

David Ibaceta Medina*, Bárbara Meza Encina**

Legalidad en la Imposición de Tributos. Una Mirada Constitucional***

Los principios constitucionales del Derecho Tributario; ya tienen su reconocimiento en los escritos de Adam Smith¹, de cuya obra se desprende: 1) La Igualdad ante las Cargas Públicas, esto es la proporción que debe existir entre los tributos y las capacidades económicas del contribuyente; 2) La Certeza, en cuanto a que los tributos deben ser claros, llanos e inteligibles; por ello este principio se relaciona con la legalidad, pues debe establecerse un sistema válido y obligatorio para ambas partes de la relación jurídico-tributaria; 3) La Comodidad y Conveniencia, en la oportunidad y modo del pago; y 4) La Economía, que resultó de importancia capital, pues es evidente que la tributación producirá efectos sobre la producción y el ahorro.

Pues bien, estos principios evolucionaron y tomaron diversos matices en cada uno de los sistemas jurídicos estatales, los cuales construyeron su tipología en atención a las particularidades propias de su organización constitucional.

La Constitución de 1980 fijó los diversos principios constitucionales del contribuyente, entre los cuales se encuentra el Principio Constitucional de Legalidad, pieza clave, no tan solo del sistema jurídico tributario, sino más bien de todo el complejo normativo integrante de los derechos fundamentales; esto, desde una perspectiva eminentemente garantista.

De esta forma comenzamos este estudio, que busca estructurar el sistema de la Legalidad Tributaria en el ordenamiento jurídico chileno, siendo para ello, preciso e imprescindible, como primera cuestión, determinar en qué consiste la potestad tributaria, como asimismo definir los diversos tributos consagrados por el constituyente de 1980.

** Ayudante Adjunto,
Departamento de
Derecho Público,
Facultad de Derecho,
Universidad de
Chile.*

*** Egresada de
Derecho, Facultad de
Derecho,
Universidad de
Chile.*

*** Este artículo forma parte de un trabajo más amplio denominado "El Principio Constitucional de Legalidad en Materia Tributaria".

¹ Smith, Adam; en *La Riqueza de las Naciones*, Editorial Bosch, Barcelona, España, año 1947, pp. 117 ss.

a. Potestad Tributaria y Tributos

1) Concepto de potestad tributaria

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

El Diccionario de la RAE ha definido a la potestad, que tiene su origen en el latín “potestas”, como: 1. f. Dominio, poder, jurisdicción o facultad que se tiene sobre algo². También debe considerarse el término potestad como “n. f. *Dominio, poder, jurisdicción o facultad que se tiene sobre una persona o cosa*”³. A su turno la RAE ha señalado que el término *Tributario* debe entenderse como: 1. adj. Perteneciente o relativo al tributo; luego Tributo, del latín “tributum” es: 1. m. Aquello que se tributa. 3. m. Carga continua u obligación que impone el uso o disfrute de algo. 4. m. Der. Obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas⁴.

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

Interesante resulta contraponer el concepto de *potestad* al concepto de *autoridad*, los cuales pueden identificarse, pero son esencialmente distintos y hasta cierto punto incompatibles. De esta forma se define a la potestad como *la voluntad de poder socialmente reconocida*⁵, que en materia tributaria se identificaría con la posibilidad que tiene el Estado para imponer tributos, siendo ello reconocido por los integrantes del grupo social. A su turno el concepto de *autoridad* puede concebirse como *la verdad socialmente reconocida*. Nos parece desde luego muy importante esta distinción en cuanto al contenido de ella, pues integra el elemento del reconocimiento social, lo cual debe considerarse como esencial, pues la imposición de tributos debe contar con el reconocimiento del cuerpo social, que se materializa en el principal cuerpo legislativo, el Congreso Nacional.

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

3 Diccionario Larousse Ilustrado, Ediciones Larousse, Madrid, España, año 1999, p. 813.

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

5 D’Ors, Álvaro; en *Escritos Varios sobre el Derecho en Crisis*, Ediciones Castilla, Madrid, España, año 1971, p. 93.

Históricamente la potestad tributaria ha sido definida como *“la facultad de crear y establecer tributos”*. Se trata de una potestad de doble carácter, pues tiene una cara normativa y abstracta, en cuanto a imponer tributos; y en segundo lugar tiene una cara administrativa, en cuanto a la concreción de cobrar los correspondientes tributos, a través de sus organismos.

El reconocido jurista argentino Giuliani Fonrouge define la potestad tributaria como *“(....) la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”*⁶. Esta definición merece más de alguna crítica. En primer lugar, la definición habla de “contribuciones” lo cual desde un correcto uso del lenguaje jurídico tributario puede llevar a confusión, ya que uno de los tributos es precisamente las contribuciones, de lo cual colegimos que lo más adecuado habría sido referirse a los “tributos”. En segundo lugar es incorrecto el concepto para la realidad de nuestro ordenamiento jurídico tributario, pues señala que dichas “contribuciones” se aplican respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción; olvidando que en nuestro sistema existe el denominado *impuesto a la renta adicional*⁷ que es un impuesto que afecta a las personas naturales y jurídicas que no tienen domicilio ni residencia en Chile, por sus rentas de fuente chilena.

En la doctrina nacional se ha señalado que la potestad tributaria es *“(....) la facultad que tiene el Estado de establecer tributos por ley, modificarlos y derogarlos”*⁸, sin embargo debemos señalar que este es un concepto incompleto, al cual falta un elemento vital como es el límite que esta potestad encuentra, cual es, los derechos fundamentales que nacen de la naturaleza humana. También se ha señalado que la potestad tributaria *“es la facultad de instituir impuestos y tasas, como también deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria”*⁹, sin embargo estimamos que esta definición es solamente descriptiva de algunos elementos que la conforman, aun más, podemos señalar que esta definición se encontraría totalmente superada en nuestro ordenamiento jurídico tributario, toda vez que sólo hace referencia a dos tipos de tributos y no establece los límites de esta facultad del Estado.

En Estados Unidos la actividad tributaria se funda en dos poderes soberanos del Estado: “Por un lado el poder impositivo y por otro lado el poder de policía. El primero se entiende como el poder soberano del Estado de exigir contribuciones a personas o aplicarlos sobre bienes y el último como la facultad de los Estados soberanos de controlar personas y bienes dentro de su jurisdicción, en interés del bienestar general”¹⁰.

6 Giuliani Fonrouge, Carlos, en Derecho Financiero, Tomo I, Editorial Depalma, Buenos Aires, año 1962, p. 266.

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

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

9 Massone Parodi, Pedro, citando a Antonio Berliri; en Principios de Derecho Tributario, Ediciones Edeval, Valparaíso, Chile, año 1979, p. 28.

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

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

2) Concepto de Tributo

Una aproximación a lo que debe entenderse por tributo está contenida en el siguiente concepto: “(....) *una prestación obligatoria comúnmente en dinero exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio que da lugar a relaciones de Derecho Público*”¹¹. A su turno el profesor Fernández González, en un interesante estudio sobre proporcionalidad y justicia como principios en materia tributaria, ha señalado que: “(....) *la expresión tributo, empleada en el artículo 19 número 20 de la Constitución, tiene alcance amplio, es decir, resulta comprensiva de todas las prestaciones que los particulares se encuentran obligados a efectuar a favor del Estado, en virtud de la potestad impositiva que la Carta Fundamental y la Ley le confieren, con la finalidad de cubrir el gasto público*”¹²; a lo que debemos agregar o precisar, que este gasto público tiene como finalidad propender al bien común, ello en la idea de que el Estado está al servicio de la persona humana.

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

En la Doctrina nacional autores como Pedro Massone¹³ o Juan Eduardo Figueroa Valdés¹⁴ no han definido al tributo, el primero sólo señala que se trata de un concepto moderno, mientras el segundo le entrega la responsabilidad de definirlo al legislador. Nosotros daremos un concepto bien estructurado de lo que debe entenderse por tributo.

Algunos han definido al tributo como “(....) *detracciones de parte de la riqueza de los particulares exigidas en su favor por el Estado* (aspecto económico), *mediante leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario* (aspecto jurídico), *con la finalidad de promover el bienestar general* (aspecto político)”¹⁵; sin embargo esta definición nos parece más que criticable, ello en cuanto a su elemento o aspecto económico, pues establece como requisito de existencia del tributo la necesidad de una riqueza.

11 Giuliani Fonrouge, Carlos; en obra citada supra nota 6, p. 309.

12 Fernández González, Miguel Ángel; en Principios Constitucionales de Proporcionalidad y Justicia en Materia Tributaria; en Revista Chilena de Derecho, Volumen 27, Santiago, Chile, año 2000, p. 357.

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

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

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

El Diccionario de la Real Academia Española, define a la riqueza como *“Abundancia de bienes y cosas preciosas”*¹⁶. También se define a la riqueza: “abundancia de bienes, fortuna”, o, “cualidad de rico”¹⁷.

Resulta evidente que la posibilidad de aplicar un tributo a una persona no depende en lo absoluto de la cantidad de bienes que posea, siendo este un parámetro que sólo tendrá importancia al momento de determinar, como señala el texto de nuestra Constitución, “la proporción o la progresión”¹⁸ del nivel de tributo que una persona deberá resistir.

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

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

3) Concepto de Impuestos

Giannini define lo que es impuesto y nos dice que *“consiste en una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso”*¹⁹.

Para Carlos Giuliani Fonrouge *“(....) son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles”*²⁰.

16 Diccionario de la Real Academia Española, citado en nota supra 2, p. 1800.

17 Diccionario Larousse Ilustrado, Ediciones Larousse, Madrid, España, año 1999, p. 885.

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

19 Figueroa Valdés, Juan Eduardo; en obra citada supra nota 8, p. 25.

20 Giuliani Fonrouge, Carlos, en Derecho Financiero, Tomo I, Editorial Depalma, Buenos Aires, año 1962, p. 296.

El Modelo de código Tributario para América Latina define el impuesto en su artículo 15 como *“el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”*²¹.

En nuestra doctrina nacional Pedro Massone nos entrega también su definición y dice *“el impuesto es una obligación coactiva, establecida por la ley a favor de un ente público, con la función de enriquecerlo”*²².

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

De ahí que podamos definir al impuesto como *“una prestación pecuniaria exigida por vía de autoridad, a título definitivo, sin contraprestación directa, con el objeto de financiar el gasto público, procurando de esa forma propender al bien común de las personas”*.

4) Concepto de Tasas

Se ha definido en una primera época a la tasa como *“el precio pagado por el usuario de un servicio público no industrial, como contrapartida de prestaciones o ventajas que recibe de este servicio”*²³. Carlos Giuliani Fonrouge señala que se trata de *“una prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado en virtud de la ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado”*²⁴. El artículo 16 del Código Tributario para América Latina señala que *“tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado”*²⁵.

Pedro Massone ya define a la tasa como una *“prestación espontánea, establecida por la ley a favor de un ente público, como condición para obtener cierta ventaja, y con la función de enriquecerlo”*²⁶.

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

22 Massone Parodi, Pedro; en obra cita supra nota 9, p. 100.

23 Duverger, Maurice; en Instituciones Financieras, Editorial Presses Universitaires de France, París, Francia, año 1960, p. 83.

24 Giuliani Fonrouge, Carlos, en obra citada supra nota 6, p. 263.

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

26 Ídem.

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

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

De esta forma nuestro concepto de tasa se estructura como *"prestación pecuniaria exigida por vía de autoridad, a título definitivo, con una contraprestación directa, graficada en el servicio que el Estado debe prestar, y que puede consistir en la utilización privativa o el aprovechamiento del dominio público; la producción de un servicio público o la realización de una actividad administrativa; por el cual se ha gravado con la tasa y que interesa personalmente al obligado, servicio que puede ser efectivo o potencial"*²⁷.

