue el Tribunal discurriendo sobre el particular, señalando que este artículo 6 que establece el impuesto de que se trata debe ser analizado a la luz del Principio de Legalidad de los Tributos que la propia Constitución señala, afirmando de manera expresa que la Carta Fundamental ha sido extremadamente cuidadosa al momento de regular los tributos, “Requiriendo no sólo que los elementos esenciales de una obligación tributaria queden comprendidos en la ley misma, sino también que esta se genere de acuerdo con las exigencias que la misma Constitución puntualiza.”

Concluye la reflexión del Tribunal, enmarcada ya en la idea de estar ante el intento de establecimiento de impuesto, que la remisión a un reglamento al momento de precisar las condiciones, plazos y modalidades del mismo, no procede, pues esto es materia de ley, a la cual le corresponde proporcionar la garantía de igualdad. A mayor abundamiento, la amplitud de los términos utilizados, esto es, *condiciones, plazos y modalidades*, “habilitarían para una amplia regulación, e incluso aun cuando fuere meramente hipotético, establecer elementos diferenciadores y fuentes de desigualdades”, concluyendo en definitiva, que el proyecto no proporciona el sustento legal respectivo para el

establecimiento del tributo que busca crear, determinando en definitiva que este precepto es inconstitucional.

5.2) Rol 773 del Tribunal Constitucional:⁵⁰ Este fallo, ya citado en esta tesis, debido a su complejidad resulta apropiado analizarlo también a propósito de la potestad reglamentaria de ejecución, pues en la segunda parte de la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, se impugna que la ley se remita al reglamento de ejecución proveniente del Ministerio de Educación para determinar la procedencia de la exención en materia de impuesto territorial.

El artículo 2 de la ley 20.033, para los efectos de beneficiar con una exención al contribuyente del impuesto territorial, señala que deberá firmar un convenio que será establecido por reglamento proveniente del Ministerio de Educación e Instituto Nacional del Deporte. En criterio de los sentenciadores, “el legislador no ha establecido parámetros objetivos y precisos a los que deba sujetarse la autoridad administrativa para la concurrencia de la situación de exención del impuesto territorial, todo lo cual ciertamente contraviene el principio de legalidad tributaria” (Considerando 85). Por lo tanto el Tribunal Constitucional declara inaplicable este artículo en la parte en que entrega al reglamento la decisión de eximir del impuesto territorial a canchas, estadios, y demás recintos dedicados a prácticas deportivas, esto, pues las exenciones son materias cubiertas íntegramente por el principio de reserva legal, no pudiendo una norma infralegal establecer exención alguna, menos si no lo hace delimitando de manera clara y precisa el ámbito de la exención, cosa que concurre en la especie, dado que la disposición legal impugnada no señala ningún parámetro claro y objetivo para proceder a la exención.

5.3) Artículo 5 del Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios: Este artículo señala “Para los efectos de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado a las remuneraciones provenientes de “actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la ley sobre impuesto a la Renta”, basta que se trate de un ingreso, cuya imposición quede comprendida dentro de los referidos números 3 y 4 de la disposición

⁵⁰ Requerimiento de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad. Rol n° 773 de 26 de Noviembre de 2007. Excelentísimo Tribunal Constitucional de Chile.

citada, aunque en el hecho no pague el impuesto de primera categoría, en virtud de alguna exención que pueda favorecerlo o que esté sujeto a un régimen especial sustitutivo.

No se encuentran gravadas con el Impuesto al Valor Agregado, por tratarse de actividades no comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la ley sobre impuesto a la renta, los servicios que digan relación directa con la actividad agrícola, como asimismo, las relacionadas con la actividad cooperativa en sus relaciones entre cooperativa cooperado, en la forma y condiciones que lo determine la Dirección Nacional de Impuestos Internos”.

Este artículo es un buen ejemplo de una norma de carácter reglamentario que se excede en el ámbito de las materias que debiese regular. Así el inciso 2° del artículo 5 crea un nuevo hecho gravado, a partir de la reducción de lo que constituye un servicio no gravado por la ley, así entonces, la actividad cooperativa no se encuentra comprendida en el artículo 20 de la Ley de la Renta en ninguno de los numerales 3 ni 4, por lo que debiera entenderse que es un servicio no gravado, sin embargo el reglamento distingue entre la actividad cooperativa entre en sus relaciones entre cooperativa y cooperado, y cooperativa y no cooperado. En el primer caso esta es una actividad o servicio no gravado con el impuesto al valor agregado, no obstante el segundo caso resulta gravado con el mismo impuesto por disposición reglamentaria y, a mayor abundamiento, en la forma y condiciones que lo determine la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, lo cual resulta una aberración pues además de crear un hecho jurídico por norma infralegal, deja a criterio del Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos el gravamen de esta situación tan injusta.

5.4) Artículo 40 del Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios:
Este artículo se encuentra a propósito de aquello que constituye crédito fiscal respecto del impuesto al valor agregado. Recordemos que éste, es un impuesto que, por regla general, constituye un crédito para todo aquel contribuyente afecto al mismo impuesto que no sea consumidor final. El artículo 40 del reglamento ya señalado expresa: “Dan derecho al crédito fiscal a que se refiere el artículo anterior, los impuestos correspondientes a todas las adquisiciones y servicios gravados con el tributo al valor agregado que les hayan sido

recargados separadamente en las facturas que acrediten las respectivas adquisiciones o prestaciones de servicios.

Se consideran como tales adquisiciones las que recaigan sobre especies corporales muebles destinadas a formar parte del activo fijo, salvo que ellas se destinen a formar parte de un inmueble por naturaleza.

Dan también derecho a crédito fiscal las adquisiciones de especies destinadas a formar parte del activo realizable de una empresa, como también las relacionadas con otros gastos de tipo general”.

Debe entenderse que dan derecho a crédito fiscal todas aquellas adquisiciones gravadas con el impuesto al valor agregado recargadas separadamente en las facturas de compra o prestación de servicios, entendiendo como tales adquisiciones aquellas que se refieren a bienes corporales muebles que formen parte del activo fijo del contribuyente. Hasta acá la norma es bastante clara y vemos una utilización correcta del reglamento de ejecución, puesto que señala una situación que es cierta a nivel legal: la venta de inmuebles no está gravada con impuesto al valor agregado, y sí lo están la venta de bienes corporales muebles, salvo las excepciones que están señaladas en la misma ley.

No obstante lo anterior el inciso 2° de la norma ya señalada, excluye del crédito fiscal la adquisición de bienes corporales muebles en el caso específico de que tales especies se destinen a formar parte de un inmueble por naturaleza. Esta regulación, que priva al contribuyente del derecho a crédito fiscal, no tiene ningún fundamento legal, porque el reglamento no tiene como objeto establecer los sujetos a quienes se reconoce o no con crédito fiscal, por lo que esta norma reglamentaria va más allá de lo que debiese entenderse como ejercicio de potestad reglamentaria en materia tributaria.

5.5) Artículo 12 del Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios:
Esta norma define lo que se debe entender por contrato de instalación o confección de especialidades y contrato de construcción, a saber: “Para los efectos de lo previsto en el artículo 8°, letra e) de la ley, se entenderá por contratos de instalación o confección de especialidades aquellos que tienen por objeto la incorporación de elementos que adhieren permanentemente a un bien inmueble, y que son necesarios para que éste cumpla cabalmente con la finalidad específica para lo cual se construye.

Tratándose de un contrato de construcción, se entenderá que éste se ejecuta por administración, cuando el contratista aporta solamente su trabajo personal o cuando el respectivo contrato deba ser calificado como arrendamiento de servicios, por suministrar el que encarga la obra la materia principal.”

Esta norma es un ejemplo de un ejercicio de potestad reglamentaria correcta y ajustada a la Constitución, porque en su inciso 1° viene a definir lo que debe entenderse por contratos de instalación o confección de especialidades y, en su inciso 2°, define el contrato de construcción, lo que resulta esclarecedor respecto del alcance del impuesto al valor agregado en la actividad de la construcción, la que está gravada por ley.

Alcance del Reglamento de Ejecución:

Como se ha podido observar en el análisis de las normas y jurisprudencia comentadas, la potestad reglamentaria de ejecución en materia tributaria es necesaria, pero no debe entrometerse en aspectos esenciales del tributo.