5) Concepto de Contribución Especial

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

27 A nuestro parecer el cobro que se pretendía imponer a las empresas mineras, a través de un royalty o regalía, adolecía de algunas imprecisiones en cuanto a la naturaleza misma del mecanismo de cobro, pues, si observamos con detención el proyecto de ley, contenido en el mensaje n° 126-351 de S.E. el Presidente de la República, que establecía una regalía minera ad valorem y creaba un fondo de innovación para la competitividad, rechazado por la Cámara de Diputados y el Senado en su idea de legislar, *dicho cobro compartía los caracteres de una tasa más que de una regalía*, en especial, si se observa con detención los elementos de la regalía, establecidos en el proyecto de ley. Advertimos claramente los elementos primarios de la obligación tributaria, a saber: Hecho gravado (explotación de una concesión minera y venta de sus sustancias minerales), Sujetos (Activo: El Fisco. Pasivo: Las Empresas Mineras, llamadas en este proyecto de ley "explotador minero"), Base imponible (primera venta que recaiga sobre el producto minero) y Tasa impositiva (3% de las ventas en la explotación de las sustancias minerales metálicas y 1% de las ventas en la explotación de las sustancias minerales no metálicas). Además es importante destacar que el concepto de regalía es extraño a la evolución constitucional chilena y no se encuentra en ningún precepto desde el Reglamento para el Arreglo de la Autoridad Ejecutiva Provisoria de Chile del año 1811 hasta la fecha. Finalmente, cabe precisar que al encontrarnos ante una ley que establece un "tributo", ello vendría a modificar los sistemas de invariabilidad tributaria contenidos en los contratos leyes, contratos de los cuales surgen derechos personales, sobre los cuales las partes tienen una especie de dominio (artículo 583 del Código Civil), y que se encuentra expresamente garantizado por el artículo 19 número 24, que garantiza el derecho de propiedad sobre toda clase de bienes corporales e incorporeales; de ahí entonces, la circunstancia de encontrarnos frente a contratos intangibles, que solo pueden ser modificados por acuerdo de las partes o causas legales (artículo 1545 del Código Civil) y nunca modificados por terceros, salvo en aquellos supuestos en que la intangibilidad pugna y desconoce otros derechos igualmente fundamentales, quedando a salvo para las partes, las acciones y recursos que la Constitución y la ley establezcan. Todo esto pone un manto de dudas acerca de la constitucionalidad de dicho proyecto de ley que en definitiva fue desechado. Sobre el tema de la intangibilidad de los contratos, de mucho interés resulta: Fernández González, Miguel Ángel; en Fundamentos Constitucionales del Derecho de los Contratos: Intangibilidad, Autonomía de la Voluntad y Buena Fe; Cuadernos de Extensión Jurídica, Universidad de Los Andes, n° 6, Santiago, Chile, año 2002, pp. 17-46 ss.

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

Se ha dicho que la contribución sería “una prestación obligatoria, debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización o de obras públicas o de especiales actividades del Estado”²⁸.

También conviene recordar lo señalado por el maestro Fernando Sainz de Bujanda quien señala “(...) así como el impuesto significa, desde un punto de vista económico, el instrumento adecuado para la cobertura de los gastos públicos indivisibles, la contribución especial, desde igual enfoque, se concibe como un método para cubrir los costes de determinadas actividades de los entes públicos, que si bien producen un beneficio general y, por tanto, un coste indivisible, al propio tiempo ofrecen una ventaja mayor a determinadas personas, entre las que es posible repartir una parte del coste”²⁹.

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

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

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

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

28 Giuliani Fonrouge, Carlos; en obra citada, supra nota 6, p. 266.

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

En estas páginas se ha tratado de determinar el correcto contenido de los tributos, de modo que no haya error en su determinación, principalmente cuando se requiera legislar sobre el particular.

B. El Principio Constitucional de Legalidad Tributaria. Génesis y Establecimiento en la Constitución de 1980

Para un análisis cabal del Principio en estudio, es necesario referirse, en primer término, a su génesis en el actual texto constitucional.

1) Sobre el establecimiento del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria en la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución

Preciso es, para comprender el verdadero sentido de las normas que conforman el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, revisar el origen que ellas tuvieron, principalmente de lo discutido en la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución. Seguiremos un orden cronológico de las sesiones celebradas por la Comisión en estudio rescatando todos aquellos pasajes que digan relación con nuestro tema para saber y tener una clara idea de cómo se llegaron a establecer las disposiciones actuales, específicamente lo relativo al Principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

a) Sobre el establecimiento del artículo 19 número 20

Se discutió en primer término el contenido del actual artículo 19 número 20 de la Constitución, que se concibió como artículo 17 número 5; así el Sr. Ortúzar, Presidente de la Comisión, señaló que el texto actual de aquel artículo era el siguiente:

“La igual repartición de los impuestos y las contribuciones, en proporción de los haberes o en la progresión o forma que fije la ley; y la igual repartición de las demás cargas públicas.

Sólo por ley pueden imponerse contribuciones directas o indirectas, y sin su especial autorización, es prohibido a toda autoridad del Estado y a todo individuo imponerlas, aunque sea bajo pretexto precario, en forma voluntaria, o de cualquier otras clase.”

“No puede exigirse ninguna especie de servicio personal, sino en virtud de un decreto de autoridad competente, fundado en una ley que autoriza aquella exacción”.

“Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones ni exigir clase alguna de auxilio, sino por medio de las autoridades civiles y por decreto de éstas”.

“Una ley particular determinará el método de reclutas y reemplazos para las fuerzas de mar y tierra”.

“Todos los chilenos en edad de cargar armas deberán hallarse inscritos en los registros militares, si no están especialmente exceptuados por la ley”.

En lo que corresponde a esta sesión de la Comisión, el señor Silva Bascuñán señaló que en esta materia solo debía conservarse el inciso primero de este artículo ya que los restantes cinco incisos eran de “(...) carácter institucional, orgánico, no dogmático y no se relaciona con los principios generales de la Constitución, puesto que el único principio general de la Carta Fundamental es el principio de igualdad establecido en el inciso primero³⁰”. La discusión sólo se debía relacionar con el inciso primero de este artículo, según podemos apreciar de la discusión entre los integrantes de la Comisión.

Posteriormente, el señor Silva Bascuñán formula una modificación al artículo expresando: “(...) *La repartición de los impuestos y contribuciones en proporción de los haberes o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas*”³¹. Agrega que “(...) *la discusión debería reducirse a este inciso y todo lo demás se dejaría para cuando se traten las bases del establecimiento de la ley o en las normas que se estudiarán más adelante atinentes al Derecho Financiero del Estado* (...)”³².

Tanto los comisionados Srs. Ovalle Quiroz y Evans de la Cuadra, concordaron con el comisionado Sr. Silva Bascuñán, en cuanto a que se hiciera referencia sólo a los aspectos más trascendentales del sistema impositivo y, también, en cuanto a evitar las repeticiones en el articulado de la Carta Fundamental.

Se explica claramente la intención de los comisionados, en orden a reducir el ámbito de la normativa tributaria esencial en el articulado correspondiente a los derechos fundamentales.

Más tarde, el Sr. Silva Bascuñán se manifiesta de acuerdo con la proposición del Sr. Evans de la Cuadra, en el sentido de suprimir lo relativo a la prohibición de toda discriminación arbitraria, ya que sería reiterativa. Lo que hacía dudar al Sr. Silva Bascuñán era si la Constitución era o no sincera al comenzar el precepto con el vocablo “igual”. El Sr. Ovalle Quiroz señala que a su juicio “(...) la repartición de los impuestos necesariamente debe ser igual, pero la igualdad en esta aspecto no atiende al monto del tributo en sí mismo, ni está vinculada exclusivamente con la proporción que respecto del hecho, renta, ganancia o beneficio gravados debe contemplar la ley, sino que la filosofía tributaria mira, precisamente, al derecho de cada hombre de soportar las cargas, de manera que estas sean por igual pesadas para todos. Estima que el punto de vista es distinto, ya que con ese criterio cada componente de la sociedad chilena debe asumir los mismos sacrificios y éstos, obviamente, no generan pagos iguales y, a veces, ni siquiera en la misma proporción (...)”³³. Agrega que “(...) cree que por esta razón, la expresión “igual” no

30 Intervención del comisionado Sr. Alejandro Silva Bascuñán, en Actas de la Comisión Constituyente, sesión 105ª, celebrada el 11 de marzo de 1975, Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, p. 15.

31 Ídem, nota supra 30, p. 16.

32 Ídem.

33 Intervención del comisionado Sr. Jorge Quiroz Ovalle, en Actas de la Comisión Constituyente, sesión 105ª, celebrada el 11 de marzo de 1975, Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, p. 17-18.

mira al tributo mismo, en su esencia, sino al sacrificio que debe hacer quien lo paga, por lo cual, además de la razón ya anotada, considera que ese término debe conservarse³⁴.

En consecuencia el artículo 17 número 5 quedaría aprobado con la siguiente redacción: "*La igual repartición de los impuestos y contribuciones, en proporción de los haberes o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas*". Por lo que este numeral comprendería eventualmente dos partes en su articulado. La primera parte del inciso referido específicamente al principio de igualdad en la repartición de los impuestos, pero esta igualdad no es cuantitativa sino que en proporción de la capacidad contributiva de cada individuo, de manera que todos soporten una carga impositiva equivalente, no numéricamente sino que en relación de los haberes o en la forma que fije la ley. La segunda parte del inciso también es reiterativo con el principio de igualdad pero esto es en relación con las demás cargas públicas.

De esa forma se configuró en forma muy sucinta, el Principio de Legalidad Tributaria, teniendo siempre presente que dicha referencia en el Capítulo III, relativo a los derechos y deberes constitucionales, está hecha a propósito de la Igualdad Tributaria.

b) Sobre la iniciativa legislativa tributaria

Más tarde en la sesión número 349, celebrada en miércoles 12 de abril de 1978 de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución, se discutió el tema de los "*poderes del Estado y su ejercicio y la formación de la ley*", tema importantísimo, pues determina la forma como ha de elaborarse la ley, y en especial para nosotros, la de carácter tributario.

En cuanto a la formación de la ley y las materias que ella debía regular, se estableció cuáles de ellas son de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, entre las que se nombran: Ley de Presupuesto y sus suplementos, la declaración de guerra, la alteración de la división política y administrativa del país y la creación de nuevos servicios públicos y empleos rentados.³⁵ Cabe hacer notar, que aquí sólo se nombra a la Ley de Presupuestos, entre las materias de orden económico, no haciendo referencia alguna al establecimiento de tributos ya que el Sr. Carmona entiende que "(...) en esta parte hay que separar aquellas que son propias de ley, de las reglamentarias, manifestando ya en este aspecto la existente confusión que hay al respecto. Entre las materias de orden económico que debe tener iniciativa exclusiva el Presidente de la República están: los empréstitos del Estado, las materias de orden monetario, la fijación de remuneraciones y beneficios para el sector público, la fijación de remuneraciones mínimas y aumentos generales para el sector privado, el establecimiento y modificaciones de los regímenes previsionales y de seguridad social y de las leyes de gracia³⁶".

34 Ídem.

35 Intervención del comisionado Sr. Juan de Dios Carmona Peralta, en Actas de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, sesión 349ª, celebrada el 12 de abril de 1978, Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, p. 2141.

36 El comisionado Sr. Carmona manifiesta sus dudas con respecto a si este último punto debe ser materia de ley o si las leyes de gracia, de lo contrario, deben quedar dentro de la potestad reglamentaria.

Es importante recalcar que luego de este listado de materias económicas en que debía tener iniciativa exclusiva el Presidente de la República se abre una discusión con respecto a las leyes de gracia en el sentido de si estas debían ser materias de ley o si estaban dentro de la potestad reglamentaria.

No es casualidad que en último lugar se nombre una materia tan importante como es el establecimiento de tributos³⁷, ya que a nuestro parecer todavía en nuestra doctrina, tanto tributaria como constitucional, no se ha tomado el real peso e importancia que tiene esta materia.

En principio queda acordado lo siguiente: “1º Las leyes siempre tendrán origen en la Cámara de Diputados, por mensaje del presidente de la República o moción firmada hasta por 10 Diputados”. “2º Definidas las materias propias de ley, deberán señalarse las que son de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, como, por ejemplo, la ley de presupuestos y sus suplementos, la declaración de guerra, la alteración de la división política y administrativa del país, las materias de orden económico como empréstitos del Estado, fijación de remuneraciones del sector público, remuneraciones mínimas para el sector privado y aumentos de renta de este sector, establecimiento y modificación de regímenes previsionales y de seguridad social, supresión, reducción y condonación de impuestos y exenciones tributarias”. “3º Las leyes de gracia no tienen carácter general y deberán ser materias propias de la potestad reglamentaria”.

Podemos apreciar que, en lo que nos interesa, sólo se hizo referencia a suprimir, reducir o condonar impuestos y exenciones tributarias; no refiriéndose a la imposición de impuestos, como tampoco, señalando estas exigencias para otros tipos de tributos; en este sentido el Sr. Carmona expresa que “(...) no se incluyó como iniciativa parlamentaria la fijación de impuestos por estimar que imposibilitaría la tarea parlamentaria”³⁸.