Así, el reglamento de ejecución fuera de esas materias prohibidas, estaría permitida, y resultaría eficiente un reglamento que aclara conceptos indeterminados de la ley, colaborando así a la labor de la autoridad administrativa cuando ésta debe aplicar ese concepto jurídico que probablemente solo daba pautas prefijadas, por lo que el reglamento podría concretizarlo o aterrizarlo, ayudando en esta labor a dar espacio a que la autoridad administrativa incurra en arbitrariedades.

Además, cabría la potestad reglamentaria de ejecución que desarrolla aspectos técnicos, que por su propia naturaleza la ley no puede regular.

Algunos autores afirman que al respecto sólo sería deseable la potestad reglamentaria proveniente del Presidente de la República, pero creemos que la que proviene de otros órganos de todas formas sería procedente, en la medida que sea lo suficientemente publicitada y además controlada por parte de la Contraloría General de la República al momento de efectuar la toma de razón.

6) Crítica al Tribunal Constitucional

El Tribunal Constitucional es un órgano que está permanentemente bajo el ojo crítico de la sociedad. Es de conocimiento generalizado dentro de la comunidad jurídica que muchas veces sus fallos tienen carácter político, en los cuales buscan hacer posible la actividad estatal sin mayores obstáculos. El tema tributario no podía quedar exento de esta crítica.

En los múltiples fallos que tuvimos a la vista, aquellos que negaban lugar a los recurrentes hacían una interpretación en favor del Fisco ante la ortodoxia propia del Principio de Reserva Legal tributaria. A vía ejemplar, mencionamos del fallo 773 del Tribunal, en tanto distinguió “establecimiento” de “determinación”, distinción que no aparece en la Constitución, y aunque puede fundarse en un fin deseable como lo es aplicar un impuesto de gran alcance y al mismo tiempo de gran complejidad como es el impuesto territorial, no tiene asidero suficiente, desde ningún punto de vista. Esto, y muchas otras decisiones que toma el Tribunal análogas a esta, las toma, según nosotros, para hacer posible que el cobro de los tributos sea factible y predecible para el Fisco, pues de decidirse en derecho podría acarrear, con mucha seguridad, una oleada de recursos ante el Tribunal sobre la misma materia que incluso podrían devenir en una inaplicabilidad del precepto, tal como sucedió, en su oportunidad, con el artículo 116 del Código Tributario.

Es por esto que los fallos del Tribunal referidos al Principio de Reserva Legal en materia tributaria son, en su mayoría, de carácter político, algo que uno no esperaría de un Tribunal Constitucional, que debería dictar sus fallos con apego irrestricto a la Constitución.

Otro aspecto a criticar, es la divergencia de opiniones de los ministros que lo integran. Es cierto que en nuestro país no existe el precedente, pero resulta curioso que los ministros cambien de opinión con la frecuencia que lo hacen. Sobre todo, si se trata de juristas, que no sólo fallan sino que también llevan a cabo la actividad científica, y que en sus artículos de revistas especializadas tienen una opinión totalmente distinta a la que tienen al momento de fallar.

Algo que debe ser destacado, y que no puede dejarse pasar, es la confusión en conceptos básicos que el Tribunal comete. Esto no se espera ni siquiera del más humilde

tribunal de la República, por lo que es especialmente grave cuando lo comete un alto tribunal como la Corte Suprema, o, en este caso, el Tribunal Constitucional. En los autos rol 2038 y 773 se puede ver por ejemplo como el Tribunal confunde lo que es un reglamento de ejecución, con un acto administrativo de menor jerarquía e incluso de carácter particular, materias que constituyen un conocimiento básico de Derecho Administrativo en las que no debiese errar un órgano de tal importancia como lo es el Tribunal Constitucional.

Finalmente, un aspecto que merece ser señalado es la doctrina consultada por el Tribunal al momento de fallar. Efectivamente, la doctrina extranjera es útil al momento de señalar elementos esenciales de alguna institución, y en el caso que nos ocupa es de gran importancia, pero esto no obsta a tener que echar mano a doctrina nacional, que por escasa que sea, debe ser atendida. No resulta admisible que el Tribunal haga eco de dos o tres obras sobre la materia, y que por la poca literatura existente concluya fallando de la manera que estime más justa. Estimamos que la doctrina y la ley tributaria pueden ser imperfectas y escasas, pero en ningún caso inexistentes como para darle un espacio tan amplio al Tribunal como para fallar de acuerdo a lo que estime conveniente.

7) Propuestas de Reforma y Promoción

Tal como ha quedado en evidencia, pese a que nuestra Constitución es clara en establecer un principio de carácter absoluto, y además con carácter de garantía, de todas formas el Principio de Reserva Legal no ha sido respetado en los hechos de la manera que debiese.

Existe legislación que delega su competencia a una norma inferior, o bien que remite su regulación a algún órgano de la Administración; existen reglamentos de ejecución que con o sin delegación previa, regulan elementos esenciales del tributo; hay casos en que el órgano administrativo ha dictado actos incluso inferiores a la categoría de reglamentos, comprendiendo en aquella dictación la regulación de elementos del tributo reservados a la ley; incluso se pudieron detectar situaciones en que el Servicio de Impuestos Internos, haciendo uso de su facultad interpretativa, no interpretó, sino que derechamente reguló tributos; y finalmente fue claro cómo el propio Tribunal Constitucional ha guardado

silencio ante la reclamación de estas normas legales, cambiando sus criterios constantemente y dejando dentro del ordenamiento jurídico tales disposiciones legales inconstitucionales.

Es debido a lo anterior que nos parece necesario se lleven a cabo algunas medidas, puesto que hay una notable disconformidad entre lo que nuestra Constitución establece, y lo que en los hechos se ha estado haciendo.

De nuestro análisis, entendemos que acá hay dos temas en pugna y que de alguna forma se deben compatibilizar, a saber:

a) Por un lado está la forma absoluta en que nuestra Constitución establece el Principio de Reserva Legal, la que exige que sea sólo la ley, y no una norma de igual o inferior rango, la que establezca los elementos esenciales del tributo, los suprima, reduzca, condone o establezca o modifique sus exenciones, determinando su forma, proporcionalidad o progresión. Por lo demás debe tratarse de una ley que sea de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, teniendo su origen en la Cámara de Diputados.

b) Pero por otra parte, está la necesidad de rapidez en la dictación de normas en esta materia, que además requieren especificidad técnica y de detalle, el que no se logra con las leyes. Para lo anterior, sólo basta observar lo lento del procedimiento de formación de la ley, y la deficiente técnica legislativa de que adolecen muchas leyes, incluidas, por cierto, las que tocan materias tributarias.

Creemos que detrás de lo denunciado en esta tesis, se esconden finalmente los dos intereses recién señalados, los cuales es necesario compatibilizar de alguna manera, y para ello ofrecemos las siguientes propuestas, tanto de reforma constitucional, de reforma de control, y recomendación a la doctrina:

7.1) Permitir constitucionalmente que en materia tributaria se autorice la delegación de facultades legislativas en el Presidente de la República:

Para esto, como es evidente, se requeriría reformar la Constitución en algunos artículos, así proponemos:

a) Modificar el artículo 64 inciso 2° de la Constitución, agregando lo que destacamos: “Esta autorización no podrá extenderse a la nacionalidad, la ciudadanía, las elecciones ni al plebiscito, **como tampoco a materias que deban ser objeto de leyes**

orgánicas constitucionales, o de quórum calificado, ni aquellas comprendidas en las garantías constitucionales, esto último salvo excepción expresa contemplada en la Constitución”.

b) Modificar el artículo 19 n°20 de la Constitución en el siguiente sentido, agregando y modificando lo que destacamos: “La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije **la norma de rango legal**, y la igual repartición de las demás cargas públicas.

En ningún caso **la norma de rango legal** podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. (...)