Sobre el particular, el Presidente Sr. Ortúzar recuerda que “(...) el proyecto del Sr. Alessandri entregaba iniciativa exclusiva al Presidente de la República para imponer contribuciones de cualquier naturaleza, y pregunta, reconociendo que existe el inconveniente señalado por el señor Carmona, cómo podrían armonizarse estos aspectos, pues estima que no convendría dejar una atribución tan amplia a los parlamentarios”³⁹. Una acotación importante la realiza el Sr. Guzmán en relación al financiamiento de las leyes; señala el fallecido académico que “(...) considera fundamental que la estimación del rendimiento de las fuentes de recursos establecidos en el Congreso para financiar un proyecto corresponda al Primer Mandatario, atendido el hecho que durante

37 El comisionado Sr. Carmona agrega que otra de las materias de orden económico en que debe tener iniciativa exclusiva el Jefe de Estado es la supresión, reducción y condonación de impuestos, contribuciones y exenciones tributarias, ídem nota supra 35.

38 Intervención del comisionado Sr. Juan de Dios Carmona Peralta, en Actas de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, sesión 349ª, celebrada el 12 de abril de 1978, Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, p. 2145.

39 Intervención hecha por el Sr. Enrique Ortúzar (Presidente), en Actas de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, sesión 349ª, celebrada el Miércoles 12 de abril de 1978, Ediciones Gendarmería de Chile, p. 2146.

*todos los gobiernos, incluido el del señor Allende, los grupos opositores han efectuado estimaciones arbitrarias para considerar financiadas las leyes, con lo que se ha burlado la exigencia de despachar los textos legales con financiamiento adecuado*⁴⁰.

Por otro lado cabe señalar que existía cierto acuerdo en cuanto a que los proyectos de ley se iniciarían en la Cámara de Diputados, tanto así que el comisionado Sr. Carmona, a propósito de la creación del Consejo Económico y Social, señaló: "(...) *que la tramitación de una ley comenzará siempre en la Cámara de Diputados, en tanto que el Senado tendrá el carácter de Cámara Revisora, y que las comisiones de la primera estarán integradas por elementos técnicos con derecho a voz y voto, sin perjuicio de que también puedan formar parte de la Sala. (...)*"⁴¹.

c) Los tributos como parte integrante del Orden Público Económico

En la sesión número 384, celebrada en miércoles 14 de junio de 1978, la Comisión se aboca al estudio de las disposiciones relativas al Orden Público Económico⁴²⁻⁴³. En este aspecto, entre los principios que importan está el relativo a la Libertad Económica, lo que se traduce en consagrar en la Constitución de la República la libertad de producción, la libertad de comercio, la libertad de trabajo o profesional⁴⁴.

Se advierte también de manera implícita una referencia al principio de no confiscatoriedad de los tributos al decir que los impuestos o aranceles que graven a este intercambio en ningún caso deberán alcanzar un monto que los torne prohibitivos, sea de la actividad comercial interna, sea de la importación o exportación. Este aspecto está ligado con el derecho de propiedad ya que los impuestos no pueden alcanzar un monto de manera

40 Intervención del comisionado Sr. Jaime Guzmán Errázuriz, en Actas de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, sesión 349ª, celebrada el 12 de abril de 1978, Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, p. 2147.

41 Intervención del comisionado Sr. Juan de Dios Carmona Peralta, en Actas de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, sesión 384ª, celebrada el 14 de junio de 1978, Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, p. 2834.

42 Sobre el tema del orden público económico es importante consultar: *Cea Egaña, José Luis*, en *Notas sobre Orden Público Económico*, Gaceta Jurídica, número 135, Editorial Conosur, Santiago, Chile, año 1991, p. 18-32; *Guerrero del Río, Roberto*, en *La Constitución Económica*, Revista Chilena de Derecho, P.U.C., número 6, Santiago, Chile, año 1979, pp. 1-4; *Sandoval López, Ricardo*, en *Acerca del Orden Público Económico*, Revista de Derecho, Universidad de Concepción, número 188, Concepción, Chile, año 1990, pp. 107-117; *Navarro Beltrán, Enrique*, en *El Estado Empresario a la luz de la Constitución de 1980*, Revista de Derecho Público, Universidad de Chile, volumen 62, Santiago, Chile, año 2000, pp. 32-47.

43 Se concibió al Orden Público Económico "(...) *como un conjunto de normas legales dirigidas a organizar la actividad económica de manera que esta se oriente a la solución del bien común y que después se explicaría porque estas disposiciones tienen tanta importancia en la vida moderna, ya que la política económica, según el camino que adopte, determina de manera consustancial y absoluta las bases mismas de la libertad del individuo y es previa y paralela a los fundamentos jurídicos, incluso de derecho natural, de esta última*". intervención de la Comisionada Sra. Alicia Romo Román, en Actas de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, sesión 384ª, celebrada el 14 de junio de 1978, Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, p. 2820.

44 Intervención del Sr. Roberto Guerrero del Río, Fiscal del Banco Central, en Actas de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, sesión 384ª, celebrada el 14 de junio de 1978, Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, p. 2817.

que estos lleguen a trabar la actividad comercial o produzcan una expropiación del patrimonio de los individuos, sobre el cual se tiene un derecho de propiedad, tema que se aborda en esta sesión número 384, puesto que, siguiendo la secuencia de la discusión que nos importa, el mismo Sr. Guerrero se refiere a otro principio que importa en el Orden Público Económico, cual es el Derecho de Propiedad Privada, e indica al respecto "(...) que los impuestos no deben ser expropiatorios, ya que, si son de mucha magnitud, indirectamente ello se traduce en una expropiación".⁴⁵ Él opina que en esta materia es difícil establecer en la Constitución cuándo un tributo es expropiatorio, por ello es partidario de dejar esta tarea a los tribunales de justicia para que ellos en un estudio caso a caso puedan conocer de los problemas Constitucionales.

Un tercer principio señalado por el Sr. Guerrero es el de la extensión, que no es otra cosa que la aplicación en el campo económico del principio de igualdad ante la ley⁴⁶. Más tarde, y como cuarto principio se refiere a la acción subsidiaria del Estado⁴⁷, en virtud del cual el Estado debe desarrollar un papel subsidiario en el campo económico.

Las primeras referencias sobre la legalidad tributaria las encontramos a propósito de la idea que debe imperar en cuanto al gasto público. Señaló el Fiscal del Banco Central de la época, que "(...) en esta materia, destaca que el principio fundamental es que el Fisco obtiene sus recursos de impuestos, aranceles o del endeudamiento que contrae el Estado, todo lo cual debe ser establecido por ley"⁴⁸. Agrega que "(...) se declara partidario de que tanto los impuestos como los aranceles se fijen únicamente por ley, que no sean expropiatorios ni prohibitivos de una determinada actividad económica o comercial. También juzga importante consagrar el principio de la no afectación de los impuestos a un fin específico, o sea, que los impuestos sólo se recauden para fines generales de los gastos del Estado, el que distribuirá los fondos entre la Administración Central y las regiones"⁴⁹. Apreciamos que en esta intervención del Sr. Guerrero se plasman los más importantes principios del Contribuyente que finalmente serían establecidos en el texto del artículo 19 número 20 de la Constitución.

45 Ídem.

46 Ídem.

47 Sobre el particular el Presidente de la Comisión, Sr. Ortúzar Escobar, señaló que: "(...) el rol subsidiario del Estado está presente en todo el contexto constitucional; que tanto la creación de empresas del Estado por ley como la participación del Estado son materias que la Comisión ya tiene resueltas; y que es difícil incorporar en la Carta Fundamental un principio que evite que los impuestos sean expropiatorios. Sin embargo, hace presente que la Comisión aprobó una norma general en el sentido de que es deber del legislador y de toda autoridad respetar los derechos en su esencia y que todo acto de autoridad, incluso un acto legislativo, que importe desconocer el derecho en su esencia, atenta contra la Constitución. Explica que, por ejemplo, las leyes que con el pretexto de ser interpretativas o simplemente de aplicación de preceptos constitucionales establecieran impuestos, tributos u otros gravámenes que hicieran imposible el ejercicio de ciertos derechos o garantías, podrán ser declaradas inconstitucionales. Dice que corresponde a los tribunales apreciar prudentemente el problema." en Actas de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, sesión 384ª, celebrada el 14 de junio de 1978, Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, p. 2819.

48 Intervención del Sr. Roberto Guerrero del Río, Fiscal del Banco Central, en Actas de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, sesión 384ª, celebrada el 14 de junio de 1978, Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, p. 2818.

49 Ídem, pp. 2818–2819.

Los miembros de la Comisión, debatiendo sobre la configuración del Orden Público Económico y en especial sobre la forma como el Presidente de la República ha de establecer un determinado gasto, señaló, en palabras de su Presidente, el Sr. Ortúzar, que “(...) *considera razonable que si al Presidente de la República corresponderá la iniciativa exclusiva de toda ley que signifique gastos al erario, también se le otorgue iniciativa de ley para cualquier proyecto que signifique impuestos o tributos*”⁵⁰. Esta idea fue controvertida por el comisionado Sr. Lorca cuando señaló que “(...) *concuera con la idea sugerida en el proyecto del señor Alessandri, pero no con la de dejar sin iniciativa alguna al Parlamento*”⁵¹; sin embargo, y reforzando su posición, el Sr. Ortúzar evacuó dicha observación del Sr. Lorca, en cuanto a que “(...) *no tendría sentido haber aprobado una disposición en virtud de la cual toda ley que signifique gastos para el erario debe ser de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, si se otorgara al Congreso iniciativa para imponer nuevas contribuciones o tributos*”⁵². De esta forma apreciamos que la idea del Sr. Ortúzar prevaleció y así quedó establecido en el artículo 62 inciso 4º número 1 de la Constitución.

C. Fundamento del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria

Es muy importante considerar que el vínculo fundamental que une al Contribuyente con el Estado-Fisco, es el pago de una suma de dinero por el concepto de tributo y el cumplimiento de los diversos accesorios que de él derivan; en palabras de Valdés Costa, se trata de “(...) una obligación que tiene su fuente exclusivamente en la ley, la que debe establecer todos los elementos necesarios para determinar *la existencia y cuantía de aquella*”⁵³; que para nuestro sistema, estarían constituidos por los denominados elementos primarios; esto es, el hecho imponible, los sujetos, la base imponible y la tasa del tributo.

1) Reserva Legal Tributaria y Legalidad Constitucional Tributaria.

Previo a resolver cuál es el fundamento de la Legalidad Tributaria, resulta muy interesante establecer si existen diferencias o similitudes entre este concepto y el de Reserva Legal.

A nuestro parecer existen diferencias de contenido entre ellos, como primer aspecto: “(...) *mientras uno de los conceptos está referido a la delimitación de un ámbito material determinado respecto del cual sólo cabe regulación a través de una norma con rango de ley, y en ese caso es preferible hablar de la reserva de ley tributaria*”⁵⁴, y, como segundo aspecto, cuando el Prin-

50 Intervención del Presidente Sr. Enrique Ortúzar Escobar, en Actas de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, sesión 394ª, celebrada el 04 de julio de 1978, Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, p. 3030.51 Intervención del comisionado Sr. Gustavo Lorca Rojas, en Actas de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución Política de la República, sesión 394ª, celebrada el 04 de julio de 1978, Ediciones Gendarmería de Chile, Santiago, Chile, año 1979, p. 3030.

52 Ídem, supra nota 49.

53 Valdés Costa, Ramón; en *Instituciones de Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, año 1996, p. 2.

54 Alonso González, Luis Manuel; en *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Ediciones Civitas Fiscal, Madrid, España, año 2000, p. 82.

principio de Legalidad actúa como cobertura exigida para todo acto proveniente de la administración, hablaríamos entonces, de Principio de Legalidad de la Administración.

Resulta interesante además lo que a este respecto han señalado Bayona y Soler, tratándose del primer aspecto antes señalado, en cuanto a que “(...) *la invocación del principio de legalidad tributaria sugiere, ante todo, la exigencia de que los tributos sean establecidos por normas de rango de ley. La legalidad tributaria viene así identificada con el contenido de aquel principio como reserva de ley*”⁵⁵. A su turno, el segundo aspecto señalado en el párrafo anterior, tiene asimismo importancia en la medida en que la gestión de los tributos, como manifestación específica de la actividad financiera, aparece atribuida a la Administración.

Se ha dicho también, en forma bastante clarificadora, que “(...) el principio de legalidad tributaria, cuando despliega su eficacia normativa sobre las fuentes de derecho, recibe el nombre de principio de reserva de ley, *pues reserva un determinado espacio de la realidad social al ámbito exclusivo de la ley*”⁵⁶.