Sin embargo **la norma de rango legal** podrá autorizar que determinados tributos (...), dentro de los marcos que la misma **norma de rango legal** señale, para el financiamiento de obras de desarrollo”.

c) Al respecto cabe mencionar que el artículo 19 n°26 de la Constitución no sufriría modificación, puesto que, al señalar nuestro nuevo artículo 64 inciso 2° que la delegación se prohibiría, salvo excepción expresa contemplada en la Constitución, no entraría así en pugna la disconformidad del 19 n°26 con el resto de las normas alteradas.

Los motivos de tal propuesta de modificación radican en que creemos que un Decreto con Fuerza de Ley es una herramienta eficaz y que cumple con las suficientes medidas de publicidad, generalidad y abstracción necesarias para regular los tributos. La eficacia radica en su rapidez y además en que estos provienen del Presidente de la República, quien al ser el órgano que conoce y determina el gasto del erario nacional (mismas razones que justifican que sea él quien tenga iniciativa legal en estas materias), resultaría apropiado otorgarle tal facultad en este asunto. Además, resultaría conveniente pues los Decretos con Fuerza de Ley tienen que cumplir con los requisitos de la ley delegatoria, la cual debe señalar las materias precisas sobre las que recaerá la delegación, y podrá establecer o determinar las limitaciones, restricciones y formalidades que se estimen convenientes. Así, por ejemplo, la ley delegatoria podría establecer rangos mínimos y máximos dentro de los cuales se puede establecer la tasa y la base imponible. Por lo demás, los Decretos con Fuerza de Ley son controlados a través de la toma de razón por parte de

la Contraloría General de la República de forma previa. Y finalmente, tales disposiciones, pueden ser objeto de control eventual por parte del Tribunal Constitucional.

7.2) Toma de razón por parte de la Contraloría General de la República a las resoluciones exentas del Servicio de Impuestos Internos:

Actualmente las resoluciones del Servicio tienen el carácter de exentas, lo cual quiere decir que prescinden del trámite de toma de razón por parte de la Contraloría General de la República (en adelante Contraloría).

El Servicio, ha emitido entre los años 2009 y 2013, un promedio de 161,4⁵¹ resoluciones por año, lo cual estimamos no implicaría una obstaculización en las labores de la Contraloría, pues además, las resoluciones suelen ser breves.

Esta reforma permitiría tener control sobre las decisiones que, respecto de los particulares, toma el Servicio, y para ello la Contraloría debería reformar la Resolución 1600, que fija normas sobre exención del trámite de toma de razón, concretamente en su artículo 8, especificando que cuando estas resoluciones emanen del Servicio, no serán exentas.

7.3) Promover la información y conocimiento acerca de los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros:

De reciente data es esta reforma que establece un órgano judicial imparcial y especialista en materias tributarias y aduaneras. Esta reforma es un gran avance que creemos ayudará al respeto del Principio de Reserva Legal, puesto que el Servicio de Impuestos Internos o el Servicio Nacional de Aduanas, en su caso, ya no será juez en una controversia en la que es parte, y en la que, por lo demás, ya había emitido algún tipo de pronunciamiento en el procedimiento de reclamo administrativo anterior correspondiente.

Así, es importante que la comunidad sepa la existencia y funcionamiento de estos nuevos tribunales, los cuales al ser independientes del Fisco, evidentemente juzgarán sin existir conflicto de intereses, conflictos que sí había antes, pues era absurdo pretender que

⁵¹ Conforme a datos proporcionados por http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2013/res_ind2013.htm, consta un total de 105 resoluciones para el año 2013, 132 resoluciones para el año 2012, 158 resoluciones para el año 2011, 201 resoluciones para el año 2010; de lo cual calculamos un promedio por año de 161,4 resoluciones.

el órgano que fiscalizaba, y finalmente velaba por la recaudación fiscal, haya podido ser imparcial cuando se suscitaba algún conflicto con el contribuyente.

Esta labor de difusión de información creemos que debe cumplirla la doctrina tributaria, pues de esta manera, a través de obras y de la labor docente, se formarán abogados con conocimiento en el tema y que sepan aprovechar las instancias de manera adecuada para formular los reclamos.

Conclusiones

En la presente tesis, nuestro propósito ha sido sumergirnos en el análisis del Principio de Reserva Legal Tributaria en nuestro país. El enfoque de nuestro trabajo se ha dirigido a los aspectos doctrinarios, legales y jurisprudenciales, todo esto con el objeto de develar la situación chilena y determinar qué sistema consagra nuestra Constitución, y una vez determinado lo anterior, analizar si se respetaba en la práctica. Junto con lo anterior, también hemos realizado una serie de propuestas para que este Principio tenga mayor operatividad y respeto. Hecho lo anterior, ahora no cabe sino concluir nuestra tesis contrastando las hipótesis planteadas al inicio de esta investigación, así:

1) La primera hipótesis fue confirmada, puesto que el Principio de Reserva Legal Tributaria se consagra de forma absoluta en nuestra Constitución, lo que se puede resumir señalando que sólo en virtud de una ley se pueden establecer los elementos esenciales de la obligación tributaria. Este carácter absoluto proviene de la existencia de diversas normas constitucionales que así permiten conceptualizarlo. Así, podemos mencionar los artículos 63 N° 14 y 65 inciso 2 e inciso 4 n°1 de la Constitución.

Ahora bien, esta consagración absoluta, no obsta a que normas de carácter infralegal colaboren con la ley para regular los tributos, pero estas normas infralegales nunca podrán establecer los tributos en su esencia, ni tampoco establecer o modificar exenciones del mismo. En este punto de vital importancia resultan los reglamentos de ejecución, los cuales son deseables en esta materia para regular los aspectos técnicos no esenciales y además para cooperar en la aclaración de conceptos jurídicos indeterminados, puesto que con ello colaboraría a evitar que, por falta de aclaración de legal de estos conceptos, la autoridad administrativa lo haga arbitrariamente con normas de carácter particular e inferior, debido a falta de reglamentación al respecto.

Respecto a la potestad reglamentaria autónoma, ésta queda vedada de plano, puesto que el establecimiento de tributos son materias dada al legislador, por lo que no podría un reglamento autónomo regular aquello que está dentro del ámbito legal. Además, como ya fue dicho en su oportunidad, llegamos a la conclusión de que en la práctica, era inconcebible encontrar reglamentos autónomos en esta materia.

2) La segunda hipótesis de nuestra tesis también fue confirmada, puesto que el Principio de Reserva Legal se consagra además como una garantía constitucional establecida claramente en el artículo 19 n°20 de la Constitución, y es a propósito de la igual repartición de los tributos, pues sólo a través de una ley puede garantizarse el principio de la Igualdad en materia tributaria. La consecuencia directa de considerarla garantía, es que se veda en nuestra Constitución la posibilidad de dictar Decretos con Fuerza de Ley en esta materia, otra consecuencia práctica no tendría, puesto que el artículo 19 n°20 de la Constitución, no está considerada dentro de la Acción de Protección. No obstante lo anterior, nuestro trabajo en este punto propuso una reforma para permitir la delegación legislativa a través de los Decretos con Fuerza de Ley del Presidente de la República.

3) Respecto a la tercera hipótesis de trabajo, también hemos confirmado cómo los órganos del Estado incurren en reiteradas infracciones al Principio de Reserva Legal, ya sea entes administrativos, o el propio Presidente de la República. No queda fuera de estas infracciones la propia ley, el reglamento de ejecución y normas inferiores de los entes administrativos, remitiendo en blanco la ley a estas normas inferiores o a las autoridades fiscales, y regulando éstos, elementos esenciales que no tendrían por qué regular. Además, hemos visto como el Servicio de Impuestos Internos se ha atribuido potestades tributarias que no le corresponden, estableciendo tributos en circunstancia que no tenía competencias para aquello. Finalmente, nos ha parecido criticable la labor del Tribunal Constitucional, quien debiendo velar por el respeto a la Constitución, ha dejado dentro del ordenamiento jurídico leyes que violan claramente la Constitución. Es por este motivo que dentro de nuestras propuestas, decidimos otorgarle también facultades fiscalizadoras a la Contraloría General de la República, quien tiene la facultad de hacer toma de razón de resoluciones y actos provenientes del Servicio y del Presidente de la República, por lo que propusimos, además de la ya señalada reforma en materia de Decretos con Fuerza de Ley, los que siempre deben ser conocidos previamente por la Contraloría, que se reforme la Resolución 1600 de este órgano, para que las actuales resoluciones exentas del Servicio, ya no lo sean más y tengan algún tipo de control.