De esta forma rescatamos la importancia de distinguir o diferenciar el concepto de Legalidad Constitucional Tributaria, que tiene una mayor cobertura de la Reserva de Ley Tributaria, reducida precisamente a la determinación de la norma idónea en el establecimiento de la normativa tributaria. Nosotros a lo largo de estas líneas nos referiremos indistintamente al Principio Constitucional de Legalidad Tributaria y a la Reserva Legal Tributaria, para evitar confusiones conceptuales que hagan complejo el entendimiento del fondo de este artículo.

2) *Fundamento de la Reserva de ley en materia Tributaria*

En el Estado Constitucional de Derecho, *en una primera aproximación*, el Principio de Legalidad Tributaria busca un objetivo doble; por una parte garantizar el respeto del Principio de Autoimposición, lo que implica la idea de que los contribuyentes sólo paguen aquellos tributos que han consentido en su establecimiento; mientras que por otra parte intenta resguardar –de los abusos de la administración– el importante derecho fundamental de propiedad.

Esto es entendible, considerando el marco histórico en el cual se configuraron estos elementos como supuestos necesarios de la reserva de ley tributaria –Siglo XIX–, época en la cual la tributación era vista como una forma o mecanismo a través del cual el Estado intervenía reduciendo el patrimonio de las personas.

El principio fundamental del derecho Tributario se ha sintetizado en el aforismo jurídico “no hay tributo sin ley que lo establezca”, inspirado en el tan conocido del derecho penal “nullum crimen, nulla poena, sine lege”.⁵⁷

55 Bayona de Peragordo, Juan José y Soler Roch, María Teresa; en *Derecho Financiero*, tomo I, Librería Compás, Alicante, España, año 1989, p. 201.

56 Spisso, Rodolfo; en obra citada supra nota 21, p. 255.

57 Ramón Valdés Costa; en obra citada supra nota 53, p. 69.

El principio de autoimposición⁵⁸ descansa en la exigencia propia del Estado Democrático de Derecho, de que sean los representantes del Pueblo quienes tengan directa intervención en aquellos actos del poder político tributario, tendientes a obtener del patrimonio de los particulares los recursos necesarios para el cumplimiento de los fines de bien común del Estado. Se trata de una manifestación latente de la soberanía que ejercen los componentes del pueblo, de una clara evidencia de que un grupo de personas reunidas en un espacio físico determinado, poseen la facultad de darse una organización y un sistema ordenado y coherente⁵⁹.

Si bien se ha dicho que el Principio de Autoimposición como justificación de la Legalidad Tributaria ha ido perdiendo fuerza, debe considerarse que “(.....) *en armonía con doctrina dominante y el derecho comparado contemporáneo, que en los países democráticos los parlamentos continúan siendo los órganos típicamente representativos de la población, en lo cual influye, entre otras causas, la circunstancia de que en sus asambleas se hallan representadas todas las corrientes de opinión, y no solamente la mayoritaria que asume el Gobierno, la que en muchas ocasiones es una mayoría relativa, o sea, la minoría mayor, como sucede por lo general en los países en que la opinión está dividida en más de dos partidos*”⁶⁰.

El Derecho de Propiedad es otro de los antecedentes que justifican la Legalidad Tributaria, lo que se produce por un simple mecanismo. La tributación, en cualquiera de sus formas, implica una limitación, restricción o disminución de la propiedad, todo ello pues la satisfacción del tributo se produce a través de una detracción del patrimonio del contribuyente; por esto, y por el especial rol que la Constitución otorga a este derecho, asegurándolo en cualquiera de sus diversas especies sobre cualquier clase de bienes y garantizando que las normas que complementen, regulen o limiten dicho derecho, no podrán en caso alguno afectarlo en su esencia o imponer condiciones, tributos o requisitos que limiten su ejercicio; es que se perfila este derecho como fundamento necesario y primario de la Legalidad Tributaria.

58 John Locke funda la razón de este principio, el de autoimposición, en cuanto a que “(....) *es verdad que los gobiernos no pueden ser mantenidos sin una carga, y es apropiado que quien goza de sus cuotas de protección debería pagar de su patrimonio su participación en tal mantenimiento. Pero debe ser con su propio consentimiento, es decir, el consentimiento de la mayoría, sea dado por ellos mismos o por los representantes por ellos elegidos; porque si alguien pretende el poder de imponer y exigir tributos del pueblo por su propia autoridad y sin el consentimiento del pueblo, de ese modo se atropellaría la ley fundamental de la propiedad y se subvertiría la finalidad del gobierno. Porque, ¿qué derecho de propiedad tengo yo sobre eso que otro puede tener facultad de apropiarse cuando a él le plazca?*”, en *Concerning Civil Government*, capítulo XI, párrafo 140; citado por Rodolfo Spisso, en *Derecho Constitucional Tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, año 2000, p. 260.

59 Hemos buscado en nuestra jurisprudencia alguna manifestación, en el ámbito tributario, de este principio de la autoimposición, no encontrándola; sin embargo de la Jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación Argentina, rescatamos lo siguiente: “*Que entre los principios generales que predominan en el régimen representativo republicano de gobierno, ninguno existe más esencial a su naturaleza y objeto, que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear contribuciones necesarias a la existencia del Estado. Nada exterioriza más la posesión de la plena soberanía que el ejercicio de aquella facultad, ya que la libre disposición de lo propio, tanto en lo particular como en lo propio, es el rasgo más saliente de la libertad civil. Todas las Constituciones se ajustan a este régimen, entregando a los Congresos o Legislaturas este privilegio exclusivo, pues como lo enseña Cooley: ‘en todo Estado Soberano el Poder Legislativo es el depositario de la mayor suma de poder, y es, a la vez, el representante más inmediato de la soberanía’*”, texto extractado de Rodolfo Spisso, en *Derecho Constitucional Tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, año 2000, p. 262.

60 Valdés Costa, Ramón; en obra citada supra nota 53, p. 126.

Sin perjuicio de todo lo antes señalado, una nueva corriente tendiente a fundamentar la Legalidad Tributaria comienza a establecer otros basamentos; así Alonso González, señala que "(....) es evidente que si el tributo no puede considerarse hoy en día como una institución que sirve desde el Estado para desposeer a los individuos y restringir su esfera de libertad y propiedad, sino, antes bien, como un instrumento de redistribución de rentas, el fundamento que hace ciento cincuenta años sustentaba la reserva de ley tributaria no puede permanecer inalterado"⁶¹.

Evidentemente la evolución de la dogmática constitucional tributaria nos entrega nuevos criterios por los cuales se justifica la imposición tributaria, mientras en nuestro País la tendencia sea en orden a mantener los fundamentos señalados en los párrafos anteriores. Han señalado los autores que hoy en día la legalidad tributaria también se fundamenta en el respeto veraz por:

*i) El Principio Democrático de Separación de Funciones*⁶², de carácter esencial en el actual régimen democrático, impidiendo en su virtud la acumulación excesiva de los poderes, que siempre trae aparejada la arbitrariedad, el autoritarismo y, lo más importante, la negación, desconocimiento y atropello de los más fundamentales y esenciales derechos de las personas; y,

ii) El Principio de Igualdad ante la ley Tributaria.

Ambos constituyen fundamentos suficientes que justifiquen la Legalidad en el ámbito de los tributos.

De lo anterior ya podemos perfilar algunas consideraciones: en primer término, señalar que a la luz de nuestro sistema constitucional tributario, el principio de autoimposición y la protección de la propiedad, siguen constituyendo bases justificativas de la Legalidad Tributaria; en segundo lugar, que a lo anterior deben unirse hoy en día, la circunstancia de que la Legalidad Tributaria busca actuar como una garantía de igualdad y de justicia–solidaridad, ello desde el momento en que la Constitución –en los incisos 1º y 2º del número 20 del artículo 19– exige en forma expresa que la imposición tributaria sea igual en su repartición, que no caiga en desproporciones manifiestas y que sea justo; y en tercer lugar, que los fundamentos antes señalados llevan consigo la ineludible obligación, para el Estado administrador tributario, de conciliar los programas de política económica y los aspectos fundamentales del sistema presupuestario–financiero del país con los objetivos, bases o fundamentos del sistema tributario nacional, pues sólo con ellos y en virtud de ellos, podrá lograrse la obtención adecuada de las finalidades propuestas anteriormente por nosotros y que se reducen, desde la óptica constitucionalista, a la obtención del bien común, tal como reza el inciso 4º del artículo 1º de nuestra Ley Fundamental.

61 Alonso González, Luis Manuel; en obra citada supra nota 54, p. 83.

62 Pérez Royo, Fernando; en Principio de Legalidad, Deber de Contribuir y Decretos–Leyes en materia tributaria, en Revista Española de Derecho Constitucional, número 13, Madrid, España, año 1985, pp. 62 a 65.

D. Los Preceptos Constitucionales Básicos del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria en Chile

Resulta muy importante para determinar cómo opera la Legalidad Tributaria en el sistema jurídico tributario nacional, señalar las normas constitucionales.

Deben identificarse dos ámbitos de normas. Por una parte las normas dogmáticas constitucionales señaladas en el Capítulo III, “De los derechos y garantías Constitucionales”, en donde se establecen los Principios Constitucionales de los Contribuyentes.

Un segundo grupo de normas corresponde a las normas orgánico-constitucionales y que se encuentran dispersas en diferentes capítulos del Texto Constitucional. Así, el artículo 62 inciso 4º número 1, inserto en el Capítulo V “Congreso Nacional”, en el párrafo sobre “formación de la ley”, norma en la cual se encuentra el Principio de Iniciativa Exclusiva del Presidente de la República en materia de formación de la ley Tributaria. También encontramos las normas de los números 2, 3 y 14 del artículo 60, incluidas en el mismo Capítulo V, en el párrafo sobre las “Materias de Ley”, norma que se relaciona decididamente con la norma antes señalada; finalmente encontramos la norma del artículo 32 número 8, ubicado en el Capítulo IV, “Gobierno”, que regula la Facultad Colegisladora del Presidente de la República, sea a través de la Potestad Reglamentaria Autónoma, sea a través de la Potestad Reglamentaria de Ejecución.

Estos grupos de normas constituyen el sustrato básico que informa el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, normas que sin lugar a dudas deben conformarse y ligarse tanto con las demás normas tributarias constitucionales –a las que ya hicimos referencia en páginas anteriores–, como a las normas constitucionales básicas del Estado de Derecho, principalmente los artículos 1º, 6º y 7º, ubicados en el Capítulo I, sobre “Bases de la Institucionalidad”.

Nos abocaremos en este artículo a la explicación de las normas orgánico-constitucionales del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

*1) Sobre la Iniciativa Exclusiva del Presidente de la República en Materia de Formación de la ley Tributaria*⁶³

La norma del artículo 62 inciso 4º número 1 del texto constitucional señala que la iniciativa exclusiva del Presidente de la República en materia tributaria, se extiende a la imposición, supresión, reducción o condonación de tributos *de cualquier clase o*

63 Con fecha 10 de marzo de 2004, un grupo de parlamentarios presentó un proyecto de ley que modifica la Ley Número 18.097, Orgánica Constitucional de Concesiones Mineras, estableciendo una justa compensación por la explotación de determinados recursos naturales no renovables (Boletín 3469-08). Independientemente de la calificación jurídica que pueda darse a este TRIBUTO, sea impuesto, tasa (en nuestro concepto) o contribución especial, dicho proyecto de ley resulta inconstitucional en su generación, desde el momento que esta iniciativa legal corresponde, por expreso mandato del texto constitucional, al Presidente de la República en uso de sus atribuciones exclusivas. Léase sobre el particular, el interesante comentario del profesor *Ariuro Fernandois V.*, titulado: *Royalties, ¿Vale la Constitución?*, en Diario El Mercurio, lunes 15 de marzo de 2004, Cuerpo A, p.2.

naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión.

Aquí queda claramente manifiesto que corresponde a la ley regular las diversas alternativas que señala, a saber:

- a) Imponer: se trata de obligar a alguien, esto es, los contribuyentes, a la aceptación de algo, que en este caso corresponde a los tributos;
- b) Suprimir: que corresponde a hacer que desaparezca, cese, deje de hacerse o de existir algo, esto es, un tributo;
- c) Reducir: que debe entenderse como disminuir, limitar algo –un impuesto– de tamaño, extensión, intensidad o importancia;
- d) Condonar: que para los efectos fiscales corresponde a perdonar o remitir una deuda fiscal.

Además, estas alternativas son aplicables a cualquier clase o naturaleza, esto es, *impuestos, tasas o contribuciones especiales*.