Finalmente, como fue observado en el trabajo, es necesario que el Principio de Reserva Legal en materia tributaria adopte nuevas formas, más en línea con los nuevos tiempos, las nuevas maneras de hacer negocios, como así también con la necesaria rapidez y flexibilidad que se demanda al tráfico jurídico en estos días. Es por ello que se requiere conciliar el carácter absoluto y de garantía que tiene este principio con las demandas de hoy. Es cierto, no se puede entregar al arbitrio de un órgano de la Administración el alcance de una norma que regula elementos esenciales del tributo, o permitir que sobre lo mismo, un tribunal falle hoy de una manera y mañana de otra. Pero tampoco se puede seguir admitiendo que se requieran leyes para regular todos y cada uno de los tributos que rigen en Chile, y es debido a esto, que propusimos las reformas dadas.

La mayor rapidez en las transacciones, en los términos aludidos más arriba, hace imperiosa una mayor flexibilidad. Así, nosotros propusimos una vía intermedia, en que se da cabida a los Decretos con Fuerza de Ley en materia tributaria. Creemos que la ley delegatoria, con todas las restricciones que le plantea al Presidente de la República, es un buen mecanismo que permitiría una mayor fluidez de la actividad económica, sin infringir el principio en su esencia.

Los autores del presente trabajo, esperamos con ansias que algún día nuestras propuestas sobre el Principio de Reserva Legal en materia tributaria, como así también nuestros llamados a generar una doctrina tributaria que informe y colabore sobre esta materia, caigan en suelo fértil, y logren incidir de alguna manera, constituyendo un aporte en generar nuevas ideas sobre el tema.

Bibliografía

Libros

- 1) ASTE, Christian: *Curso de Código Tributario*. Editorial de Aste Ltda. 2002.
- 2) AVILÉS, Víctor: *Legalidad Tributaria*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago de Chile. 2005.
- 3) EVANS, Enrique; EVANS, Eugenio: *Los Tributos ante la Constitución*. Editorial Jurídica de Chile. Primera Edición. 1997.
- 4) FERMANDOIS, Arturo: *Derecho Constitucional Económico Tomo II. Regulación, Tributos y Propiedad*. Ediciones UC. Primera Edición. 2010.
- 5) FIGUEROA, Juan: *Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago. 1985.
- 6) MASSONE, Pedro: *Principios de Derecho Tributario*. Edeval. Segunda edición. Valparaíso. 1979.
- 7) MEZA, Bárbara; IBACETA, David: *El Principio Constitucional de Legalidad en Materia Tributaria*. Cuadernos del Tribunal Constitucional. Santiago de Chile. 2007.
- 8) SPISSO, Rodolfo: *Derecho Constitucional Tributario*. Aveledo Perrot. Quinta Edición. 2011.
- 9) UCKMAR Víctor: *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*. Editorial Temis S.A. Bogotá. 2002.

10) UGALDE, Rodrigo; GARCÍA, Jaime: *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*. Legal Publishing. Cuarta Edición. 2010.

11) VALDÉS, Ramón: *Instituciones De Derecho Tributario*. Lexis Nexis, Depalma. Segunda edición. Buenos Aires. 2004.

Artículos en Revistas o Sitios web

1) AVILÉS, Víctor: Congreso Nacional y protección del principio de la legalidad de los tributos. *En Revista de Derecho Público*. Universidad de Chile. Volumen n° 65. 2003.

2) CAZOR, Kamel: La Potestad Reglamentaria Autónoma en la Constitución Chilena. *En Revista de Derecho*. Universidad Austral. Volumen n°10. 1999.

3) CEA, José: Los Principios de Reserva Legal y Complementaria en la Constitución Chilena. *En Revista de Derecho*. Universidad Austral. Volumen n°9. 1998.

4) CÉSPEDES, Rodrigo: Veinte Años de Jurisprudencia Sobre el Principio de Legalidad Tributaria Durante la Vigencia de la Constitución de 1980. *En Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso XXIII*. Universidad Católica de Valparaíso. Volumen n° 23. 2002.