Finalmente, la norma constitucional es enfática en señalar que es a la ley a quien corresponde determinar la forma de los tributos, que viene a significar la determinación del hecho imponible, la proporcionalidad y/o su progresión, que constituyen o en último término corresponden a determinar por ley la base imponible y la tasa.

A mayor abundamiento, resulta muy contundente, en orden a enfatizar el carácter del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, respecto de sus componentes orgánico-constitucionales, el voto de minoría del Ministro del Excelentísimo Tribunal Constitucional, don Ricardo García Rodríguez, quien con gran lucidez constitucional, sienta las verdaderas bases de la Legalidad Tributaria en un fallo de nuestra justicia constitucional.

El fallo recayó sobre un requerimiento de 32 Diputados, de acuerdo a lo previsto en el artículo 82 número 5 de la Constitución de 1980, que buscaba la declaración de inconstitucionalidad del Decreto Supremo número 434, de fecha 20 de diciembre de 1993, publicado en el Diario Oficial de 13 de enero de 1994, cuerpo que modifica tarifas en determinadas Plazas de Peaje, tarifas que habían sido fijadas con anterioridad por Decreto Supremo número 30, de 1993.

Este requerimiento *fue declarado no ha lugar por nuestro Tribunal Constitucional* en la sentencia de fecha 17 de mayo de 1994⁶⁴, requerimiento rol número 183; sin embargo, el voto de minoría del Ministro Sr. García Rodríguez es contundente en cuanto a determinar cómo ha de operar el sistema de la Legalidad Tributaria.

64 Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales, Tomo XCI, número 2 (Mayo-Agosto), Sección Sexta, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1994, Material proporcionado por el sitio web www.microjuris.com, el cual se encuentra conforme con la fuente original.

Por lo anterior consideramos imprescindible transcribir íntegramente los considerandos más importantes de este voto de minoría, que a nuestro entender, recoge lo más elaborado de la doctrina constitucional tributaria chilena.

Señala el ministro García Rodríguez, en sus considerandos más importantes, en primer lugar los elementos de juicio que siempre deben considerarse por la Justicia Constitucional para desarrollar su labor de garante y defensor acérrimo de la Constitución, al decir que:

“3° Que lo esencial de esa verificación reside en tener ante sí las normas de la Constitución Política, adentrándose, si es el caso, en su historia fidedigna y en los principios y valores que en ellas se quisieron consagrar, con el objeto de asegurarse que el decreto impugnado responde correctamente a esas normas fundamentales o se aparta de ellas, y de juzgar consiguientemente su constitucionalidad o inconstitucionalidad con directo fundamento en la Constitución Política, cuya primacía es por la que el Tribunal Constitucional debe velar para dar cumplimiento al mandato que le impone la misma Constitución”.

Más tarde, refiriéndose a la circunstancia de que el Peaje constituye un tributo, señala cómo este último concepto se regula en la actual Constitución, al decir:

“4° Que en el caso sometido al examen del Tribunal Constitucional se trata de imponer a quienes crucen en vehículos los puntos de la red caminera nacional que el decreto señala, el pago de una nueva tarifa, sin que exista en más de uno de aquellos puntos otra opción que no sea ese pago para poder desplazarse de un lugar a otro, configurado así una exacción pecuniaria y obligatoria para las personas que precisen de ese desplazamiento.

5° Que, siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, en causa Rol 16.293, sentencia de 28 de enero de 1992, tal exacción queda comprendida dentro del vocablo tributo, que, como en dicha sentencia se consigna, “fue incorporado en nuestra actual Constitución en reemplazo de la voz contribuciones o impuestos de modo que ha de entenderse que comprende, además, las tasas y los demás derechos y cargas semejantes”, agregando dicho fallo que, “así se dejó constancia también en la discusión respectiva en el seno de la Comisión Constituyente, sesión 398, en el sentido de que el vocablo tributo significaba obligaciones pecuniarias que la ley impone a las personas para el cumplimiento de los fines del Bien Común propios del Estado”.

Más tarde, sienta bases importantes sobre lo que ha de entenderse de la Legalidad Tributaria en Chile:

8° Que la indicada *legalidad tributaria* exige, como es obvio y como no podría dejar de entenderse, *que sea la propia ley la que singularice el tributo respectivo, precisando su forma, proporcionalidad o progresión, no siendo por lo tanto suficiente que la ley se limite a una expresión genérica, vaga o indeterminada o a dejar en manos de terceros tal singularización, ya que con ello no se estaría atendiendo*

la perentoria exigencia constitucional que demanda que sea la ley la que “establezca” la imposición. Una indeterminación sería contraria a tal requerimiento y debería asimilarse a una ausencia del fundamento legal indispensable.

9° Que, no obstante lo anterior, cabría tener en cuenta la posibilidad de que la ley proporcione los elementos que hicieran que el tributo, si no absolutamente determinado, fuere, sin embargo y a *lo menos*, *determinable*. Para ello, tales elementos debieran hacer factible que, por medio de simples cálculos reglados por la misma ley, se llegare a una precisa determinación, respetándose de esta manera el requerimiento constitucional de que sea la voluntad del legislador y no la de otros, la que conduzca a establecer la exacción de que se trate (...).

“(....) 11° Que, confirmando la Constitución Política el mismo requisito de fundamento legal para todo tributo, en su artículo 62, inciso segundo, dispone que “las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean”, “sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados”, y en el numeral 1° de su inciso cuarto agrega que corresponderá al Presidente de la República “la iniciativa exclusiva para imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión”, todo lo cual guarde armonía así también con lo preceptuado en el segundo numeral del artículo 60 de la misma Constitución, al precisar que “sólo son materia de ley las que la Constitución exige que sean reguladas por una ley”.

12° Que resulta de lo expresado ineludible concluir que en la Constitución Política se consagró con absoluta claridad que las cargas tributarias, de cualquier naturaleza o índole que sean, *sólo pueden ser impuestas y establecidas por medio de una norma legal, originada en la Cámara de Diputados, por iniciativa del Presidente de la República, y en la cual no se incurre en una manifiesta desproporción o injusticia*.

13° Que, adicionalmente, debe tenerse en consideración que el inciso segundo del numeral 20 del artículo 19 de la Constitución Política, puntualiza una responsabilidad que entrega, asimismo, al legislador, al disponer que “en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”. *Es así la ley misma la que no debe incurrir en tales desproporciones o injusticias, lo que el legislador sólo puede estar en condiciones de apreciar, cautelar y respetar si es él mismo* y no otro quien establece las precisas determinaciones o los elementos caracterizantes de la significación del tributo que impone”.

Además, el Ministro García Rodríguez refuerza la idea de que los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las leyes dictadas en su conformidad, al señalar:

“14° Que lo anterior debe, asimismo, entenderse en armonía con los preceptos constitucionales de los artículos 6° y 7° de la Carta Fundamental, que obligan a los órganos del Estado a “someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella” y precisan que actúan válidamente cuando lo hacen “dentro de su competencia”, no pudiendo atribuirse otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes.

15° Que resulta así incuestionable que el constituyente quiso asegurar a todas las personas que no podrían ser expuestas a una exacción sino por la voluntad del legislador, la que debería tener en su expresión el marco singularizador suficiente para evitar que toda otra autoridad pudiese llegar a imponerla o interferir en ella por su simple decisión o criterio”.

Enfatiza en el respeto que debe existir hacia el Principio de Autodeterminación cuando expresa:

“16° Que de éste el enmarcamiento constitucional que el Tribunal no puede menos que tener ante sí para examinar la reclamación que se le ha planteado, para lo cual debe constatar si el tributo que se pretende modificar por el decreto impugnado cuenta con respaldo y fundamento suficientes, esto es, si hay una norma legal que haya establecido el tributo, y fijado sus pautas y forma de manera proporcionada y justa.

17° Que en este proceso de constatación, es claro y manifiesto que tal disposición legal, con esos imprescindibles elementos, no existe y que las normas mencionadas en el mismo texto del decreto impugnado, no otorgan ese indispensable respaldo, ya que, en efecto, de su sola lectura se desprende que se limitan a consignar una facultad de carácter genérico al Presidente de la República, sin establecer por sí mismas la singularización tributaria exigida por la Carta Fundamental ni los elementos para su precisa determinación”.

El Ministro García Rodríguez, llama al Tribunal Constitucional a emprender con fuerza y determinación su rol de máximo interprete de la Constitución, a no mantenerse impertérrito en su funciones, cuando expresa:

“18° Que la circunstancia de que con anterioridad se hayan dictado decretos semejantes al que es objeto del reclamo de autos, sin que su declaración de inconstitucionalidad haya sido en esas ocasiones solicitada, no puede constituir fundamento para denegar el actual requerimiento, ya que, como es obvio, una presente vulneración constitucional no puede entenderse que ha dejado de serlo por el hecho de que una anterior no haya sido oportunamente representada.

19° Que la situación prevista en la disposición séptima transitoria de la Constitución Política que señala que “sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso 3° del N° 20 del artículo 19, mantendrán su vigencia las disposiciones legales que

hayan establecido tributos de afectación a un destino determinado, mientras no sean expresamente derogados”, *no tendría aplicación en el caso de autos, entre otras razones, por no existir una norma legal que permita dar por establecido el tributo de que se trata con las precisiones que para ello resultan indispensables, en virtud de todo lo anteriormente expresado en esta disidencia.*

20º Que las consideraciones de orden jurídico expuestas son ajenas en todo sentido a los objetivos perseguidos por el decreto materia de la reclamación deducida, objetivos que no pueden formar parte del análisis de este Tribunal, dada la responsabilidad que la Constitución Política le ha entregado de velar por la primacía del orden constitucional y no por el mérito de norma alguna. Al Tribunal corresponde por ello cautelar que las seguridades que la Carta Fundamental garantiza a las personas y que la forma en que esas seguridades son reguladas por la misma Carta, se respeten irrestrictamente, empleándose, si de afectarlas se trata, los debidos medios que las disposiciones constitucionales para tal fin establecen, todo ello como base esencial del ordenamiento establecido en la propia Constitución”.

Resulta contundente lo expuesto en este voto de minoría, pues prácticamente hace referencia a toda la doctrina del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, realzando que solo en virtud de una ley es posible imponer tributos y que la vía reglamentaria queda vedada para dichos fines.

Otra norma de vital importancia, en esta estructura orgánico-constitucional tributaria, es la del artículo 62 inciso 2º de nuestra Constitución, al disponer 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. (...)”*.

Esta disposición se encuentra íntimamente relacionada con la norma del mismo artículo 62, tratada con anterioridad, ello en cuanto la primera norma entrega la iniciativa exclusiva de ley en materia tributaria al Presidente de la República, mientras que la norma en comento, señala que la Cámara del Congreso Nacional que iniciará la discusión del proyecto de ley tributaria será precisamente la de Diputados, ello, en estrecha relación con el Principio de Autodeterminación en la imposición, toda vez que se trata de la rama del Parlamento más representativa de los intereses y visiones nacionales.

2) Materias que deben ser objeto de ley por expresa disposición Constitucional, enmarcándose en el Dominio Máximo Legal que consagra nuestra actual Ley Fundamental.

La legislación tributaria encuentra normas que deben respetarse en forma ineludible para los diversos órganos del Estado.

En lo que nos importa, el artículo 60 número 2, establece que *“Sólo son materias de ley: 2) Las que la Constitución exija que sean reguladas por una ley”*. Resulta del todo mani-

fiesto y coherente con un sistema de Legalidad Tributaria que esta norma debe interrelacionarse con el artículo 62 inciso 4 número 1 del texto constitucional, y artículos 19 número 20 inciso 1º, y 60 número 14, normas todas ellas que imponen la obligación de legislar sobre las materias a que se refieren.

Más tarde debemos entender como configurador del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, la norma del artículo 60 número 3, al decir: “*Sólo son materias de ley: 3) Las que son objeto de codificación, sea civil, comercial, procesal, penal u otra*”. Esta norma corresponde integrarla a este sistema, toda vez que el Código Tributario, como cuerpo sistemático de normas relativas al sistema jurídico tributario, pasa a integrar aquellas normas objeto de codificación.

Finalmente, se integra la norma del artículo 60 número 14 de la Ley Fundamental, al señalar: “*Sólo son materias de ley: 14) Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República*”. Esta disposición se entiende claramente por la norma del artículo 62 inciso 4º número 1 del Texto Constitucional, pues impone al legislador que sea él quien regule aquellas normas de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, entre ellas las normas tributarias sobre imposición, supresión, reducción o condonación de tributos.

F. Alcance y Contenido del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria

1) Visión General

Cuando nos referimos al alcance del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, nos abocamos a determinar qué aspectos de la relación jurídico-tributaria deben quedar comprendidos por la norma jurídica ley.