5) CÉSPEDES, Rodrigo: Principio de Legalidad Tributaria y Gravámenes al Comercio Exterior Chileno. *En Revista Actualidad Jurídica*. Universidad Del Desarrollo. Año 5, n° 10. 2004.

6) CORDERO, Eduardo. El sentido actual del dominio legal y la potestad reglamentaria. *En Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*. 2009, n°32.

7) FERMANDOIS, Arturo: La Reserva Legal: Una Garantía Sustantiva que Desaparece. *En Revista Chilena de Derecho*. Pontificia Universidad Católica de Chile. Volumen 28 n°2. 2001.

8) MASBERNAT, Patricio: Garantías Constitucionales Del Contribuyente: Crítica al Enfoque de la Doctrina Nacional. *En Revista Ius Et Praxis*. Universidad de Talca. Volumen 8 N°2. 2002.

9) MASSONE, Pedro, disponible en: <http://www.ichdt.cl/conversacion.htm>.

10) NAVARRO, Enrique: Notas sobre Principios de Derecho Constitucional Tributario. *En Revista de Derecho Público*. Universidad de Chile. Volumen n° 70. 2000.

11) RIBERA, Teodoro: La Potestad Tributaria del Estado. *En Revista de Derecho Público*. Universidad de Chile. Volumen n° 62. 2000.

12) VARELA, Yuri: La Facultad de Interpretación Tributaria del SII y los Tribunales Tributarios y Aduaneros. *En Revista de Estudios Tributarios n°6*. Centro de Estudios Tributarios. N°6.

Jurisprudencia

1) Cuestión de Inconstitucionalidad, STC 6/1983, de 4 de febrero de 1983. Supremo Tribunal Constitucional de España.

2) Cuestión de Inconstitucionalidad, STC 179/1985, de 19 de diciembre de 1985. Supremo Tribunal Constitucional de España.

3) Requerimiento de Inconstitucionalidad. Rol n° 183, de 17 de mayo de 1994. Excelentísimo Tribunal Constitucional de Chile.

4) Requerimiento de Inconstitucionalidad. Rol n° 247, de 14 de octubre de 1996. Excelentísimo Tribunal Constitucional de Chile.

5) Requerimiento de Inconstitucionalidad. Rol n° 370, de 9 de abril de 2003. Excelentísimo Tribunal Constitucional de Chile.

6) Requerimiento de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad. Rol n° 773 de 26 de Noviembre de 2007. Excelentísimo Tribunal Constitucional de Chile.

7) Requerimiento de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad. Rol n° 822, de 13 de Noviembre de 2007. Excelentísimo Tribunal Constitucional de Chile.

8) Requerimiento de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad. Rol n° 1405, de 8 de Junio de 2009. Excelentísimo Tribunal Constitucional de Chile.

9) Requerimiento de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad. Rol n°1234, de 7 de Julio de 2009.

10) Requerimiento de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad. Rol n° 2038 de 31 de Enero de 2013. Excelentísimo Tribunal Constitucional de Chile.

11) Circular n°19 de 1993, disponible en:

<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1993/circu19.htm>, vista con fecha 6 de Agosto de 2013.

12) Oficio 440 de 2012, disponible en:

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/ventas/ja440.htm>, vista con fecha 23 de Octubre de 2013.

13) Resolución Exenta n°63 y n°46, ambas de 2003

Normas

Extranjeras

- 1) Constitución Política italiana de 1947.
- 2) Constitución Política española de 1978.
- 3) Real Decreto Ley 11/1979 español.
- 4) Ley 24/1984 española.

Chilenas

- 1) Constitución Política de la República.
- 2) Ley 19.247.
- 3) Ley 18.196.
- 4) Ley 18.755.
- 5) Decreto con Fuerza de Ley n°7 de 1980.
- 6) Decreto Ley 824.
- 7) Decreto Ley 825.
- 8) Ley 17.235.
- 9) Ley 20.033.

10) Ley 18.525.

11) Ley 19.030.

12) Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

13) Resolución 1600 de la Contraloría General de la República.