El profesor de Derecho Tributario, Dino Jarach, ha señalado que “(...) decir que no debe existir tributo sin ley significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley la que debe definir los hechos imponibles en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y es también la ley la que debe definir este monto⁶⁵”; esta opinión es, a nuestro entender, gráfica y contundente en orden a determinar los elementos que en todo momento deben cumplir con la obligación de no existir tributo alguno sin ley que lo establezca, y más aun, se trata de una explicación que perfila claramente el

65 Jarach, Dino; en Curso Superior de Derecho Tributario, Tomo I, Editorial Cima, Buenos Aires, Argentina, año 1980, p. 80.

alcance de la Legalidad Tributaria, a saber: hecho imponible, sujetos de la obligación tributaria, base imponible y monto o tasa del tributo.

El ordenamiento constitucional tributario chileno no presenta norma alguna que determine los alcances y contenido de la Legalidad Tributaria, es decir, qué elementos de la obligación tributaria deben necesariamente regularse por vía legal; tal vez la única referencia se encuentra señalada, al interior de las normas dogmático-constitucionales, en el inciso 1º del número 20 del artículo 20 de la Constitución, cuando señala que se asegura a todas las personas la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas, o en la progresión o forma que fije la ley.

Sin embargo, estimamos que existen suficientes elementos constitucionales que permiten justificar que los denominados elementos primarios de la obligación tributaria queden regulados exclusiva y excluyentemente por la ley.

Ahora, compartimos la opinión de los profesores uruguayos Peirano Facio y Whitelaw, quienes han señalado que “(...) sería preferible que los elementos comprendidos en la reserva absoluta de ley fueran consagrados en una norma de jerarquía superior a la de la ley ordinaria, a fin de que se pudiera asegurar su debida permanencia y preeminencia (...)”⁶⁶; por lo que sería importante consagrar un estatuto jurídico especial de las garantías del contribuyente⁶⁷, a través de un cuerpo como podría ser una ley orgánica constitucional.

2) *Ámbito Reservado al Campo de la Ley*

Para determinar como opera la Legalidad Tributaria, debemos examinar las normas y principios constitucionales que van a determinar la especial disposición de que sea sólo la ley la que regule el ámbito tributario impositivo.

66 Peirano Facio, Juan Carlos y Whitelaw, James A.; en Protección Constitucional de los Contribuyentes en Uruguay, artículo publicado en Protección Constitucional de los Contribuyentes, compendio de estudios, Director Responsable Rubén O. Asorey, Ediciones de la Universidad Católica Argentina y Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.; Madrid-Barcelona, España, año 2000, p. 77.

67 Es interesante el caso español, donde se dictó la Ley 1/1998, de 26 de febrero del año 1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que en el acápite I de su exposición de motivos expresa: “La aprobación de una Ley que contenga los derechos y garantías de los contribuyentes, ampliamente demandada por todos los sectores sociales, constituye un hito de innegable trascendencia en el proceso de reforzamiento del principio de seguridad jurídica característico de las sociedades democráticas más avanzadas. Permite, además, profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones de éstos”. Continúa señalando que “Ahora bien, los derechos y garantías que esta Ley explicita no son sino la contrapartida de las obligaciones que sobre los contribuyentes pesan, derivadas de la obligación general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con los principios contenidos en la Constitución. La presente Ley, que recoge en un solo cuerpo normativo los principales derechos y garantías de los contribuyentes, no hace referencia alguna, sin embargo, a las obligaciones tributarias, ya que éstas aparecen debidamente establecidas en los correspondientes textos legales y reglamentarios. La regulación en un texto legal único dotará a los derechos y garantías en él recogidos de mayor fuerza y eficacia y permitirá la generalización de su aplicación al conjunto de las Administraciones tributarias, sin perjuicio de su posible integración en un momento ulterior en la Ley General Tributaria, en cuanto que constituye el eje vertebrador del ordenamiento tributario”.

a) Corresponde al legislador regular la estructura del tributo

Cuando el constituyente impone al legislador la obligación de imponer, suprimir, reducir o condonar, ordena que la estructura básica del tributo quede establecida en la ley.

En esta estructura básica encontramos, en primer lugar, al hecho gravado, el cual debe regularse en todos sus elementos (objetivo, subjetivo, temporal y espacial) por el legislador. En segundo lugar, deben indicarse los sujetos de la relación jurídico-tributaria, principalmente el compelido al pago, y no sólo aquellos respecto de los cuales se verifica el presupuesto de hecho, sino que también aquellos que ocupan la posición jurídica del contribuyente, v.gr., los responsables.

Este particular ha sido objeto de variados debates, los cuales han determinado la existencia de dos posturas que explican cómo ha de actuar la ley en materia tributaria; una denominada reserva legal tributaria absoluta y otra conocida como reserva legal tributaria relativa.

i) Legalidad Tributaria Absoluta

Esta posición también ha sido llamada teoría clásica de la concepción de la ley tributaria u ortodoxa⁶⁸. De acuerdo con sus planteamientos, la ley debe contener todos los elementos relativos a la existencia y cuantía de la obligación tributaria, es decir, aquellos elementos que hemos denominado primarios. Esta línea argumentativa es la rescatada en forma dominante por la doctrina latinoamericana, pues nos parece que se ha generalizado, en estos países, que los elementos que configuran la existencia y cuantía de la obligación, es, desde el punto de vista de su claridad y precisión, lo que determina finalmente el contenido del Principio Constitucional de la Legalidad Tributaria.

Señala esta postura, además, que la Administración sólo podrá intervenir en la configuración de los elementos antes mencionados, en aquellos supuestos en que una norma constitucional la autorice expresamente. Esta última solución no es posible en Chile, ello desde un punto de vista constitucional, toda vez que las materias tributarias, incluidas en aquellas materias de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, no pueden en caso alguno regularse por la vía reglamentaria, ello entendido el sistema de reserva legal máxima existente en Chile (artículo 62 inciso 4º número 1⁶⁹, en relación con el artículo 60 número 14⁷⁰, de la Ley Fundamental). Más aun, no es posible la delegación de facultades legislativas a que se refiere el artículo 61 de nuestra Carta Fundamental, pues al regular la posibilidad de que el Presidente de la República pueda dictar Decretos

68 Valdés Costa, Ramón; en obra cita supra nota 53, p. 135.

69 Señala la norma en comento que: "Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para: 1º. Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión".

70 Según este artículo, "Solo son materias de ley: 14º. Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República".

con Fuerza de Ley, sobre materias propias del campo del legislador, el constituyente fue enfático en declarar que la delegación de facultades legislativas en materia de derechos o garantías fundamentales no es procedente (artículo 61 inciso 2º⁷¹).

Esta doctrina explica que los elementos primarios deben venir regulados en la ley, así el hecho gravado o presupuesto de hecho, respecto de todos sus elementos, esto considerando que el acaecimiento del hecho gravado es la condición suficiente para que exista la obligación tributaria. Respecto de los sujetos de la relación jurídico-tributaria, también han de determinarse por el cuerpo legal, más aun, tratándose del sujeto pasivo, tanto el contribuyente directo como sus diversos sustitutos y responsables han de ser fijados por la ley.

Finalmente, en lo que respecta a la cuantía, o, según nuestras anteriores explicaciones, a la base imponible y la tasa impositiva, es posible que ellas no se fijen con precisión, lo que ocurrirá normalmente con las tasas impositivas ad valorem, en la ley; pero esta norma está llamada a contener los elementos necesarios para su determinación, no dejando margen alguna para la actuación discrecional de la Administración Tributaria.

Es importante destacar que "(...) *el legislador tiene facultades discrecionales para establecer estos dos elementos en sus distintos aspectos, según los criterios políticos que juzgue preferibles. Esto marca una diferencia fundamental con las facultades del Poder Ejecutivo (Gobierno y Administración). Éste carece totalmente de discrecionalidad respecto del establecimiento de estos elementos (también respecto del hecho imponible y de los sujetos); solo tiene facultades de reglamentación y de aplicación de la norma general al caso concreto, con total sujeción a la ley*⁷²".

ii) Legalidad Tributaria Relativa, flexible o atenuada

Esta postura en materia tributaria, emerge de la doctrina constitucional italiana a partir del año 1946.

71 Se lee en el artículo 61 de la Constitución Política de la República:

"El Presidente de la República podrá solicitar autorización al Congreso Nacional para dictar disposiciones con fuerza de ley durante un plazo no superior a un año sobre materias que correspondan al dominio legal.

Esa 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.

La autorización no podrá comprender facultades que afecten a la organización, atribuciones y régimen de los funcionarios del Poder Judicial, del Congreso Nacional, del Tribunal Constitucional ni de la Contraloría General de la República.

La ley que otorgue la referida autorización señalará las materias precisas sobre las que recaerá la delegación y podrá establecer o determinar las limitaciones, restricciones y formalidades que se estimen convenientes.

A la Contraloría General de la República corresponderá tomar razón de estos decretos con fuerza de ley, debiendo rechazarlos cuando ellos excedan o contravengan la autorización referida.

Los decretos con fuerza de ley estarán sometidos en cuanto a su publicación, vigencia y efectos, a las mismas normas que rigen para la ley".

72 Valdés Costa, Ramón, en obra citada supra nota 53, p. 153.

De acuerdo a esta posición doctrinaria, el campo de acción de la Legalidad Tributaria se reduce a la regulación de los elementos esenciales de la obligación tributaria; sin embargo, más que una posición antagónica a la Legalidad Tributaria Absoluta, aparece como una respuesta a la estructuración que determinados sistemas jurídicos han hecho de los tributos, pues, incluyen —en el texto positivo— a las prestaciones personales y patrimoniales, que en ningún caso constituyen tributos.

Uno de los principales exponentes de esta posición es el autor italiano Berliri, quien señaló: “(....) *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 (....)*”⁷³; sin embargo, el prestigioso profesor de Derecho Financiero no señaló cuáles eran aquellos elementos que debían excluirse de la regulación legal. Lo interesante es que Berliri señaló más tarde, en 1967, respecto del artículo 23 de la Constitución Italiana⁷⁴, que consagra el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, que: a) el artículo 23 es aplicable a todas las prestaciones coactivamente impuestas, sean o no tributos; b) no es necesario que la ley fije todos los elementos, pero sí que no se limite a la simple creación del tributo; c) la directiva para determinar qué elementos deben ser determinados por la ley formal, es la de que la ley que crea al tributo no debe dejar a la administración la fijación de la importancia de la prestación.

Si analizamos bien lo expuesto precedentemente, se hace ineludible rescatar la siguiente conclusión: a la luz de la Constitución Italiana y su artículo 23, existe una flexibilidad o relatividad, pero tratándose de las prestaciones personales o patrimoniales que no sean tributos, pues tratándose de estos, nos parece, la exigencia de Legalidad Absoluta es clara.

De esto podemos colegir que la Legalidad Tributaria Relativa no es más que una figura que irradia su campo de acción más allá del simple tributo, proyectándose a las prestaciones impuestas por la autoridad que no sean necesariamente tributos, y es respecto de esas prestaciones donde existiría una Legalidad Relativa no tributaria.

La Legalidad Tributaria Flexible es también la posición que adoptan algunos autores en el derecho tributario español, así se ha señalado que “(....) el constituyente se ha manifestado en esta materia de forma flexible y *la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributación: la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria*”⁷⁵; observamos que la forma como entiende la doctrina tributaria española al Principio de Legalidad Tributaria,

73 Berliri, Alessandro; en *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione*; Edita Giuffrè, Milán, Italia, año 1961, p. 139; citado por Ramón Valdés Costa, en obra citada supra nota 53.

74 Se lee en el artículo 23 de la Constitución Italiana que: “Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”; en *Costituzione della Repubblica Italiana*, Textos de la Presidenza del Ministri, Roma, Italia, año 1948, p. 14.

75 Alonso González, Luis Manuel; en obra citada supra nota 53, p. 90.

está referido con mayor énfasis al propio tributo, más todavía, a dos ámbitos del establecimiento tributario: a) La creación ex novo de un tributo en cualquiera de sus manifestaciones; y b) El establecimiento de los elementos esenciales de un tributo.

Finalmente debemos concordar con Valdés Costa en orden a que “(...) el alcance de ambas innovaciones es una atenuación, y no un desconocimiento del principio. La opinión dominante en la doctrina y la jurisprudencia de ambos países es, con matices diferenciales, la de que los elementos esenciales de la obligación permanecen en el ámbito de la reserva legal⁷⁶”.

b) Corresponde al legislador regular la base de cálculo y las alícuotas aplicables en cada tributo.

Se trata de uno de los más importantes y complicados problemas que ha tomado sobre sus espaldas el Principio Constitucional de Legalidad.

Se trata de resolver el problema de la regulación legislativa de la base imponible y de la tasa impositiva, o en otras palabras, describir los criterios o circunstancias en función de las cuales podrá llegarse al monto preciso al que se encuentra obligado el contribuyente, materia, indudablemente técnica, que el legislador debe asumir con responsabilidad y sin dejar de proteger los derechos de las personas, que pueden verse afectados por la Administración Tributaria.

El problema del respeto a la Legalidad Tributaria, en este punto, no se encuentra referido a los tributos fijos, sino más bien a los de carácter ad valorem, constituyendo estos casos, las hipótesis en las cuales la ley debe establecer en forma eficaz y determinada los criterios que debe seguir la Administración Tributaria o en su caso los propios contribuyentes.

Estamos aquí ante una actividad técnica no discrecional, que ha de cumplirse de conformidad a la ley; por ello, es importante distinguir entre el denominado concepto indeterminado y el poder discrecional.

Lo que caracteriza el *poder discrecional* es cierto margen de apreciación, de opción o de libre elección entre varias conductas o soluciones, cualquiera de las cuales será válida mientras no se llegue al límite de la desviación de poder, por ello, “(...) el concepto *determinado* no ofrece una opción o una libertad de opción entre varias soluciones posibles, sino que al establecerlo el legislador ha querido que se adopte una solución única que resulta del mandato de la ley traducido por el concepto indeterminado; a tal efecto se considerarán datos empíricos, fácticos, técnicos o científicos, pero en *definitiva el problema de la determinación técnica del concepto es un problema de aplicación de la ley y no de discrecionalidad*”⁷⁷.

76 Valdés Costa, Ramón; en obra citada supra nota 53, p. 140.

77 Araújo Falcao, en El Hecho Generador de la obligación tributaria, Editorial Cima, Buenos Aires, Argentina, año 1964, p. 84.

i) La determinación de la Base Imponible

Pues bien, en la determinación de la base imponible hay una concreción o determinación de un concepto indeterminado, de lo cual resulta necesariamente que su *regulación normativa deba realizarse por ley; mientras que su valuación concreta es una tarea técnica*, que puede recaer sea sobre la Administración Tributaria, ora sobre el constituyente bajo supervigilancia de aquella; en todo caso, con pleno sometimiento al control jurisdiccional o administrativo de los órganos respectivos, v.gr., el Servicio de Impuestos Internos.

Insistimos en que “(...) *lo importante desde el punto del principio es que la ley defina todos los elementos que integran la base sobre la cual se debe liquidar el impuesto. En este sentido es esencial que la base guarde una relación conceptual con el presupuesto de hecho, o hecho generador. La base tiene como finalidad determinar la magnitud de dicho presupuesto; se podría decir que es la cuantificación de este. Si esa relación no se mantiene, el tributo se desnaturaliza*”⁷⁸, de manera que no es necesario que la determinación total de la base imponible se encuentre establecida y determinada por la ley, pudiendo entregar un determinado y preciso accionar a la Administración Tributaria; ello, fundamentalmente a través de los diversos mecanismos de liquidación de los tributos, lo cual se realiza por la misma administración mediante un acto de determinación o por el contribuyente mediante una declaración jurada, con mayor fuerza el día de hoy, cuando el portal del Servicio de Impuestos Internos otorga la posibilidad de declarar los impuestos mediante declaraciones que el contribuyente debe aceptar, previa revisión de los antecedentes por el contribuyente interesado, haciendo mucho más fácil y expedita la determinación concreta del monto a pagar por concepto de tributos, principalmente impuestos.

Por otro lado compartimos la opinión de Ferreiro Lapatza, en el sentido que “(...) si la ley determina la base de los distintos tributos, y *sólo la ley puede hacerlo*, la Administración sólo puede aplicar la determinación así hecha por la ley, careciendo de facultad alguna, tanto en el plano normativo o reglamentario o de gestión, para variar o modificar o alterar en cualquier sentido el mandato legal que ha de limitarse, simplemente, a cumplir”⁷⁹.

La obligación de que el legislador regule todos los elementos primarios de la obligación tributaria, aunque utiliza este órgano jurisdiccional el término *elementos esenciales* que estimamos poco acertado; aparece de manifiesto también en la jurisprudencia del excelentísimo Tribunal Constitucional, quien al conocer un requerimiento por inconstitucionalidad de los artículos 1º, número 3, letra d); y 6º del proyecto de ley que moderniza el Servicio Nacional de Aduanas, dictó sentencia, en los autos rol 247, de 14 de octubre de 1996⁸⁰, señalando, en lo pertinente lo que sigue:

78 Valdés Costa, Ramón; en obra citada supra nota 53, p. 148.

79 Ferreiro Lapatza, José Juan; Ensayos sobre Metodología y Técnica Jurídica en el Derecho Financiero y Tributario: El Principio de Legalidad. “Las Facultades de la Administración en Materia de determinación de Tributos”; Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.; Madrid-Barcelona, España, año 1998, p. 52.

80 Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales, Tomo XCIII, número 3 (Septiembre-Diciembre), Sección Sexta, Editorial jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1996, Material proporcionado por el sitio web www.microjuris.com, el cual se encuentra conforme con la fuente original.

“Decimonoveno. Que, asimismo, y como reafirmación de lo anteriormente expresado, resulta oportuno recordar que la Constitución Política, respetuosa de los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana, *ha sido extremadamente cuidadosa en cuanto a la regulación de los tributos, requiriendo no sólo que los elementos esenciales de una obligación tributaria queden comprendidos en la ley misma, sino también que ésta se genere de acuerdo con las exigencias que la misma Constitución puntualiza.* Por lo mismo, deben tenerse presente las normas constitucionales contenidas en el N° 2 del artículo 60 que establece que son materias de ley “Las que la Constitución exija que sean reguladas por una ley”; en el número 1° del inciso cuarto, del artículo 62, que dispone que corresponderá al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para las leyes que tengan por objeto “imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión”; en el N° 14 del artículo 60 que preceptúa que son materias de ley “Las demás que la Constitución señale de iniciativa exclusiva del Presidente de la República”; en la primera parte del inciso segundo del artículo 60 que determina que “Las leyes sobre tributos de cualquier clase que sean, sobre los presupuestos de la administración pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados”; en el artículo 61, inciso segundo, que dispone que una autorización del Congreso Nacional al Presidente de la República para dictar disposiciones sobre materias que correspondan al dominio de la ley, “no podrá extenderse... a materias comprendidas en las garantías constitucionales”; y en los artículos 6° y 7°, que consagran los principios fundamentales aplicables a las actuaciones de los órganos del Estado y a su sometimiento a la preceptiva constitucional”.

Observamos que el considerando resume en forma precisa las normas constitucionales relativas al Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, reforzando el carácter de principio de Derecho Público⁸¹.

81 Resulta interesante rescatar de este fallo, los criterios que determinan para el intérprete constitucional, cuándo estamos en presencia de un impuesto o de una tasa, tema sobre el cual ya realizamos algunos reparos en las primeras páginas de este artículo. Por ello resulta imprescindible revisar los considerandos 9°, 10° (Que, este Tribunal, 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 intenta dar origen a un tributo con las características propias de una tasa. Cabe destacar en este sentido que Su Excelencia el Presidente de la República, al formular sus observaciones al requerimiento deducido y solicitar su rechazo, argumenta que las tarifas que el Servicio Nacional de Aduanas estaría facultado a cobrar por los servicios que se han señalado, *no tendrían una obligatoriedad general*, pues sólo estarían afectos a ellas quienes quisieren que se les procesaran sus declaraciones de importación o exportación, o transportaren a pasajeros sujetos a recepción, control o despacho aduanero. Plantea igualmente Su Excelencia, que estas tarifas implican siempre la prestación de un servicio, ya que quienes las pagaren serían beneficiarios del procesamiento de sus declaraciones o de la atención aduanera correspondiente. *De esta manera, la norma estaría configurando una tasa y no un impuesto, pues esto último exigiría ser de aplicación general y no contemplar una efectiva prestación en beneficio de quien lo pague*), 11°, 12°, 13°, 14° y 15°.

Más tarde y clarificando la circunstancia de que el reglamento, en caso alguno puede regular materias relativas a los tributos, expresa:

“Vigésimo. Que el proyecto de ley, en su artículo 6º, fija el monto máximo de los tributos que, bajo la denominación de tarifas, establece, pero deja entregado al Reglamento la determinación de “las condiciones, plazos, tramos y demás modalidades” que se aplicarían a su pago. Tal remisión al ámbito del Reglamento permite que a través de éste se pueda regular la forma que garantice la igual repartición de los tributos establecidos, materia que, como se ha dicho, la Constitución exige que sea señalada por el legislador. Debe agregarse que, en el caso de que se trata, la ley se ha limitado a señalar sólo el monto máximo del tributo, con lo cual, por medio de la precisión de condiciones, plazos y modalidades, sería el Reglamento el que entraría eventualmente a proporcionar aquella garantía de igualdad, cuyo resguardo corresponde en este caso, de acuerdo con la Constitución, en forma específica a la ley. Debe, asimismo, señalarse que en este caso el legislador no ha especificado, debida y suficientemente, las normas conforme a las cuales pudiera dictarse un Reglamento de ejecución. Por el contrario, la amplitud del término “condiciones”, “plazos” y “modalidades” que emplea, habilitarían para una amplia regulación e incluso, aun cuando fuere meramente hipotético, establecer elementos diferenciadores y fuentes de desigualdades.”

Apreciamos claramente que el Reglamento no ha de intervenir en el establecimiento del tributo, ello por manifiesta inconstitucionalidad, desde el momento que el texto constitucional es claro en señalar que esta materia será de ley, y es precisamente de esa forma como lo entendió la máxima magistratura constitucional chilena.

ii) La Tasa Impositiva

Tratándose de la tasa impositiva, la Legalidad Tributaria se entenderá violentada en aquellas normas que permitieran a la Administración Tributaria establecer la cuantía de la tasa sin establecer ni determinar ningún criterio objetivo de determinación, como asimismo toda aquella norma que establezca o permita actuaciones discrecionales fuera de los límites plenamente fijados por el legislador.

A mayor abundamiento la jurisprudencia de la Corte Suprema de Chile, en sentencia de 17 de marzo de 1999, en Recurso de Casación en el Fondo, deducido por la Asociación de Avisadores Camineros contra la Ilustre Municipalidad de Viña del Mar, señaló en sus considerandos 4º y 5º lo siguiente:

“4º) Que, de la lectura atenta y cuidadosa de la Ordenanza cuestionada aparece que en parte alguna de ella se señala el valor exacto que debe pagarse por la propaganda caminera y, si bien en su texto se fijan tramos con los valores correspondientes, la cantidad que en definitiva deba pagarse, es determinada personalmente por un funcionario subalterno del municipio, ni aun preten-

diéndose que ello sea consecuencia de delegación de atribuciones. *Por lo demás, la omisión de establecer con precisión el monto de los derechos, trae como consecuencia que los contribuyentes se vean imposibilitados de conocer los derechos a que podrían estar afectos de acuerdo a la tasa fijada;*

5º) Que, así se advierte claramente que la Ordenanza objetada no acató lo señalado en el fundamento tercero, no obstante lo cual el reclamo de ilegalidad fue rechazado, por lo que la sentencia impugnada incurrió en errores de derecho al infringir, entre otras disposiciones, las dos normas aludidas en el citado considerando, puesto que la facultad delegable por el citado edil es exclusivamente la contemplada en el artículo 42 N° 5 inciso 2º de la Ley de Rentas Municipales, ya que lo que puede delegar el Alcalde es la facultad de fijar los valores una vez al año en la forma que establece la última ley citada, no ocurriendo así en la especie, toda vez que es un funcionario administrativo quien fija arbitrariamente, caso a caso, el valor exacto que debe pagar cada contribuyente, lo que hace en cualquier momento, sin establecerlo anualmente una ordenanza local, y sin que se publique en el Diario Oficial, ni informando de ello a la Intendencia Regional respectiva, como lo exige la disposición últimamente citada. Y, lo que parece más grave, *se deja entregado a un funcionario subalterno el determinar con exactitud en cada caso particular, por sí y ante sí, el valor final a aplicar, pudiendo llegarse a que, en el hecho, se impida la propaganda caminera a través de la vía impositiva*⁸²

Los considerandos antes trascritos muestran claramente *cómo no debe operar* la Administración tributaria tratándose de elementos tan importantes como la base imponible y, muy especialmente, la tasa impositiva, no quedando margen alguno de discrecionalidad para estas determinaciones, más aun, esta conducta trae como consecuencia que los contribuyentes se vean imposibilitados de conocer los derechos a que podrían estar afectos de acuerdo a la tasa fijada, lo que evidentemente se muestra contrario al Principio Constitucional de Legalidad Tributaria⁸³, más todavía ha de considerarse que *“(....) dejar librada a la Administración, acreedora del tributo, la fijación de la cuantía de la obligación, suprime las garantías individuales*⁸⁴”.

82 Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales, Tomo XCVI, número 1 (Enero-Abril), Sección Quinta, Editorial jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1999. Material proporcionado por el sitio web www.microjuris.com, el cual se encuentra conforme con la fuente original.

83 Este Recurso de Casación en el Fondo fue acogido por nuestra Corte Suprema, lo que trajo como consecuencia que se resolviera en definitiva, acoger el Reclamo de Legalidad deducido por la recurrente (Asociación de Avisadores Camineros), contra el Decreto Alcaldicio número 207, de 20 de enero de 1995, de la Ilustre Municipalidad de Viña del Mar, el que se dejó sin efecto.

84 Valdés Costa, Ramón; en obra citada supra nota 53, p. 151.

c) Corresponde al legislador regular las exenciones que imponga como asimismo las ya existentes.

Esta circunstancia ya se encuentra prevista en el artículo 62 inciso 4º número 1 de la Constitución Política. Además, debe entenderse íntimamente relacionada con la disposición del artículo 19 número 2 del texto Constitucional, desde el momento que la Ley Fundamental asegura a todas las personas la igualdad ante la ley, y bien sabemos, que se prohíbe cualquier discriminación arbitraria, de modo tal que las discriminaciones establecidas en cuanto a la circunstancia de exonerar a ciertos contribuyentes de la obligación de pago, debe ajustarse en su total contenido a los principios de legalidad e igualdad tributaria. Más todavía, "(...) se trata de un acto típicamente legislativo que incide directamente en la existencia o inexistencia de obligaciones⁸⁵", evidentemente de carácter tributario.

De esta forma, "(...) corresponde entonces que la ley consagre efectivamente las exoneraciones y que no deje librada a la voluntad discrecional del Poder Ejecutivo la posibilidad de otorgarlas⁸⁶".

Por otra parte es importantísimo entender la obligación de que las exenciones sean reguladas por ley, toda vez que debe respetarse en cada momento, el Principio Constitucional de Igualdad, ya regulado en el artículo 19 número 2 de la Constitución Política; pues resulta totalmente congruente con el sistema jurídico constitucional chileno, que no se establezcan diferencias arbitrarias, por una parte, y que no se vulnere derechos fundamentales por la vía administrativa, por otra; pues de nada valdría el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria si las obligaciones establecidas por ley pudieran ser suprimidas por acto administrativo.

Normalmente, ocurrirá que la ley fije un determinado criterio sujeto a desarrollo por los órganos de la administración tributaria o que establezca condiciones, requisitos o formalidades que esta administración debe comprobar o que deben acreditarse por el contribuyente, con el objeto de acogerse a un determinado sistema o estatuto de exención tributaria.

Es evidente que "(...) la complejidad de las situaciones de hecho y la eventualidad de que ocurran los hechos que motivan la exoneración *no permite efectuar previsiones precisas y definitivas en la ley.* (...) ⁸⁷". Es por esa razón que la forma de legislar en materia de exenciones tributarias es la de señalarlas íntegramente, en cuanto a sus tipos, en la ley, determinando el género de éstas, los requisitos de su procedencia y las condiciones que debe reunir el contribuyente para beneficiarse con ellas; de esa forma podrá más tarde la Administración realizar un proceso de selección de los contribuyentes y de los casos en que procede aplicar la exención, para lo cual la Administración tributaria deberá sujetarse a los ya comentados conceptos indeterminados.

85 Valdés Costa, Ramón; en obra citada supra nota 53, p. 154.

86 Peirano Facio, Juan Carlos, y Whitelaw, James A.; en obra citada supra nota 66, p. 84.

87 Valdés Costa, Ramón; en obra citada supra nota 53, p. 156.

Queremos acentuar el carácter de la actividad administrativa en cuanto a que se trata de una actividad imprescindible, de cotejar el cumplimiento de los requisitos o condiciones legales, establecidas en la ley.

Es preciso señalar que en ningún caso una exención o sus requisitos pueden ser modificados o complementados por normas de carácter reglamentario, más aun, los Tribunales Superiores de Justicia, ya el año 1981, señalaban la imperiosa necesidad de que las exenciones fueren reguladas por ley, así la Corte de Apelaciones de La Serena, fallando un reclamo de ilegalidad, con fecha 24 de septiembre de 1981⁸⁸ señaló, entre sus consideraciones más trascendentes; lo que sigue:

“Quinto: Que la disposición básica en cuanto a la regulación de la situación planteada en el presente reclamo es la del artículo 27 del Decreto Ley 3.063, que estableció normas sobre rentas municipales y que expresa: “Sólo están exentas del pago de la contribución de patente municipal las personas o entidades que realicen acciones de beneficencia, de culto religioso, de promoción de intereses comunitarios, de difusión cultural, artística o deportiva y, en general, las que por sus objetivos propios no persigan fines de lucro”. La solución que corresponda dar en este reclamo, estará determinada por la circunstancia de establecer si las Cooperativas y, en especial, la Cooperativa Agrícola Control Pisquero de Elqui Ltda. está comprendida dentro de las personas o entidades exentas referidas en el aludido artículo 27.

Sexto: Que conforme se establece en el inciso 1º del artículo 1º del Decreto Supremo Nº 502 de 1º de septiembre del año 1978, de la Subsecretaría de Economía, Fomento y Reconstrucción, que fijó el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley General de Cooperativas, éstas son instituciones sin fines de lucro que, teniendo por objeto la ayuda mutua, se rigen por sus disposiciones y presentan las características que el resto del precepto legal señala. Es rasgo distintivo, en consecuencia, de las Cooperativas, el tratarse de instituciones sin fines de lucro y quedan por lo tanto comprendidas entre las entidades exentas del pago de la contribución de patente municipal, ya que dicha exención comprende a las personas o entidades que por sus objetivos propios no persigan fines de lucro.

88 El Reclamo de Ilegalidad fue interpuesto por don Rodrigo Jiménez Espinosa, ingeniero comercial, domiciliado en Rengifo número 240 de la Ciudad de La Serena, en representación de la Cooperativa Agrícola Control Pisquero de Elqui Ltda. de La Serena, quien formuló reclamo en contra de los actos y omisiones que se contentan en el Oficio Alcaldicio número 0462 de fecha 17 de marzo de 1981 y Decreto Alcaldicio número 68 de 27 de abril de 1981, ambos del señor Alcalde de la Ilustre Municipalidad de La Serena, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 5º transitorio del Decreto Ley número 1.289. Expresó que desde el 1º de enero de 1980 regía la Ley de Rentas Municipales, Decreto Ley número 3.063, y que en el mes de julio del año 1980 la Ilustre Municipalidad de La Serena hizo los cálculos de las patentes de su empresa y les comunicó que la patente de alcoholes era de \$ 351.059 y la de elaborador era de \$ 349.396. Como consideraron gravosa en extremo cada una de las patentes, hicieron un estudio de la ley y llegaron a la convicción de que les asistía la exención de patentes, de lo cual derivó la decisión de la Corte de Apelaciones de La Serena.

Séptimo: Que la exención establecida en el artículo 27 tantas veces referido, no puede ser modificada o adicionada con nuevos requisitos, por un texto reglamentario, como ha ocurrido en la especie con el artículo 15 del Decreto N° 484 del Ministerio del Interior de fecha 30 de abril de 1980, que estableció el Reglamento para la aplicación de los artículos 23 y siguientes del Título IV del Decreto Ley N° 3.063 de 1979. Esta última disposición, al establecer que: “Las personas o entidades que no persiguen fines de lucro, estarán exentas del pago de patente municipal en la medida que desarrollen acciones gratuitas de beneficencia, de culto religioso, de promoción de intereses comunitarios, de difusión cultural, artística o deportiva u otras similares, está diciendo algo distinto a lo dicho por el legislador en la norma legal que intenta reglamentar. En efecto, en esta última, no se condiciona la exención del pago de la contribución de patente municipal para las personas o entidades que por sus objetivos propios no persigan fines de lucro, al hecho de que esas personas o entidades desarrollen determinadas actividades, sino que la regla general es que la exención favorece a las personas o entidades que por sus objetivos propios no persiguen fines de lucro, sin imponerle otra exigencia⁸⁹”.

El fallo precedentemente citado refuerza la idea de que las exenciones deben conformarse al Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, desde el momento que solo el legislador es el llamado a regular dicha materia.

G. A modo de conclusión

En los párrafos precedentes hemos establecido el alcance del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria en nuestro sistema constitucional, pudiendo resumir sus principales caracteres o elementos determinantes en lo que sigue:

a) El Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, según la configuración que le da la Constitución Política, se presenta como un principio fundamental del derecho público chileno, que actúa en carácter de reserva legal absoluta, debiendo ser respetado tanto por el Estado-Acreedor-Fisco como por el Contribuyente; circunstancia del todo comprensible entendido el triple carácter del Estado: i) Creador del Tributo; ii) Acreedor del Tributo; y iii) Juez Tributario, según el esquema del derecho tributario constitucional chileno.

b) La actividad del Poder Legislativo debe ejercerse dentro de los límites que la propia Constitución ha establecido en su capítulo V, no más que ello, pero tampoco menos que eso, por lo cual no puede ni debe renunciar a su función de regular las diversas opciones que las materias tributarias exigen sean reguladas por ley, esto es, imponer, reducir, suprimir o condonar tributos, como asimismo determinar y establecer las exenciones a favor de los contribuyentes que cumplan con los requisitos legales.

89 Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales, Tomo LXXVIII, número 3 (Septiembre-Diciembre), Sección Quinta, Editorial jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1981, Material proporcionado por el sitio web www.microjuris.com, el cual se encuentra conforme con la fuente original.

c) La ley está llamada a regular los elementos primarios del tributo, que puede entenderse como aquellos *elementos necesarios para determinar la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria*, esto es, el hecho gravado, con cada uno de los elementos que lo componen; los sujetos, sean pasivos o activos, y en el caso de los pasivos no solo el propio contribuyente directo sino que también los responsables o los sustitutos; la Base Imponible y la Tasa Impositiva; ello sin perjuicio de la necesidad de que también debe regular los aspectos relativos a la responsabilidad, a la tipificación de las infracciones tributarias y a la imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones de los derechos y garantías individuales.

d) De existir limitaciones al Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, estas deben estar consagradas explícitamente en el propio texto Constitucional, debiendo tratarse de normas de interpretación estricta y no analógica, debiendo operar en todo caso los mecanismos de ratificación. De lo cual se colige que la posibilidad de actuación Administrativa es plenamente reglada por la propia ley y no discrecional.

e) Finalmente cabe realizar una fuerte crítica a aquellos que señalan que el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria es un principio caduco y en retirada, frente a una necesidad cada vez más imperiosa de regular con ciertos márgenes de eficiencia y eficacia determinadas materias, entre ellas, las de carácter tributario.

Estimamos imprescindible mantener la Legalidad Tributaria, pero acotando o delimitando correctamente su margen de acción, esto es, a los elementos primarios de la obligación tributaria, ello atendido el cúmulo de derechos de diversa significación que entran en juego, v.gr., el derecho de propiedad.

Por último, compartimos lo señalado por el profesor Spisso, en cuanto a que *“(....) en momentos en que el mundo está de vuelta de muchas trasnochadas aventuras, cuando ha caído el muro de Berlín y el comunismo se resigna a ceder el monopolio del poder en la misma Rusia, cuando se siente la necesidad impostergerable de que los gobiernos exhiban una conducta más moral, más ética y renacen en el mundo occidental con fuerza arrolladora los principios liberales, que se erigen en herramienta insustituible, y tienden a asegurar la vigencia de los derechos humanos e impulsar el desarrollo económico, adquiere invalorable significación la revalorización del principio de reserva de ley, como forma de asegurar la realización del programa constitucional*⁹⁰”.

La lúcida conclusión del profesor Spisso no puede ser más contundente y determinante en cuanto a reposicionar al Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, no tan solo en nuestro sistema jurídico, sino que en todos aquellos en que haya de privilegiar los derechos fundamentales de la persona humana.

90 Spisso, Rodolfo; en obra citada supra 21, p. 268.

